

Organizadores:  
**Leonardo Buissa**  
**Simon Riemann**  
**Rafael Lara Martins**

**DIREITO E FINANÇAS  
PÚBLICAS NOS 30 ANOS DA  
CONSTITUIÇÃO:**  
**EXPERIÊNCIAS E DESAFIOS NOS CAMPOS DO  
DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

Coleção Experiência Jurídica  
nos 30 anos da Constituição Brasileira

**8**

ESA/OAB-GO e PPGDP-UFG

Coordenadores:  
**Rafael Lara Martins**  
**Saulo Pinto Coelho**





Copyright© 2018 by Leonardo Buissa, Simon Riemann & Rafael Lara Martins

Editor Responsável: Aline Gostinski

Capa e Diagramação: Carla Botto de Barros

## CONSELHO EDITORIAL CIENTÍFICO:

**EDUARDO FERRER MAC-GREGOR POISOT**

*Presidente da Corte Interamericana de Direitos Humanos. Investigador do Instituto de Investigações Jurídicas da UNAM - México*

**JUAREZ TAVARES**

*Catedrático de Direito Penal da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - Brasil*

**LUIS LÓPEZ GUERRA**

*Magistrado do Tribunal Europeu de Direitos Humanos. Catedrático de Direito Constitucional da Universidade Carlos III de Madrid - Espanha*

**OWEN M. FISS**

*Catedrático Emérito de Teoria de Direito da Universidade de Yale - EUA*

**TOMÁS S. VIVES ANTÓN**

*Catedrático de Direito Penal da Universidade de Valência - Espanha*

### CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

D635

Direito e finanças públicas nos 30 anos da constituição : experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro / organização Leonardo Buissa, Simon Riemann, Rafael Lara Martins ; coordenação Rafael Lara Martins, Saulo Pinto Coelho. - 1. ed. - Florianópolis [SC] : Tirant Blanch, 2018.

442 p. : il. ; 21 cm (Experiência Jurídica nos 30 anos da Constituição Brasileira)

Inclui bibliografia e índice  
ISBN 978-85-9477-231-2

1. Direito - Brasil. 2. Finanças públicas. 3. Direito tributário. 4. Direito financeiro. I. Buissa, Leonardo. II. Riemann, Simon. III. Martins, Rafael Lara. IV. Coelho, Saulo Pinto. V. Série.

18-52365

CDU: 34(81)

Leandra Felix da Cruz - Bibliotecária - CRB-7/6135

*É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais.*

*A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art.184 e §§, Lei nº 10.695, de 01/07/2003), sujeitando-se à busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº9.610/98).*

*Todos os direitos desta edição reservados à Tirant Empório do Direito Editorial Ltda.*



***Todos os direitos desta edição reservados à Tirant lo Blanch.***

Av. Embaixador Abelardo Bueno, 1 - Barra da Tijuca

Dimension Office & Park, Ed. Lagoa 1, Salas 510D, 511D, 512D, 513D

Rio de Janeiro - RJ CEP: 22775-040

www.tirant.com.br - editora@tirant.com.br

Organizadores:  
**Leonardo Buissa**  
**Simon Riemann**  
**Rafael Lara Martins**

**DIREITO E FINANÇAS**  
**PÚBLICAS NOS 30 ANOS DA**  
**CONSTITUIÇÃO:**  
**EXPERIÊNCIAS E DESAFIOS NOS CAMPOS DO**  
**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

Coleção Experiência Jurídica  
nos 30 anos da Constituição Brasileira

**8**

ESA/OAB-GO e PPGDP-UFG

Coordenadores:  
**Rafael Lara Martins**  
**Saulo Pinto Coelho**



# **COLEÇÃO EXPERIÊNCIA JURÍDICA NOS 30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO - ESA/OAB-GO E PPG-DP-UFG**

## **Coordenação:**

Rafael Lara Martins (ESA/OAB-GO) e

Saulo Pinto Coelho (PPGDP-UFG)

## **Conselho Científico da Coleção:**

Profa. Dra. Alessandra Silveira (U.Minho - Portugal)

Prof. Dr. Alexandre Walmott (UFU)

Profa. Dra. Diva Julia Safe Coelho (UFU)

Prof. Dr. Felipe Bambirra (Uni-Alfa)

Prof. Dr. Gonçal Mayos Solsona (UB - Espanha)

Prof. Dr. Leonardo Nunes (UFOP)

Prof. Dr. João Porto (UniRV)

Prof. Dr. Platon Teixeira de Azevedo Neto (UFG)

Prof. Dr. Rogerio Gesta Leal (UNISC)

Prof. Dr. Saulo Pinto Coelho (UFG)

# SUMÁRIO

|                                                                                                                                             |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>APRESENTAÇÃO DA COLEÇÃO.....</b>                                                                                                         | <b>7</b>   |
| Saulo Pinto Coelho (PPGDP-UFG)<br>e Rafael Lara Martins (ESA/OAB-GO)                                                                        |            |
| <b>APRESENTAÇÃO DO LIVRO.....</b>                                                                                                           | <b>11</b>  |
| Leonardo Buissa Freitas / Simon Riemann Costa e Silva / Rafal Lara Martins                                                                  |            |
| <b>APRESENTAÇÃO DOS COORDENADORES E ORGANIZADORES..</b>                                                                                     | <b>15</b>  |
| <b>APRESENTAÇÃO DOS AUTORES.....</b>                                                                                                        | <b>17</b>  |
| <b>PREFÁCIO .....</b>                                                                                                                       | <b>25</b>  |
| Mario Engler Pinto Junior                                                                                                                   |            |
| <b>O PLANEJAMENTO FINANCEIRO RESPONSÁVEL: BOA<br/>GOVERNANÇA E DESENVOLVIMENTO NOS 30 ANOS DA<br/>CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....</b>             | <b>29</b>  |
| Carlos Otávio Ferreira de Almeida / Lucas Bevilacqua                                                                                        |            |
| <b>INSTRUMENTALIDADE DA RESPONSABILIDADE FISCAL<br/>EM PROL DO CUSTEIO CONSTITUCIONALMENTE<br/>ADEQUADO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....</b> | <b>55</b>  |
| Élida Graziane Pinto                                                                                                                        |            |
| <b>CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS TRINTA ANOS DA<br/>CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....</b>                                                             | <b>85</b>  |
| Fernando Aurelio Zilveti.                                                                                                                   |            |
| <b>DIREITO TRIBUTÁRIO E CONTEMPORANEIDADE:<br/>DESAFIOS EPISTEMOLÓGICOS DE UMA REALIDADE<br/>COMPLEXA.....</b>                              | <b>107</b> |
| Hugo de Brito Machado Segundo                                                                                                               |            |
| <b>A MUTAÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO NA<br/>JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....</b>                                             | <b>135</b> |
| Caio Augusto Takano / Michell Przepiorka                                                                                                    |            |
| <b>O HABEAS DATA E A TUTELA DE DIREITOS DO<br/>CONTRIBUINTE .....</b>                                                                       | <b>157</b> |
| Luís Eduardo Schoueri / Ricardo André Galendi Júnior                                                                                        |            |
| <b>O SIGILO FISCAL: ENTRE A REGRA CONSTITUCIONAL<br/>E A NÃO-EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS<br/>DOS CONTRIBUINTES PELO STF.....</b>   | <b>185</b> |
| Martha Leão                                                                                                                                 |            |

**O FATO GERADOR PRESUMIDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” E O SENTIDO DE SUA “NÃO OCORRÊNCIA”: UMA GUINADA NA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL RECONSTRUÍDA METODICAMENTE PELO CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE ..... 201**

Paulo Victor Vieira da Rocha

**RESPONSABILIDADE E PUNIBILIDADE TRIBUTÁRIA – CONCEITO DE INSUMO DOIS ASSUNTOS DISTINTOS QUE SE ENCONTRAM EM DUAS DECISÕES IMPORTANTES .. 229**

Ricardo Mariz de Oliveira

**INCENTIVOS FISCAIS E DIREITO E ECONOMIA: ALTERNATIVA DE CONTROLE E EFICIÊNCIA ..... 247**

André Elali

Evandro Zaranza

**CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 ..... 275**

Rodrigo Maito da Silveira

Isabella Conte Camilo Linhares

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA. .... 293**

Sergio André Rocha

**RÉQUIEM PARA A AÇÃO ADMINISTRATIVA PLANEJADA: A RUTURA ENTRE AS DIMENSÕES EXECUTIVA E ORÇAMENTÁRIA. .... 319**

Vanice Regina Lírio do Valle

**IGUALDADE E EQUIVALÊNCIA NAS TAXAS E SEUS PARÂMETROS DE CONTROLE NA JURISPRUDÊNCIA DO STF 341**

Carlos Augusto Daniel Neto

Hendrick Pinheiro

**CONFLITOS FEDERATIVOS NA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: O CASO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO .. 365**

Leonardo Buissa

Gabriel Buissa

**A BASE DE CÁLCULO DO ISS E OS DESCONTOS INCONDICIONADOS ..... 393**

Paulo Ayres Barreto

**TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS NO BRASIL: PROPOSTAS E QUESTÕES PARA SUA IMPLEMENTAÇÃO ..... 413**

Victor Polizelli

## APRESENTAÇÃO DA COLEÇÃO

Mais que um a Ciência, o Direito é uma *experiência*. Uma experiência social complexa. Experiência no sentido expressado por pensadores como Hegel e Gadamer. Assim, é experiência, tanto no sentido imediato (*Erlebnis*, em alemão), vivência concreta de algo na dimensão existencial da cognição-ação (práxis) humana; quanto no seu sentido mediato (*Erfahrung*), experiência refletida, organizada epistemologicamente.

No campo do Direito, a experiência jurídica foi pensada e priorizada como a categoria fundamental dessa realidade social por juristas como o italiano Paolo Grossi, ou o brasileiro Miguel Reale, dentre outros.<sup>1</sup> (COELHO, 2010, p. 98-115)

Experiência jurídica é o complexo movimento existencial do Direito, desde a sua elaboração, à sua concreção; da abstrata dimensão legislativa, antecedida da política legislativa e da *jurisgênese* da norma abstrata, à dinâmica concreção normativa dos direitos, tanto a concreção vivida espontaneamente (vivência jurídico social do Direito), como a concreção orquestrada profissionalmente (vivência jurídico institucional), e à aplicação do Direito, que também é, em alguma medida e com limites, um momento *jurisgenético*.<sup>2</sup> (COELHO, 2017) Entre a elaboração do Direito e a concreção dos direitos, a experiência jurídica ainda abarca os momentos hermenêuticos de categorização, sistematização e disputas retórico-interpretativas da linguagem

---

1 Para uma articulação desses autores no que diz respeito à compreensão do direito como experiência, veja-se o artigo *Valor e atualidade da busca por um conceito crítico-reflexivo e histórico-especulativo para o Direito*, de Saulo Pinto Coelho. (2010, p. 98-115)

2 Em *Modelos jurídicos e função atualizadora da hermenêutica em Miguel Reale: a dialética da experiência de concreção do Direito* (COELHO, 2017) é possível acessar detalhamentos acerca da dinâmica da experiência jurídica à qual nos referimos.

jurídica. Assim, é dentro da experiência jurídica que está a ciência jurídica, como uma parte dela; um momento importante do movimento do Direito na realidade social.

As lacunas e abismos entre uma ‘ciência do direito’ e uma ‘prática jurídica’ são mais uma patologia jurídica (Grossi), a expressão de uma realização patológica do Direito, que marca a modernidade jurídica de algumas nações, do que um traço propriamente definidor da experiência jurídica na sua realidade e racionalidade. O Direito é uma *práxis* (um fazer, uma experiência que exige agir e pensar sobre esse agir, crítica e performativamente), ao mesmo tempo que também é propriamente uma ciência, no sentido de que exige um momento concomitante de pensar organizado sobre essa experiência: uma ciência dessa experiência. Aí entra – ou deveria entrar – a Academia, as Faculdades, as Escolas de Direito, etc. Não há futuro bom, nem para a prática do Direito, nem para a Ciência do Direito, e nem para a sociedade, quando o fazer e o pensar, no Direito, se colocam em dimensões apartadas.

Por vezes, na experiência jurídica brasileira, percebe-se essa lacuna, esse abismo que mencionamos acima. Não estamos a falar de uma disputa, um antagonismo ou uma oposição entre teoria e prática. Antes fosse isso a nossa preocupação. Estamos a falar de um certo desprezo mútuo entre esses dois âmbitos do Direito: o dos acadêmicos e o dos práticos. Quando esse desprezo mútuo ocorre, se dá junto com ele a falência do Direito como experiência social. Quanto a isso, há que reverter esse estado de coisas. Há que resgatar a sinergia entre essas duas dimensões da experiência jurídica. Para tal, é preciso fomentar um duplo movimento de aproximação: desafiar e impulsionar a Academia a se preocupar e dedicar mais aos problemas práticos e concretos do Direito; e, por outro lado, conscientizar e convencer o mundo prático do Direito do valor e importância das teorizações jurídicas para a consolidação de uma linguagem e uma tradição jurídica capaz de dar consistência às práticas.

O Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas



da Universidade Federal de Goiás (PPGDP-UFG) e a Escola Superior da Advocacia da Ordem dos Advogados de Goiás (ESA/OAB-GO), desde 2016, vêm trabalhando juntos nesse propósito, conscientes desse desafio e da importância de levar a cabo essa tarefa.

O PPGDP-UFG é um Programa Profissional (atualmente contando com um Mestrado Profissional), pensado e concebido para aliar pesquisa jurídica de excelência à formação de *know-how* profissional e de aprimoramentos técnicos e institucionais, no campo da regulação, implementação e controle de políticas públicas no Brasil.

A ESA/OAB-GO, desde 2016, produziu uma guinada qualitativa em suas metas institucionais, voltando seus esforços para o fomento do aprimoramento técnico, científico e prático dos profissionais do Direito no seu contexto geográfico de atuação, com clara preocupação em induzir a conversação sinérgica entre teoria e prática no Direito.

Somando-se a várias outras iniciativas conjuntas, essas duas entidades, na ocasião do trigésimo aniversário da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, propuseram e organizaram uma Coleção de obras jurídicas voltadas a pensar a experiência jurídica brasileira nesses 30 anos da Constituição.

A Coleção Experiência Jurídica nos 30 anos da Constituição Brasileira (ESA/OAB-GO e PPGDP-UFG) busca fomentar o debate jurídico entre aqueles que vivenciam nossa experiência constitucional e social, tanto de um ponto de vista teórico, quanto prático, e em diferentes campos do Direito. A constitucionalização do debate jurídico nacional não encontra fronteiras em nenhum ramo jurídico específico, ainda que os campos do direito privado mantenham – e nisso não há nenhum problema, ao contrário – suas categorias e estatutos jurídico-conceituais próprios. Assim sendo, nas dez obras (dez coletâneas de textos inéditos) propostas pela Coleção, diferentes questões-chave da experiência jurídica brasileira contemporânea são enfocadas, em diferentes áreas do Direito, todas buscando relacionar

esses debates específicos com a realidade jurídico-político-social balizada por uma ‘Constituição Cidadã’, que de forma otimista eclode na realidade brasileira em 1988, marcando nossas interações sociais e jurídicas nos últimos 30 anos.

Assim, ainda em 2017, PPGDP-UFG e ESA/OAB-GO publicaram e divulgaram amplamente as convocatórias para apresentação de textos e contribuições aos livros da Coleção. Centenas de textos foram enviados à coordenação do projeto. Uma equipe com organizadores das obras, selecionada dentre *experts* com diversificada formação e advindos de sete diferentes Universidades brasileiras, em Goiás, Minas Gerais e Distrito Federal, avaliou e selecionou cuidadosamente os textos. Nos dez livros, os textos selecionados somam mais de uma centena de contribuições inéditas, com autores de oito diferentes estados brasileiros e mais de vinte diferentes Universidades.

Com a colaboração e suporte da respeitada e engajada Editora Empório do Direito, demos forma final aos livros da Coleção, que vem a lume em um momento de crise política, social, econômica e, em certo sentido, crise constitucional.

Sabe-se bem que a crise é uma excelente oportunidade para o aprimoramento e a inovação. O estado de desconforto que a crise provoca nos faz sair do nosso ‘modo automático’ e refletir sobre o caminho trilhado e as alternativas de rota. Que os livros desta Coleção possam servir a esse propósito!

Com agradecimentos aos organizadores, avaliadores, editores e autores,

**Saulo Pinto Coelho (PPGDP-UFG)**  
**e Rafael Lara Martins (ESA/OAB-GO)**

Coordenadores da Coleção

## APRESENTAÇÃO DO LIVRO

“Ficar de frente para o mar, de costas para o Brasil,  
não vai fazer desse lugar um bom país.”

(Notícias do Brasil, Fernando Brant e Milton Nascimento)

A letra elegante de Brant se entrelaça perfeitamente com o instigante ritmo de Milton e nos clama a refletir que aqui vive um povo que merece mais respeito – outro verso da bela canção. Mas o que tem isso a ver com uma obra de Financeiro e Tributário que celebra os trinta anos da Constituição cidadã?

Aparentemente nada e definitivamente tudo. Essa obra coletiva é fruto da contribuição de diversos autores; alguns já consagrados na academia, com uma densa produção científica na área, outros jovens estudiosos, com suas entusiasmadas e provocativas teses para Finanças Públicas que cumpram com o objetivo constitucional de desenvolvimento nacional com diminuição de desigualdades sociais e regionais.

Autores de todas as regiões do país e que não se contentam em ficar de frente para o mar, somente observando com admiração as construções teóricas e as experiências estrangeiras, mas que refletem sobre a nossa realidade e propõem interessantes soluções para diversos temas ligados ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário. Ficar de costas para o Brasil não faz desse lugar um bom país...

Profissionais que atuam em diferentes segmentos do Direito, tanto no setor público como na seara privada, apresentando visões díspares, inclusive conflitantes, por meio de reflexões fundamentadas

na Ciência do Direito, argumentações sólidas e proposições relevantes e inovadoras.

Nesse contexto, o leitor, mesmo o não familiarizado com os temas da obra, irá se deliciar com textos bem escritos, de fácil compreensão, que não descuidam, porém, da imprescindível profundidade e da forma culta que uma obra acadêmica deve conter.

Os artigos abordam as principais questões de Finanças Públicas relativas à consolidação do Estado Democrático de Direito nesses últimos trinta anos. Neste cenário, assuntos como boa governança, planejamento orçamentário, desenvolvimento sócio econômico, responsabilidade fiscal, financiamento de políticas públicas, limitações ao poder de tributar, federalismo fiscal, segurança e justiça na tributação são desenvolvidos com fundamentos precisos e provocações instigantes.

Com efeito, a Constituição de 1988 tem nítido viés descentralizador, colimando proporcionar efetiva autonomia aos entes federados. Tal ideal permeou todo o trabalho do constituinte. Para tanto, estabeleceu-se uma rígida e sistemática repartição de competências materiais e legislativas, inclusive no pertinente à competência tributária, objetivando estatuir um federalismo cooperativo, de equilíbrio, que fomentasse o desenvolvimento nacional com a diminuição das desigualdades regionais.

A Constituição atual buscou, portanto, fortalecer o espírito do federalismo, especialmente do federalismo fiscal, promovendo a descentralização tanto no campo da competência arrecadatória, quanto na distribuição das receitas auferidas, ou seja, nas transferências intergovernamentais, de modo a propiciar a autonomia mais efetiva dos entes federados, mesmo porque não há autonomia administrativa sem a imprescindível autonomia financeira.

Importa vislumbrar ademais que, no Estado Federal, o financiamento das políticas públicas de tutela dos direitos humanos apresenta séria dificuldade decorrente da partilha de competências materiais e

legislativas entre os entes federados, existindo, não raras vezes, um desequilíbrio entre encargos e recursos, o que prejudica sobretudo as ações governamentais.

Cumprir observar então que para a efetivação dos direitos humanos por intermédio de políticas públicas se faz necessário que a atividade financeira do Estado seja exercida de forma legal, impessoal, moral, econômica e transparente e em que haja colaboração dos entes políticos que integram a Federação.

É possível pois se escutar o sonoro e indispensável diálogo entre a atividade financeira do Estado e a consecução das políticas públicas de proteção aos direitos fundamentais sociais. Ora, sem uma atuação de qualidade na obtenção, gestão e gasto dos recursos, as ações governamentais de tutela de direitos humanos perdem eficiência e eficácia, passando a ser tão somente objeto de discursos vazios e de viés nitidamente populista.

Além da estrutura da discriminação constitucional de rendas no federalismo fiscal cooperativo adotado, os textos desta obra revelam a importância das limitações ao poder de tributar, aí compreendidos os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias.

Valores como segurança, justiça e liberdade são protegidos pelo sistema tributário plasmado na Constituição de 1988. Os direitos fundamentais são inerentes à pessoa humana e, portanto, preexistentes ao pacto constitucional. Todavia, não se pode perder de mira que alguns destes direitos fundamentais abrem espaço ao poder de tributar do Estado.

Assim acontece com o direito à propriedade, o direito ao trabalho que suportam a incidência do tributo. Ademais, a privacidade, a intimidade que não são absolutas no que tange ao poder de fiscalizar e arrecadar tributos. Vê-se, portanto, que a tributação pode vir a vulnerar, ainda que de forma indireta, os direitos fundamentais. Por isso, o objetivo final das limitações é manter resguardados os direitos fundamentais.

Por fim, observa-se nos artigos uma relação entre o direito financeiro, o tributário e econômico. Parte-se da ideia de que as normas de finanças públicas, afastado o dogma da neutralidade fiscal, passam a servir de instrumento do Estado na atuação sobre o domínio econômico. Assim, nota-se que as ordens financeira, tributária e econômica não se apresentam como compartimentos incomunicáveis do texto constitucional. Em verdade, a Constituição cidadã deve ser interpretada de forma harmônica, reconhecendo os legítimos objetivos de desenvolvimento com justiça almejados pela Carta que ora completa trinta anos.

Enfim, esta obra contribui para a reflexão do que experimentamos nesses anos e do que sonhamos para o futuro. É fruto do labor, do estudo, da generosa colaboração dos seus autores e, mais ainda, da incurável esperança de ver reinar, no país, a vida digna objetivada pela Constituição Federal.

De frente para o Brasil, do mar, da montanha, da caatinga, dos pampas, do cerrado, como a frágil e forte Aninha, da simples casa da ponte, na longínqua e próxima Vila Boa de Goiás, no centro do país, no centro do coração, ousamos apresentar como ofertas estes textos:

### **Ofertas de Aninha**

(aos moços)

Eu sou aquela mulher  
a quem o tempo  
muito ensinou.  
Ensinou a amar a vida.  
Não desistir da luta.  
Recomeçar na derrota.  
Renunciar a palavras e pensamentos negativos.  
Acreditar nos valores humanos.  
Ser otimista.  
Creio numa força imanente  
que vai ligando a família humana

numa corrente luminosa  
de fraternidade universal.  
Creio na solidariedade humana.  
Creio na superação dos erros  
e angústias do presente.  
Acredito nos moços.  
Exalto sua confiança,  
Generosidade e idealismo.  
Creio nos milagres da ciência  
e na descoberta de uma profilaxia  
futura dos erros e violências  
do presente  
Aprendi que mais vale lutar  
do que recolher dinheiro fácil.  
Antes acreditar do que duvidar.  
(Cora Coralina)

**Leonardo Buissa Freitas**

**Simon Riemann Costa e Silva**

**Rafal Lara Martins**

Organizadores do livro





## APRESENTAÇÃO DOS AUTORES

### COORDENADORES

#### **Saulo de Oliveira Pinto Coelho**

Professor efetivo da Universidade Federal de Goiás (UFG), onde atualmente é Vice-Diretor da Faculdade de Direito (FD-UFG), bem como Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas (PPGDP-UFG). Possui doutorado, mestrado e graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Realizou Pós-Doutorado como bolsista CAPES, na área de Teoria do Direito, junto à Universitat de Barcelona–Espanha. Foi Chefe do Departamento de Formação Jurídica Básica e Complementar da FD-UFG, bem como Coordenador de Pesquisa da FD-UFG. Também é professor do Programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Direitos Humanos da UFG. Atua como pesquisador e professor visitante da Unversitat de Barcelona.

#### **Rafael Lara Martins**

Advogado. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Goiás (UFG), especialista em Direito do Trabalho pela PUC-GO, especialista em Direito Civil pela UFG e especialista em Direito Processual Civil pela UFG. Mestrado em andamento em Direito das Relações Sociais e Trabalhistas (UDF). Conselheiro Estadual da OAB-GO (triênio 2013-2015 e triênio 2016-2018) e Diretor-Geral da Escola da Advocacia da OAB-GO (triênio 2016-2018). Ex-Presidente do Instituto Goiano de Direito do Trabalho -IGT (biênio 2012-2013 e biênio 2014-2015).

## ORGANIZADORES

### **Leonardo Buissa Freitas**

Juiz Federal em Goiás. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Goiás (UFG). Especialista em Direito Processual Civil pela UFG. Professor do quadro permanente do Programa de Pós-Graduação, nível Mestrado Profissional, em Direito e Políticas Públicas na Universidade Federal de Goiás. Professor da Escola Superior da Magistratura do Estado de Goiás. Pesquisador no Grupo de Pesquisa Laboratório Americano de Estudos Constitucionais Comparados (LAECC). Pesquisador no Projeto Finanças e Políticas Públicas: análises, planejamento e controle no contexto do Federalismo Fiscal cooperativo. Pesquisador no Projeto Políticas Públicas e Jurisdição Constitucional: Controle de Constitucionalidade e inclusão social. Associado ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

### **Simon Riemann Costa e Silva**

Advogado; contador; professor de Direito Tributário no curso de Direito da PUC Goiás; professor de Contabilidade Tributária no curso de Ciências Contábeis da PUC Goiás; mestre em Direito pela Universidade de Coimbra, Portugal; Master of Laws pela Universidade de Hanôver, Alemanha; Conselheiro Seccional da OAB Goiás no triênio 2016-2018; presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB Goiás no triênio 2016-2018.

### **Rafael Lara Martins**

Advogado. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Goiás (UFG), especialista em Direito do Trabalho pela PUC-GO, especialista em Direito Civil pela UFG e especialista em Direito Processual Civil pela UFG. Mestrado em andamento em Direito das Relações Sociais e Trabalhistas (UDF). Conselheiro Estadual da OAB-GO (triênio 2013-2015 e triênio 2016-2018) e Diretor-Geral da Escola da Advocacia da OAB-GO (triênio 2016-2018).

Ex-Presidente do Instituto Goiano de Direito do Trabalho -IGT (biênio 2012-2013 e biênio 2014-2015).

## AUTORES

### **André Elali**

Doutor em Direito Público pela Faculdade de Direito do Recife/UFPE, com Bolsa de Estágio e Pesquisa no *Max-Planck-Institut für Steurrecht*, em Munique, Alemanha. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie/SP. Professor Adjunto do Departamento de Direito Público da UFRN. *Visiting Scholar* da *Queen Mary University of London*, onde realizou Estágio de Pós-Doutoramento. Professor Visitante da Faculdade de Direito de Lisboa. Advogado.

### **Caio Augusto Takano**

Doutorando e Mestre pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Julgador do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT e Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Professor da Faculdade Escola Paulista de Direito – EPD. Advogado.

### **Carlos Augusto Daniel Neto**

Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Conselheiro do CARE. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado licenciado.

### **Carlos Otávio Ferreira De Almeida**

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Mestre em Direito Público pela UERJ. Master of Laws in Taxation pela Universidade da Flórida (EUA). Estágio pós-doutoral em Direito Tributário Internacional na Vienna University of economics and business (Áustria). Professor do Mestrado em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor Coordenador da Pós-Graduação lato sensu da Pontifícia Universidade Católica de Campinas. Professor do Curso de

Especialização Direito & Economia da UNICAMP.

**Élida Graziane Pinto**

Doutora em Direito Administrativo pela UFMG. Pós-Doutora em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ). Procuradora do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo.

**Evandro Zaranza**

Mestre em Direito pela UFRN, onde é Professor do Departamento de Pós-graduação. Professor de Direito Tributário da UNI-RN e Presidente da Comissão de Defesa do Contribuinte da OAB/RN. Advogado.

**Fernando Aurélio Zilveti**

Mestre, doutor e livre-docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

**Gabriel Buissa Ribeiro De Freitas**

Advogado. Bacharel em Direito pela PUC/GO.

**Hendrick Pinheiro**

Mestre e doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Advogado.

**Hugo De Brito Machado Segundo**

Doutor e Mestre em Direito. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Advogado.

**Isabella Conte Camilo Linhares**

Advogada. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da USP e pela Université de Lyon.

**Leonardo Buissa Freitas**

Juiz Federal em Goiás. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Goiás (UFG). Especialista em Direito Processual Civil pela UFG. Professor do quadro permanente do Programa de Pós-Graduação, nível Mestrado Profissional, em Direito e Políticas Públicas na Universidade Federal de Goiás. Professor da Escola Superior da Magistratura do Estado de Goiás. Pesquisador no Grupo de Pesquisa Laboratório Americano de Estudos Constitucionais Comparados (LAECC). Pesquisador no Projeto Finanças e Políticas Públicas: análises, planejamento e controle no contexto do Federalismo Fiscal cooperativo. Pesquisador no Projeto Políticas Públicas e Jurisdição Constitucional: Controle de Constitucionalidade e inclusão social. Associado ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

**Lucas Bevilacqua**

Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor-orientador GVlaw Direito Tributário/FGV DIREITO/SP. Conselheiro Titular do CARF. Procurador do Estado.

**Luís Eduardo Schoueri**

Doutor e Livre-Docente pela Faculdade de Direito da USP. Mestre em Direito pela Universidade de Munique, Alemanha. Professor Titular de Direito Tributário da USP. Professor do *Tax Law Summer School*, na Universidade de Lisboa. Professor-in-Residence do *International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdã, Holanda. Professor do LLM em Tributação Internacional do *Amsterdam Center for Tax Law*, da Universidade de Amsterdã, Holanda. Professor do LLM em Tributação Internacional da *Wirtschaftsuniversität Wien*, Áustria. Vice-Presidente do IBDT, Advogado.

**Martha Leão**

Mestre e Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da

USP. Professora da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

**Michell Przepiorka**

Mestrando pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Advogado.

**Paulo Ayres Barreto**

Doutor em Direito pela PUC/SP. Livre docente pela USP. Professor Associado ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo–USP. Professor dos Cursos de especialização do IBET, da PUC/SP e do IBDT. Advogado.

**Ricardo André Galendi Júnior**

Mestrando em Direito pela USP. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo IBDT. Advogado.

**Ricardo Mariz De Oliveira**

Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Professor em cursos de pós-graduação lato sensu do IBDT e do Centro de Extensão Universitária. Advogado.

**Rodrigo Maito Da Silveira**

Mestre e Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT/SP (biênios 2006/2008 e 2010/2012). Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT/SP (biênio 2018-2019). Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT/SP e da *International Fiscal Association* – IFA. Professor dos cursos de especialização e do Mestrado Profissional de Direito Tributário do IBDT. Membro do Conselho Jurídico do SINDUSCON. Advogado.

**Sérgio André Rocha**

Doutor e mestre em Direito pela Universidade Gama Filho. Livre-docente pela Faculdade de Direito da USP. Professor adjunto de Direito Financeiro e Tributário da UERJ. Membro da

Associação Brasileira de Direito Tributário e do Conselho Consultivo do IBDT. Advogado.

**Vanice Regina Lirio Do Valle**

Doutora em Direito pela Universidade Gama Filho. Visiting Fellow junto ao Human Rights Program da Harvard Law School. Pós-doutorado em Administração pela EBAPE – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (FGV/Rio). Professora Permanente do PPGD/UNESA, Membro do Instituto de Direito Administrativo do Estado do Rio de Janeiro e Procuradora do Município do Rio de Janeiro.

**Victor Borges Polizelli**

Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Professor do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional do IBDT. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do IBDT. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, da Associação Brasileira de Direito Financeiro e da International Fiscal Association (IFA). Advogado.





## PREFÁCIO

A obra coletiva coordenada por Rafael Lara Martins e Saulo Pinto Coelho é um exemplo de projeto editorial primorosamente estruturado e merecedor de aplausos da comunidade jurídica.

A escolha do título “Direito e Finanças Públicas”, como eixo temático, denota a louvável preocupação de compreender e debater o ciclo completo da atuação estatal, a partir de uma visão jurídica abrangente. A abordagem mais ampla busca correlacionar as ações de planejamento, orçamentação, gestão financeira, políticas de tributação e incentivos fiscais, que no seu conjunto cumprem o papel instrumental de viabilizar a execução das políticas públicas. São políticas públicas indispensáveis ao atendimento dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, tanto em relação aos destinatários das atividades prestacionais do Estado, quando aos que contribuem para o seu custeio.

O tema central funciona como elemento de organização em torno do eixo comum dos vários textos individuais, dando à obra um sentido verdadeiramente coletivo. Os trabalhos expressam visões e opiniões nem sempre convergentes entre si. Ao contrário, a coletânea preserva e valoriza a liberdade dos autores de divergir sobre o mesmo fenômeno jurídico, além de criticar posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, com o salutar propósito de qualificar o debate e avançar o conhecimento sobre questões sensíveis. Não por acaso, os autores formam um grupo heterogêneo em termos de currículo acadêmico e experiência profissional, mantendo diferentes relações com o objeto pesquisado.

Vale lembrar que a eficiência da arrecadação e o controle do gasto público são duas faces da mesma moeda, razão pela qual faz todo sentido que sejam estudadas e pesquisadas de forma integrada. A boa articulação entre ambas é essencial para permitir ao Estado cumprir o seu papel de impulsionador do desenvolvimento social e econômico.

No mundo atual, o saber jurídico relevante não se amolda às fronteiras disciplinares tradicionais do Direito, que se tornaram claramente artificiais em face da complexidade dos problemas a serem enfrentados. Tampouco o Direito pode ser corretamente aplicado, sem levar em conta a realidade concreta e as consequências práticas das soluções propostas. Para cumprir sua missão, tanto o pesquisador docente quanto o profissional militante devem ser capazes de transitar entre os vários ramos do Direito e manter diálogo com outras áreas afins do conhecimento.

O tema das Finanças Públicas é exemplar nesse aspecto, uma vez que demanda necessariamente uma abordagem multidisciplinar para ser bem compreendido e permitir o manuseio adequado de seus instrumentos. A obra coletiva reflete essa preocupação, na medida em que propicia o tratamento do assunto sob óticas diversas, evitando a visão simplista e estanque do Direito Tributário ou do Direito Financeiro.

Por outro lado, as polêmicas abordadas na coletânea não são apresentadas de forma maniqueísta ou sustentadas por argumentos puramente dogmáticos. Como regra, os textos procuram discutir as questões jurídicas considerando o contexto fático em que estão inseridas e as consequências práticas sob o ponto de vista individual e coletivo.

Não basta ao jurista moderno responder a questões sobre legalidade ou licitude de condutas. Ele precisa também formular juízos de equidade ou de conveniência, dentro da moldura legal previamente definida. Nesse particular, as inovações trazidas pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, são bastante sintomáticas e exigirão esforço

adicional dos operadores do direito para construir argumentos e defender interesses afetados pelas políticas públicas.

Em suma, a coletânea traz uma significativa amostra de trabalhos cuidadosamente elaborados a partir de uma reflexão jurídica contextualizada, que dialoga com a realidade concreta e incorpora preocupações de natureza consequencialista. A redação dos textos é clara e objetiva, o que facilita e estimula a sua leitura.

Esses são motivos mais do que suficientes para parabenizar os coordenadores, organizadores e autores da obra coletiva, cuja consulta se mostra imprescindível a todos que se interessem pelo tema das Finanças Públicas, ou busquem soluções para os problemas nacionais nessa área.

**Mario Engler Pinto Junior**

Coordenador do Mestrado Profissional da FGV Direito SP



# O PLANEJAMENTO FINANCEIRO RESPONSÁVEL: BOA GOVERNANÇA E DESENVOLVIMENTO NOS 30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Carlos Otávio Ferreira de Almeida

Lucas Bevilacqua<sup>1</sup>

## 1. A CONTEXTUALIZAÇÃO DO DIREITO FINANCEIRO NOS DIREITOS HUMANOS

Com o advento da Constituição de 1988, o Brasil adotou a valorização do ser humano como núcleo difusor de seus preceitos jurídicos, políticos, sociais e econômicos. Assim, grafa o art. 1º da Carta Política que a República Federativa do Brasil é *Estado Democrático de Direito* fundamentado, dentre outros, na *cidadania* e na *dignidade da pessoa humana*.

*Democracia e direitos humanos* seriam, assim, pilares centrais, verdadeiros “fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes do Estado Democrático de Direito.” (BINENBOJM 2010:234) Sob esta premissa, não resta alternativa à atividade financeira do Estado Brasileiro senão a de incorporar e bem cumprir o ideário constitucional.

A correlação de forças entre a sociedade e o Estado de Direito pressupõe o poder do povo, os direitos decorrentes da cidadania, dentre os quais a *liberdade*. Immanuel Kant já nos havia legado a aliança de cidadãos como a via para o exercício das liberdades individuais e reciprocamente concomitantes (MILOVIC 2006:501),

---

1 Doutores em Direito Econômico e Financeiro pela USP.

imperativo categórico que de ético passa a ser jurídico no trato dos direitos fundamentais (BINENBOJM 2010:234).

Luís Roberto Barroso explica que a Constituição Brasileira promoveu mudança significativa no sistema normativo, ao conformar sua superioridade formal agora de forma material e axiológica, pois que os diversos ramos do direito devem-lhe observância para a concreção dos valores que encerra. Trata-se da chamada *filtragem constitucional*, (BARROSO 2004: 340) por meio da qual as normas de direito financeiro vêm-se obrigadas formal e materialmente ao cumprimento dos valores encerrados na Lei Maior, especialmente aqueles afetos aos direitos fundamentais.

Basicamente, ocupa-se o direito financeiro da atividade financeira do Estado, o que significa arrecadar, gerenciar e despendar recursos. Tal atividade deve ser executada visando a finalidades específicas, decorrentes do planejamento orçamentário e focadas, em último grau, na consecução dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro—construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos – conforme art. 3º da Constituição Federal (CF).

Portanto, a atuação de legisladores, gestores e servidores públicos deve se guiar pelo farol da *justiça*, o que adquire um caráter ainda mais rígido quando se trata de finanças públicas, já que, tipicamente, a Administração lida com recursos extraídos da propriedade particular. Nesse mister, é obrigação do Estado dotar-se da logística adequada, material e pessoal, para que, no exercício de sua atividade arrecadatória, respeite a *capacidade contributiva* nos impostos, bem como o *sinálagma* nas taxas e contribuições (SCHOUERI 2005:169). Da mesma forma, quando na gestão ou no gasto dos recursos públicos, atente à eficiência e à economicidade, sem prescindir, em toda a atividade pública, da moralidade, responsabilidade e transparência.

Luís Eduardo Schoueri descreve o fim da relação conflituosa entre contribuinte e Estado, típico Leviatã na época do liberalismo.

Ocorre, em dias atuais, uma relação de dependência ente ambos em que ao primeiro compete o dever de lealdade para com o Estado e a este último, cabe fortalecer, assegurar a prosperidade da sociedade. Daí decorre o duplo dividendo do tributo, pois que pode ser utilizado tanto para fim arrecadatório como para alavancar a prosperidade econômica (FERRAZ 2009: 145).

Se a atuação arrecadatória encontra limites na Carta Política (arts. 150 a 152), a opção pela desoneração tributária também encontra restrições. Logo, a renúncia de receitas deverá obedecer a limites e condições que não prejudiquem o equilíbrio das contas públicas e nem a meta de resultados prevista para determinado exercício.

Ademais, seja na arrecadação, seja na desoneração dos recursos públicos, o Estado não se pode afastar dos valores morais que dimanam da *dignidade humana*. Isto é relevante para o direito financeiro, na medida em que o planejamento orçamentário não está autorizado a efetivar excesso de exação nem desonerações injustas, cabendo observância da capacidade contributiva ou do efetivo benefício trazido à coletividade em decorrência do incentivo fiscal concedido a um grupo específico.

A grande dificuldade está em efetivar um planejamento estratégico, por via das leis orçamentárias, que concretize esses princípios, dotando-os de efetividade. Os óbices dessa tarefa não podem servir de justificativa para a falta de um rumo claro, nítido no planejamento da máquina brasileira.

Se cumprir a legislação é tão-só atingir as metas fiscais, pode-se inferir que o desenvolvimento será construído em ritmo lento, por injunções variadas, mas não por uma política de investimentos contínua e eficaz. Afinal, manutenção da máquina e dívida pública impedem o carrear de recursos para investimentos. Logo, do ponto de vista jurídico, está em xeque o modelo orçamentário brasileiro, pois a estratégia de longo prazo costuma sofrer alterações por interesses imediatistas que nem sempre visam ao benefício do ser humano.

## 2. O PLANEJAMENTO FINANCEIRO RESPONSÁVEL

### 2.1 O SETOR PÚBLICO ANTE OS DESAFIOS PÓS-CRISE ECONÔMICA

A crise econômica 2008/2009 marcou seriamente vários países nesse início de século. Organizações internacionais têm promovido debates e estudos com o fim de acelerar o processo de retomada da economia ao redor do globo. Nesta esteira, o Banco Mundial (WB), em sua série *Global Development Debates 2010*, tomou por tema o desenvolvimento na América Latina. Como resultado das discussões, foram indicadas, aos Estados, medidas voltadas para o desenvolvimento pós-crise, dentre as quais, destacam-se:

- i) aumentar a qualidade da Administração: profissionalismo, eficiência e transparência das instituições públicas;
- ii) aumentar a credibilidade do Estado: melhoria dos serviços públicos;
- iii) promover a coesão social: envolver os cidadãos nas políticas públicas; e
- iv) introduzir mecanismos de combate à corrupção

Em recente encontro promovido pela OCDE, em Veneza—*Toward Recovery and Partnership With Citizens: The Call for Innovative and Open Government*—, as conclusões acerca do papel do Estado na recuperação da economia não foram diferentes daquelas a que chegaram os *experts* do WB. Entende a OCDE que os Estados devem se concentrar em:

- i) melhorar a produtividade do setor público: inovação na Administração, qualidade na gestão pública e na prestação de serviços públicos;
- ii) aumentar a credibilidade do Estado: abertura, integridade e transparência;
- iii) promover parceria com cidadãos e setor produtivo; e
- iv) combater a corrupção: modernização por meio de novas tecnologias que aumentem transparência e dificultem corrupção



Como o instrumento realizador das finalidades do Estado é o orçamento, torna-se vital conhecer o planejamento orçamentário, que sob a *reserva do possível*, deverá dotar o Estado de condições de bem atender à inovação da administração, a fim de prestar melhores serviços, com mais agilidade e credibilidade aos cidadãos, ao mesmo tempo em que demonstra bem gerir os recursos que deles extrai, fazendo-o de forma clara, aberta, democrática e responsável. Destarte, a participação dialética entre sociedade e administração no desenvolvimento das políticas públicas fortalece as instituições públicas. Cabe reforçar que esta coesão social tende a minorar o solo fértil à corrupção, que, para desenvolver-se, necessita de representantes de ambos os setores: particular e público.

## 2.2 VINCULAÇÃO ENTRE LEIS ORÇAMENTÁRIAS

A Carta de 1988 e a estabilização monetária em 1994, apenas para citar dois exemplos, promoveram alterações na estrutura e funcionalidade da gestão pública brasileira, culminando com a positivação da *responsabilidade fiscal*, autêntico princípio legitimador do Estado Financeiro (TORRES 2009:128), através da LC 101/00.

O *princípio da responsabilidade fiscal* equivaleria ao conceito de *accountability*, termo de difícil precisão semântica ao ser traduzido à língua vernácula (TORRES 2009:128). Pode-se, contudo, enaltecer sua dimensão ética ao permitir que se conheça da gestão dos recursos não apenas por parte dos órgãos de controle, mas pela sociedade. Não se trata apenas de realizar a obra ou implantar o projeto, mas fazê-lo da melhor forma, identificando e assumindo possíveis equívocos para futura melhoria.

Os relatórios do WB e da OCDE, ao indicarem práticas de boa governança como instrumentos de desenvolvimento, vão ao encontro da tutela constitucional das atividades da Administração, especialmente a financeira. Logo, corroboram os objetivos fundamentais da República que visam, dentre outros fins, ao *desenvolvimento* (CF, art. 3º, II), desde que baseado na *dignidade da pessoa*

*humana* (CF, art. 1º, III).

Assim é que a LRF cuida do *planejamento* da ação governamental logo em seu art. 1º, nos seguintes termos:

§ 1º A *responsabilidade na gestão fiscal* pressupõe a *ação planejada e transparente*, em que se *previnem riscos e corrigem desvios* capazes de afetar o *equilíbrio das contas públicas*, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a *obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras*, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (grifo nosso)

Para o Brasil, portanto, a meta de desenvolvimento requer a etapa do planejamento, mas não um planejamento qualquer e sim um univocamente responsável. *Planejamento responsável* exige conjunto de *ações transparentes*, focadas no *equilíbrio das contas*, obedientes a *limites e condições para renunciar receitas e despender recursos públicos* (CONTI 2009: 39-41).

Para qualificar-se como responsável, é preciso que o planejamento não apenas atenda, friamente, a este conjunto de prescrições legais, mas não prescindir dos princípios constitucionais que informam todas as atividades da Administração. Como bem alerta Humberto Ávila, o fato de o art.37 da CF incluir a *moralidade* como um dos princípios fundamentais da Administração, significa *mero ponto de partida*, já que a construção da moralidade dá-se por vários dispositivos constitucionais que fixam valores fundamentais (dignidade, trabalho, justiça, igualdade, liberdade, propriedade e segurança); determinam ação objetiva e impessoal da Administração (legalidade, impessoalidade, princípios do Estado de Direito); criam mecanismos de defesa do cidadão (universalização da jurisdição, controle da atividade administrativa por mandado de segurança ou ação coletiva); criam requisitos para ingresso na função pública (concurso público, vedação de acumulação de cargos etc.); e fixam mecanismos de controle da atividade da Administração (Tribunais de Contas). Minimamente, pode-se concluir que a moralidade

exige “condutas sérias, leais, motivadas e esclarecedoras”, refutando a subjetividade, o arbítrio e o desrespeito à boa-fé objetiva e à transparência (ÁVILA 2009: 94-96)

A ausência de um *planejamento responsável* gera dois efeitos inversamente proporcionais: o não atingimento dos objetivos e o gasto de má qualidade. Com efeito, sem planejamento, chegar a algum objetivo torna-se tanto menos possível, quanto mais provável se torna o desperdício de recursos (CONTI 2009: 40-1).

A ação planejada do Estado traduz-se pelo conjunto de leis orçamentárias—Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), de cuja inter-relação resultam políticas de curto e longo prazo (CONTI 2009: 40).

Embora formalmente sejam leis de mesma hierarquia – leis ordinárias-, o próprio planejamento da ação governamental exige que a vinculação entre elas obedeça a uma lógica sistêmica que privilegia o PPA, já que a este cabe estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as *despesas de capital* e outras delas decorrentes e para as relativas aos *programas de duração continuada*. Portanto, o PPA pode ser entendido como um instrumento estratégico de longo prazo, determinando o rumo da política de *investimentos* e programas que perpassem mais de um exercício financeiro.

Como a aproximação entre os objetivos do PPA e os efetivos custos para realizá-los são de difícil estimativa, a LDO faz o elo entre o PPA e a LOA, compreendendo, basicamente, as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subsequente, vindo, desta forma, a orientar a elaboração da LOA.<sup>2</sup> Na prática, deve a LDO dividir as metas fixadas no PPA para a sua concretização anual, confrontando disponibilidade de recursos e prioridades.

À LOA cabe concretizar, realizando as despesas fixadas para

2 CF, art. 165, §2º.

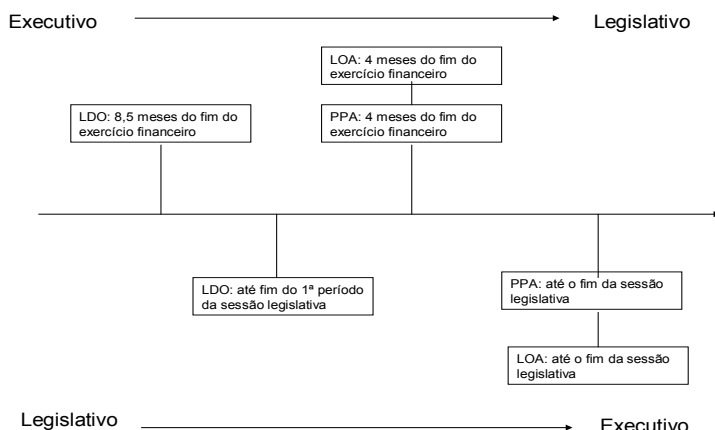
o exercício, metas e objetivos selecionados pela LDO, conforme previsão no PPA, de acordo com o ingresso das receitas nos cofres públicos. A LOA conterá o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social.<sup>3</sup>

Com efeito, o *planejamento* da ação governamental foi priorizado pela LRF, que o atrela à *responsabilidade fiscal* em seu art. 1º, §1º, e lhe dedica seus artigos 3º a 10.<sup>4</sup> Atribuindo à LDO (LRF, art. 4º) a tarefa de dispor sobre o *equilíbrio das contas públicas*, contingenciamento, controle operacional dos programas financiados pelo orçamento e subvenções, metas fiscais (LRF, art. 4º §§ 1º e 2º) e riscos fiscais, (LRF, art. 4º, § 3º) a LRF evita o *gasto aleatório*, exigindo *compatibilidade* entre as leis orçamentárias. Por esta razão, à LOA (LRF, art. 5º) cabe demonstrar a correspondência entre a programação do orçamento e as metas fiscais previstas na LDO; dispor sobre medidas de compensação de renúncia de receitas e do aumento de despesas de caráter continuado; e prover reserva de contingências em face de gastos inesperados.

A iniciativa dos projetos de leis orçamentárias é do Executivo que deverá submetê-las à aprovação do Legislativo. Após a análise pela Comissão Mista de Orçamento, no Congresso Nacional, os projetos retornam ao Executivo para sanção presidencial. (CF/1988, Art. 166)

A cronologia da elaboração e aprovação das leis orçamentárias pode ser disposta da seguinte forma:<sup>5</sup>

- 3 CF, art. 165, §5º: A lei orçamentária anual compreenderá:  
I—o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;  
II—o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;  
III—o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.
- 4 O art. 3º, que deveria dispor sobre o PPA, foi vetado.
- 5 Há normas similares para Estados e Municípios, devendo-se observar o disposto nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais. Na omissão destas, aplicam-se-lhes as regras da Constituição Federal. De acordo com o art. 57 da CF, a sessão legislativa terá seu primeiro período entre 2 de fevereiro e 17 de julho e o segundo entre 1º de agosto e 22 de dezembro.



Como a LOA vige por não mais do que um exercício financeiro, tal qual a LDO, tem-se que cada PPA comportará quatro LDO e quatro LOA. Curioso, porém, é que à vigência quadrianual do PPA não corresponde o período de mandato do Chefe do Executivo. Isto porque o PPA vige do início do segundo ano de mandato até o término do primeiro ano do mandato subsequente. (CF/1988, ADCT, art. 35, § 2º, I) Logo, o PPA previsto por um Governo deverá ter  $\frac{1}{4}$  de suas diretrizes e metas executadas por outro.

Questão de difícil solução é a que trata de alteração do PPA já em execução, prejudicando o particular que acreditou em seu conteúdo e realizou investimentos em determinada área de atuação do Estado.

Flávio Rubinstein discorre sobre o assunto, asseverando que sempre há possibilidade de frustração das expectativas do particular em razão da supremacia do interesse público, donde se extrai que poderá realmente haver justificativas a alterações no PPA. Por outro lado, nosso histórico registra recorrentes alterações, o que, indubitavelmente, confunde a sociedade e configura-se em verdadeiro *venire contra factum proprium*. Dessa forma, poderá haver modificações

deveras danosas ao particular, calcadas em mudanças tão radicais de rumo, que não restaria outra alternativa senão indenizar o cidadão (RUBINSTEIN 2010: 120-121).

Frise-se que não se está a defender um orçamento cumprido na integralidade, independente da casuística, mas a pugnar por uma relação equilibrada em que seja respeitada a *boa-fé objetiva*, como se verá no item II.6., de modo a que o Estado não empene sua palavra em vão.

### 2.3. EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO VS. QUALIDADE DO GASTO

Ricardo Lobo Torres leciona acerca do *princípio do equilíbrio fiscal*, conferindo-lhe, assim como à responsabilidade fiscal e à transparência fiscal, o título de *princípio de legitimidade do Estado Financeiro*. Embora não se encontre individualmente expresso na Carta Política, encontra-se recomendado em diversos de seus dispositivos. Trata-se de princípio conjugado à *reserva do possível*, pois seu pleno atingimento dependeria de conjuntura econômica alheia ao controle jurisdicional (TORRES 2009: 122-124).

Naturalmente que o Governo deverá buscar o *equilíbrio fiscal*, conforme prescrição expressa da LRF, ao elaborar a LDO. Ocorre que somente atender a este imperativo da lei, como já dito alhures, não basta para a concretização dos valores hoje vigentes dentre nós. O Estado de Direito pressupõe, à contrapartida do sacrifício suportado pelo contribuinte, ações administrativas transparentes e gastos públicos voltados para a concretização da liberdade, justiça, solidariedade, redução de desigualdades, promoção do bem de todos e desenvolvimento nacional (TORRES 2009: 122-124).

Com o atendimento da meta de superávit primário, ao fim da execução do orçamento, difícil argüir sobre desequilíbrio de contas. Na prática, o Executivo costuma reter os recursos durante o exercício para, após a certeza do cumprimento das metas, já próximo ao fim do ano, liberá-los em grandes quantidades para que sejam realizados. Este procedimento leva a sérias dúvidas quanto à qualidade do

gasto e à observância do planejamento orçamentário, ensejando licitações aceleradas a preços oportunamente elevados pelos fornecedores (MENDES 2009: 30).

Confirma estes fatos, o Relatório do TCU sobre as Contas do Governo – 2009, *verbis*:

De fato, a programação de gastos pelos órgãos ao longo do exercício tem sido significativamente prejudicada em razão da conjugação dos fatores: *ausência de critérios que norteiem a restrição do gasto*, fixação de *limites de pagamento na prática menores que os de empenho*, bem como oscilações nas projeções de receita e de despesas obrigatórias no decorrer do ano. (grifo nosso) (BRASIL, 2010)

Pela letra da LRF, todavia, não deveria ser assim. O contingenciamento das despesas, isto é, a limitação de empenhos e movimentação financeira, deveria ocorrer apenas em caso de ameaça às metas de resultado primário ou nominal,<sup>6</sup> por eventual insuficiência de receitas apurada *bimestralmente*,<sup>7</sup> considerando a programação financeira e o cronograma de execução mensal do desembolso, a cargo do Executivo.

Se, por uma via, o contingenciamento é medida preventiva que favorece o equilíbrio das contas, sua utilização excessiva pode comprometer a qualidade do gasto distorcendo o planejamento das ações públicas, em especial por congelar, prioritariamente, despesas de *investimentos*, o que emperra o *desenvolvimento*. Por decorrência, há um enfraquecimento do PPA, instrumento estratégico de investimentos (MENDES 2009:67).

A execução pragmática do orçamento ignora a transcendência da norma jurídica sobre o texto que lhe dá forma, razão pela qual, somente por meio da *filtragem constitucional* (BARROSO 2009:67) capaz de impregnar todos os ramos do direito, é que se pode implantar a *gestão responsável* em toda sua plenitude.

Parece, no entanto, que a sistemática orçamentária estimula

6 Constantes do anexo de Metas Fiscais da LDO. LRF, art. 5º, I.

7 LRF, art. 9º. V. também o art. 13, que exige do Executivo a divulgação da política tributária do Estado.

o Executivo a priorizar o equilíbrio em detrimento da qualidade do gasto, uma vez que:

- i) há desestímulo a observar o PPA em seu último ano de vigência, pois o recém-eleito Chefe do Executivo, egresso de campanha eleitoral em que assumiu diversos compromissos, poderá ter objetivos diversos daqueles previstos no PPA. Para governar, então, o Executivo se vale dos créditos adicionais, promovendo alterações nos gastos de curto prazo (LOA), promovendo uma inversão da hierarquia desejada entre as leis orçamentárias, reduzindo a efetividade do PPA; (MENDES 2009:64)
- ii) torna-se difícil priorizar a qualidade do gasto em face do confronto entre Executivo e Legislativo para aprovação das receitas e despesas orçamentárias.<sup>8</sup> Usualmente, o Legislativo dilata as despesas previstas no projeto de LOA, por meio de emendas, a fim de atender aos interesses de suas bases. O Executivo, por sua vez, pela dificuldade de aprovação de projetos que uma minoria congressista lhe traria, vale-se do orçamento, literalmente, como moeda de troca. Assim, a prioridade do Executivo tem sido o equilíbrio fiscal e o apoio político, relegando, a último plano, a qualidade do gasto enxertado pelo Parlamento.<sup>9</sup>
- iii) a elaboração das leis orçamentárias induz à quebra de hierarquia na medida em que o primeiro projeto de LDO é enviado ao Congresso anteriormente ao PPA, devendo ser aprovado até o fim do primeiro período da sessão legislativa. Logo, no segundo período da sessão legislativa, o projeto de LOA poderá demonstrar compatibilidade com a LDO, mas não com o PPA, que sequer havia precedido a LDO. Portanto, a preocupação do Governo deverá estar em cumprir metas de superávit primário, o que comprova o equilíbrio das contas, mas não terá sido possível, em absoluto, suplantando o embate político para a ampla e

8 O ciclo orçamentário ora privilegia um, ora outro, pois se a elaboração do orçamento compete ao Executivo, é o Legislativo quem deve aprová-lo. A fase de execução novamente prioriza o Executivo, restando o controle das contas a cargo do Legislativo.

9 Cf. M. J. Mendes, *op. cit.* (nota 34), p.65. O autor destaca que “praticamente não se analisa a relação custo-benefício das emendas parlamentares ao orçamento (tanto no Legislativo quanto no Executivo).” Em havendo recursos, serão realizadas. Tem sido assim desde o início do ajuste fiscal em 1999.



efetiva prática do planejamento dos gastos e da obtenção das receitas pelo Estado Brasileiro (MENDES 2009:65).

## 2.4. LIMITES E CONDIÇÕES PARA RENÚNCIA DE RECEITAS:

Outro aspecto que pode impactar a consecução dos objetivos a que se propõe o planejamento da ação governamental é a *renúncia de receitas*.

Segundo previsão constitucional, o Executivo deverá encaminhar, em conjunto com o projeto de LOA, um *demonstrativo regionalizado do efeito*, sobre as receitas e despesas, decorrente de *isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia*.<sup>10</sup>

Já a LRF, por seu turno, exige que o Executivo faça constar, do Anexo de Metas Fiscais da LDO, um *demonstrativo de estimativa do impacto orçamentário-financeiro* causado pela concessão de incentivos ou benefícios tributários dos quais decorra *renúncia de receita*, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.<sup>11</sup> Deverá restar comprovado que tal concessão não impactará a meta de resultado fiscal prevista no anexo da LDO ou, alternativamente, será compensada pelo aumento da imposição tributária por todo o período projetado – três exercícios.

O que ambos os dispositivos legais estão a exigir é maior transparência na gestão da renúncia de receitas.

Para Ricardo Lobo Torres é indiferente a formalidade pela qual se revestirá o benefício concedido ao contribuinte, se pela coluna da despesa ou se pela da receita, pois que todos produzirão o mesmo resultado: “o enriquecimento do contribuinte e o empobrecimento do Estado.” (TORRES 2010)

Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri sugere se observe a

10 CF, art. 165, §6º.

11 LRF, art. 14. A definição para renúncia de receitas encontra-se no §1º deste artigo: A *renúncia* compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

questão sob o prisma financeiro e jurídico. Embora juridicamente as subvenções<sup>12</sup> exijam uma prestação pecuniária por parte do Estado, o que as diferencia dos incentivos fiscais pela via da renúncia (isenções, reduções de base de cálculo etc.), sob a ótica financeira pode-se mesmo afirmar que estes últimos qualificam-se como uma forma de subvenção, uma vez que produzem os mesmos resultados. Em resumo, os incentivos fiscais que atuam na coluna das receitas são perfeitamente conversíveis em incentivos financeiros, nos quais o Estado arca com uma despesa (SCHOUERI 2010: 57).

Como conseqüência da inclusão dos incentivos fiscais como forma de subvenção, surgiu, nos EUA, a expressão *tax expenditure*, ou *gasto tributário*, decorrência dos trabalhos dos professores Stanley Surrey e Paul McDaniel em que foram equiparados o benefício seditado na receita e o gasto registrado na despesa.

Segundo a Receita Federal do Brasil (RFB), pode-se conceituar *gastos tributários como desonerações que irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário*.<sup>13</sup>

Como a *renúncia de receitas* opera pela via das receitas não arrecadadas, o controle sobre ela é mais difícil do que se o incentivo fosse concedido pela coluna das despesas orçamentárias diretas, onde facilmente seriam identificados os gastos. Logo, a própria essência da *renúncia de receitas* parece dificultar a *transparência* e a *economicidade*. Conquanto a divulgação dos dados seja fundamental, o Estado de Direito está obrigado a fazer mais, isto é, para além do *controle formal* das contas, que se dá pelo exame da legalidade. Deve mesmo obediência ao *controle material*, expondo os resultados alcançados com a política

12 Subvenções estão definidas pela Lei 4.320/64, art. 12, como destinadas a cobrir despesas de custeio de entidades privadas ou públicas beneficiadas. Podem ser *sociais*, se destinadas a entidades sem finalidade lucrativa de caráter assistencial ou cultural; ou *econômicas*, se tiverem por fim empresas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

13 BRASIL. Receita Federal – Coordenação-geral de Previsão e Análise. *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010*, p.7. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2010/DGT%202010.pdf>>. Acesso em 20 nov. 2010.

beneficial implementada (*accountability*).

MARTNER e TROMBEM, da área de gestão pública e orçamentária da CEPAL, apontam os seguintes problemas relacionados com a própria natureza dos *tax expenditures*: *injustiça horizontal*; problemas afetos à *transparência fiscal*; *falta de controle orçamentário e dificuldades de gerenciamento*. Para estes autores, *tax expenditures* objetivam promover, estimular e beneficiar certas atividades, setores, regiões ou grupo de contribuintes. A questão é saber se se atingiria melhor resultado e menor custo, caso os objetivos extrafiscais fossem implementados por meio de previsão orçamentária específica.<sup>14</sup>

Para responder a essa questão, oportuno conhecer o Relatório do Tribunal de Contas da União sobre as contas de 2008 do governo da República, já que se trata de órgão incumbido da tarefa de fiscalização e controle de contas públicas, donde se extrai:

Apesar do crescimento dos valores renunciados das receitas federais ao longo dos anos e do estímulo a determinados setores ou regiões, *não tem sido avaliado o impacto social e econômico das políticas públicas que utilizam tal mecanismo, sobretudo quanto aos reais benefícios alcançados frente aos aspectos de progressividade do sistema de tributação.*

*Torna-se necessário que os governos realizem tal avaliação, para justificar, perante a sociedade, os resultados reais alcançados frente à concessão de benefícios a determinados grupos de contribuintes.*<sup>15</sup> (grifo nosso)

Como se vê, no Brasil não há qualquer avaliação objetiva dos resultados alcançados pela imposição de uma política de *renúncia de receitas*. A despeito dessa incerteza, os *gastos tributários* vêm crescendo significativamente nos últimos anos, pois, somente na esfera federal, a renúncia de receitas tributárias cresceu 110,3% em 2009, quando comparada a 2005.<sup>16</sup>

14 MARTNER, Ricardo; TROMBEM, Varinia. CEPAL. *Tax reforms and stabilisation in latin american countries*. Disponível em:< <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/6/19716/sgp45.pdf>> Acesso em 20 nov. 2010.

15 BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do governo da República 2008* Rel. Ministro Augusto Nardes. p.104. Disponível em :< [www.portal2.tcu.gov.br](http://www.portal2.tcu.gov.br)>. Acesso em 20 nov. 2010.

16 BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do governo da República 2009*, (nota 35), p. 146.

Desagregando os dados por tributo, na comparação entre 2009 e 2004, a variação de renúncia fiscal atingiu 240,1% quanto ao IOF; 219,2% quanto à contribuição para o financiamento da seguridade social; 308,7% no que toca ao PIS/PASEP; e 70,1% quanto ao IRPJ.<sup>17</sup>

A lógica da renúncia de receitas impõe que o Governo, ao decidir, por exemplo, conceder benefícios fiscais indiretos ao setor farmacêutico, *saiba se os preços dos medicamentos foram reduzidos, beneficiando aos necessitados*. O simples enriquecimento do empresário, sem benefícios reflexos à sociedade, não parece conforme ao ordenamento, já que permite, ao primeiro, locupletar-se à custa da última.

Outra variável a considerar nesta análise diz da posição destacada do Brasil no *ranking* da carga tributária, à frente de todos os países em desenvolvimento e de economias fortes como EUA, Canadá, Austrália, Japão e Suíça.<sup>18</sup> *A priori*, a necessidade de impor aos contribuintes brasileiros tamanho ônus contrasta com uma política agressiva de desoneração a alguns específicos setores. Ademais, a carga tributária elevada fortalece a obrigação de a Administração divulgar, pormenorizadamente, as justificativas e os objetivos desejados pela política de renúncias de receitas, assim como se tais objetivos foram efetivamente alcançados. Em suma, demonstrar a vereda pela qual se aplica a receita derivada da sociedade, pois que, em último grau, é para esta que se deve voltar toda a ação de planejamento governamental.

Portanto, no Brasil vigora uma política fiscal paradoxal, o que sugere maior controle de todos, órgãos oficiais e sociedade, sobre a renúncia de receitas

O planejamento responsável exige *obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita*. Atender aos limites formais de manutenção do equilíbrio fiscal ou de compensação por elevação

17 Os dados de 2009 são estimados. V. BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República* 2009. Rel. Ministro Raimundo Carreiro, p.148.

18 BRASIL. TCU. Versão Simplificada das Contas do Governo da República—Exercício de 2009. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas\\_governo/contas\\_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf)>. Acesso em 21 nov. 2010.

de tributos é uma exigência da LRF que vem sendo atendida pela Administração. Contudo, não há qualquer limitação à renúncia de receitas quanto à sua participação na arrecadação estimada, o que enseja suspeitas de que haja *privilégios odiosos* ao invés de benefícios a toda a sociedade. Essa suspeita se fortalece pela relação inversa entre arrecadação e desoneração.

Com efeito, o volume de renúncia de receitas para 2005 chegou aos R\$ 31,3 bilhões, o que representava 9,93% da arrecadação estimada para aquele exercício. Em 2011, a estimativa de renúncia de receitas remonta a R\$116, 1 bilhões, representando 17,4% da arrecadação estimada para 2011.<sup>19</sup> Como se vê, um crescimento de quase quatro vezes em valores absolutos e de duas vezes se comparado ao estimado da arrecadação indicia mera formalidade no atendimento da LRF.

O que não está claro é o porquê dessa política agressivamente concessiva, já que não há medidas objetivas de que tamanha renúncia de receitas esteja de acordo com os valores fundamentais do Estado de direito ao invés de se traduzirem por uma *perverse fiscal policy* (TORRES 2010. p. 12).

## 2.5. AÇÕES TRANSPARENTES E ACCOUNTABILITY

Os organismos internacionais aconselham que se promova a *coesão social*, de modo que os particulares e o setor produtivo participem das políticas públicas, visando ao *desenvolvimento* e à *boa governança*. Soma-se a isso, a *accountability* introduzida pela LRF em nosso ordenamento e pode-se ter um rumo certo para as práticas da Administração.

Sob esta ótica, é correto afirmar que a *fiscalização das ações e contas públicas* deve ser exercida não apenas pelos órgãos técnicos, mas por toda a sociedade, fonte, inclusive, das receitas públicas. Por esta razão, as sugestões do WB e da OCDE vão ao encontro dos princípios

19 BRASIL. Receita Federal do Brasil. Demonstrativo dos Gastos tributários 2005 e 2011. Disponíveis, respectivamente, em : <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2011/DGT2011.pdf>. e <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2011/DGT2011.pdf>. Acesso em 19 nov. 2010

financeiros constitucionais brasileiros, sejam expressos—*legalidade, legitimidade, economicidade*; sejam implícitos — *proteção da confiança do contribuinte, boa-fé, transparência fiscal*.

Especialmente sobre a transparência fiscal, leciona Ricardo Lobo Torres:

Esse princípio da transparência é importantíssimo para o equilíbrio orçamentário e abrange qualquer privilégio, ainda que sob a forma de *renúncia de receita, de subvenção ou de restituição-incentivo*. Modernizou-se, assim, a Constituição brasileira, não permitindo mais que pairassem dúvidas, como acontecia aqui e no estrangeiro, sobre a necessidade da inclusão no orçamento fiscal de subsídios, subvenções e outros benefícios, relativos aos impostos ou embutidos nos juros, alguns dos quais antes se incluíam no orçamento monetário. Ainda mais que *cresceu a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo*, não sendo raro que se transformem em uma *perverse fiscal policy*. *Estão sob a suspeita de ilegitimidade*. (TORRES 2010)

A despeito da previsão e plena vigência dos princípios constitucionais, legitimadores da democracia e dos direitos humanos, fato é que nem sempre são concretizados como deveriam, como se infere das seguintes práticas da Administração:

- i) *Opacidade no manuseio de recursos públicos*. Toma-se como exemplo o veto presidencial ao art. 6º da Lei 11.648, de 31 de março de 2008, que subordinava os sindicatos, federações e confederações das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais e as centrais sindicais a prestarem contas ao TCU sobre a aplicação *dos recursos provenientes das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, de que trata o art. 149 da CF*, e de outros recursos públicos que porventura viessem a receber.
- ii) *Subestimativa de renúncia de receitas*. A RFB elabora, anualmente, o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), em *cumprimento formal* às exigências da CF, art. 165, §6º. No entanto, a rotineira subestimativa dos valores previstos no DGT em face dos efetivamente praticados induz à falta de

credibilidade na Administração.<sup>20</sup>

**Renúncia Tributária Efetiva e Estimada**  
(em R\$ milhões)

| Ano  | Valor Estimado | Valor Efetivo | Variação (%)  |
|------|----------------|---------------|---------------|
| 2004 | 24.211,16      | 34.321,65     | <b>29,46%</b> |
| 2005 | 31.288,20      | 41.010,69     | <b>23,71%</b> |
| 2006 | 42.499,55      | 57.586,21     | <b>26,20%</b> |
| 2007 | 52.739,77      | 69.773,96     | <b>24,41%</b> |
| 2008 | 76.055,96      | 85.365,86     | <b>10,91%</b> |

Fonte: RFB-DGT – valores efetivos e estimados

Deve-se, neste ponto, considerar que receitas atípicas podem, no decurso do exercício, impactar a estimativa realizada. Embora não se pretenda asseverar sobre o que seria uma variação aceitável, percebe-se um avanço em 2008, quando a RFB estimou a renúncia cerca de 10% menor do que efetivamente fora.

iii) *Elevada utilização de renúncia de receitas para financiar funções orçamentárias.* Em 2009, do total da despesa executada com *Comércio e Serviços*, 94,9% representaram renúncia de receitas, havendo a liquidação de somente 5,01% do total do gasto. Na função *Indústria*, os gastos tributários atingiram 92,8% do total das despesas, e na função *Habitação*, 91,4%. Essa política afeta, igualmente, a credibilidade da Administração, uma vez que o acompanhamento dos gastos é mais facilmente observável quando despendidos efetivamente, ao invés de não arrecadados. Outro fator a somar é a ausência de critérios e índices objetivos que comprovem ser a política da renúncia a mais adequada aos interesses dos cidadãos (TORRES 2010).

Entretanto o dever de transparência não obriga somente o Estado. Ricardo Lobo Torres ensina que a sociedade, subsidiariamente, também se encontra jungida a seus efeitos, devendo agir *de tal forma*

20 BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República. 2009*, (nota 35), p.149.

*transparente* que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos.” (TORRES 2010)

Conquanto o princípio da transparência não tenha atingido todo seu potencial de concretização entre nós, aplaude-se a inclusão da sociedade como igualmente incumbida do dever de transparência em suas ações. De fato, arranjos dos mais variados em que prevaleça a forma sob a essência dos negócios devem ser combatidos, pois, ainda que de forma mediata, poderão impactar as contas públicas. A República, ontologicamente, se destina a servir a todos e não àqueles poucos que melhor podem se estruturar.

Em contrapartida, ao Estado compete planejar todas as suas ações de forma responsável, bem mensurando seus objetivos, para com a máxima abertura e transparência, arrecadar, gerir e gastar os recursos derivados da sociedade. A exigência da transparência nas ações públicas foi recomendada pelo WB e pela OCDE como mecanismo de desenvolvimento e boa governança para o futuro.

Logo, políticas públicas transparentes tendem a estimular a cooperação da sociedade, fortalecendo um processo de reciprocidade que acarreta segurança sócio-institucional. Daí a relevância em ampliar a informação sobre a administração das finanças públicas estatais e não estatais, uma vez que determinada ação governamental pode, também, ser executada por entidade do terceiro setor (SLOMSKI 2010:191).

## 2.6. A BOA-FÉ OBJETIVA E O COMPROMETIMENTO DO ESTADO

Em lição sobre os modos pelos quais deveria o príncipe cumprir a palavra dada, Maquiavel relembra a figura de Alexandre VI, Papa da Igreja Romana,<sup>21</sup> sobre quem assim se pronuncia:

E jamais houve homem que tivesse maior segurança em afirmar e que afirmasse com juramentos mais solenes, *aquilo que depois não*

21 Alexandre VI foi alvo de comentários de Maquiavel em O Príncipe, por ter se destacado como grande administrador da Igreja, ampliando seus domínios, apesar dos conhecidos rumores que maculam seu nome por corrupção e hábitos pouco ortodoxos.



*cumpriria; não obstante, suas tramas sempre saíam como desejava (...)*  
(MACHIAVELLE 1997. p.113)

O Estado de Direito permite registrar o avanço moral da humanidade, vez que conselhos desse matiz chocar-se-iam com o consagrado princípio da boa-fé objetiva, cujo conteúdo moral envolve *honestidade, justiça, racionalidade e confiabilidade* (ENGELEN 2004: 123).

Com acerto, Flávio Rubinstein, explica que a boa-fé objetiva não resulta do ato de positivação pelo legislador, mas de uma “profunda conexão entre o direito e a realidade orgânica na qual este se aplica.” Assim, embora princípio flexível, nutrido por elevado conteúdo ético-moral, pode-se traçar seus contornos com relativa segurança quando impregna as relações entre particulares e entre estes e o Estado de Direito (RUBINSTEIN 2009: 66-67).

Entretanto, cinco séculos mais tarde, ainda há quem procure seguir o conselho de Maquiavel no seio da Administração Pública brasileira. Dados divulgados pela *Transparency International*,<sup>22</sup> em seu Relatório *Corruption Perceptions Index 2010*, apontam que o setor público brasileiro é menos ético do que o de 68 países e bem mais corrupto que sul-americanos como Chile (21º) e Uruguai (24º). A administração pública exemplar é a dinamarquesa (1º), ficando os neozelandeses, que nos inspiraram a responsabilidade fiscal, em 2º.

Para a elaboração desse Relatório, a *Transparency International* realizou testes e pesquisas em que se apuraram suborno de oficiais públicos, suborno em compras públicas (licitações), peculato, além da resistência dos oficiais públicos à corrupção.

A corrupção é um dos grandes desafios deste século e o combate às diversas formas pelas quais se manifesta estão entre as diretrizes recomendadas pelo WB e pela OCDE para o desenvolvimento pós-crise. O Estado inovador deve investir na implantação de novas tecnologias que modernizem as rotinas administrativas,

22 Sociedade civil alemã sediada em Berlim cujo propósito é estimular o combate à corrupção em todo o planeta.

reduzindo a possibilidade de corrupção.

Como dito alhures, a preparação dos meios e do pessoal para a concretização de um princípio calcado na dignidade da pessoa humana corresponde à tendência apresentada pelas organizações internacionais como ferramentas de boa administração para o desenvolvimento. Nesse mister, sobressai a boa-fé objetiva, em cujo entorno encontram-se a transparência, economicidade e a responsabilidade fiscal. Todos esses valores conduzindo à confiabilidade e à qualidade da Administração, em caminhar oposto ao da corrupção.

### 3. CONCLUSÕES

O Estado contemporâneo precisa inovar-se. A via democrática e a dignidade da pessoa humana alteraram profundamente a relação entre cidadão e Estado, que, cada vez mais, se interdependem. Essa coesão social vem sendo pregada ultimamente por organizações internacionais como o Banco Mundial e a OCDE, como requisito de boa prática de gestão pública, sem a qual difícil concretizar abertura, transparência, eficiência e moralidade na Administração.

No caso brasileiro, é preciso aperfeiçoar o planejamento da ação governamental, para que os recursos necessários ao êxito na consecução dos objetivos do Estado sejam despendidos em plena atenção ao que se convencionou denominar por *accountability*. Em outro giro, gastar da melhor forma possível, prestando contas de forma ampla e aberta, o que, em último grau, colabora para a redução das fraudes e da corrupção de agentes públicos.

A atenção formal às exigências do ordenamento é insuficiente para o bom cumprimento dos valores morais impregnados no conceito de responsabilidade fiscal. Cabe à Administração, portanto, buscar a concretização de tais valores.

Apesar de o caminho ser árido, o ordenamento brasileiro dá grande impulso ao desenvolvimento, tanto que as orientações dos organismos internacionais não inovaram com relação à nossa Carta

Política de 1988 e nem com relação à LRF, antes as confirmaram.

Já não se pode dizer o mesmo da legislação especificamente orçamentária (PPA, LDO e LOA), pois parece haver a necessidade de outro modelo para que o planejamento e a execução financeira do Estado sejam capazes de garantir a definição/consecução dos objetivos de longo prazo.

As soluções reiteradamente observadas na gestão brasileira têm efeito prático imediato, mas não são historicamente consistentes para bem definir uma estratégia segura de longo prazo. Durante a recente crise internacional, o Brasil reduziu tributos e a meta de superávit primário a fim de estimular a economia doméstica. Com a retomada, os gastos continuaram em elevação a despeito da perda de arrecadação. Em suma, as metas foram cumpridas, mas a qualidade do gasto não parece ter sido sequer avaliada, pois houve expansão das despesas de caráter continuado que, por certo, futuramente, impactarão as contas públicas, exigindo novos sacrifícios de particulares e empresas. Isso é temerário do ponto de vista econômico e difícil de justificar do ponto de vista jurídico.

Ações obscuras, calcadas em interesses eminentemente temporais, eleitorais, partidários, devem ser combatidas com ênfase, para que, independente de quem ocupar o poder republicano, não fique o cidadão sujeito a anacrônicos arbítrios, negligências ou imperícias. A sociedade é chamada à participação ativa na elaboração das políticas públicas e na destinação dos recursos, devendo saber que tem recíproco dever de lealdade para com o Estado, devendo portanto, a mesma observância à transparência e à boa-fé objetiva.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição – Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: di-

reitos humanos e democracia como fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes da dogmática administrativista. In: NALINI, J. R e CARLINI, A (coord.). *Direitos humanos e formação jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 2010

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do governo da República 2009*. Rel. Ministro Raimundo Carreiro, p.85. Disponível em :< [www.portal2.tcu.gov.br](http://www.portal2.tcu.gov.br)>. Acesso em 21 nov. 2010.

BRASIL. Receita Federal – Coordenação-geral de Previsão e Análise. *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010*, p.7. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2010/DGT%202010.pdf>>. Acesso em 20 nov. 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do governo da República 2008* Rel. Ministro Augusto Nardes. p.104. Disponível em :< [www.portal2.tcu.gov.br](http://www.portal2.tcu.gov.br)>. Acesso em 20 nov. 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do governo da República 2009*, (nota 35), p. 146.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República 2009*. Rel. Ministro Raimundo Carreiro, p.148.

BRASIL. TCU. Versão Simplificada das Contas do Governo da República–Exercício de 2009. Disponível em:<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas\\_governo/contas\\_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf)>. Acesso em 21 nov. 2010.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Demonstrativo dos Gastos tributários 2005 e 2011. Disponíveis, respectivamente, em : <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2011/DGT2011.pdf> e <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2011/DGT2011.pdf>. Acesso em 19 nov. 2010

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República. 2009*.

BRASIL. STF. *ADI 2040*. Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julg. 15 dez. 1999, DJe 25-02-2000.

BRASIL. STF. *ADI 2059MC*. Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julg. 01 mar. 2000, DJe 21 set. 2001.

BRASIL. STF. *ADI 2655*. Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julg. 09 out. 2003, DJe 26 mar. 2004.

BRASIL. STF. *ADI 948*. Rel. Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, julg. 09 nov. 1995, DJe 17 mar. 2000.

BRASIL. STF. *RE 204827*. Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julg. 12 dez. 1996, DJe 25 abr.1997.

BRASIL. STF. *Súmula 551*. Rel. Gonçalves de Oliveira. Tribunal Pleno. apr. 22 ago. 1968, DJ de 10 dez. 1969.

BRASIL, STF. *Súmula 595*. Rel. Antônio Neder, Tribunal Pleno, apr. 15 dez. 1976, DJ de 03 jan. 1977.

CONTI, José Maurício. Planejamento e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, F. F. e CONTI, J. M. (org.). *Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

ENGELN, Frank. *Interpretation of tax treaties under international law*. Amsterdam: IBFD, 2004.

MACHIAVELLE, Niccolò. *O príncipe: com as notas de Napoleão Bonaparte*. Tradução de J. Cretella Jr e Agnes Cretella. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MARTNER, Ricardo; TROMBEN, Varinia. CEPAL. *Tax reforms and stabilisation in latin american countries*. Disponível em: < <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/6/19716/sgp45.pdf> > Acesso em 20 nov. 2010.

MENDES, Marcos José. Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. In: *Cadernos de finanças públicas/ Escola de Administração Fazendária – nº 9*. Brasília: ESAF, 2009.

MILOVIC, Miroslav. Kant, Emmanuel 1724-1804. In: BARRETTO, V. de Paulo. *Dicionário de filosofia do direito*. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2006.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. Série doutrina tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, L.E. Tributação e indução econômica: os efeitos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SLOMSKI, Valmor; NERLING, Marcelo. A responsabilidade fiscal e transferência de recursos para o terceiro setor. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Org.). *Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal- 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência no direito financeiro. Item II.6. Disponível em <[www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br)>. Acesso em 30 jul. 2010.

SOUZA, Hamilton Dias de; GRECO, Marco Aurélio. “Distinção entre Taxa e Preço Público”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Taxa e Preço Público**: Caderno de Pesquisas Tributárias, no.10,. São Paulo: CEEU, 1985.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.



# INSTRUMENTALIDADE DA RESPONSABILIDADE FISCAL EM PROL DO CUSTEIO CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Élida Graziane Pinto<sup>1</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente artigo cuida de explorar a relação de instrumentalidade entre o regime jurídico da responsabilidade fiscal<sup>2</sup> e o custeio constitucionalmente adequado dos direitos fundamentais.

A sociedade brasileira sabe ser necessário o equilíbrio intertemporal das contas públicas, tanto quanto assume e clama ser uma das suas prioridades estruturantes a efetividade dos direitos fundamentais, notadamente saúde e educação. Não há, nem deve haver contradição na agenda pública entre a defesa da responsabilidade fiscal e a promoção desses nucleares direitos sociais. Ocorre, contudo, que o marco trazido pela Emenda Constitucional nº 95/2016 implica aparente contraposição ou ordenação de prioridades entre ambas as pautas de orientação republicana da atuação estatal.

Do ponto de vista do financiamento, o socialmente almejado e constitucionalmente definido é que ele seja proporcionalmente progressivo<sup>3</sup> conforme tanto o nível de riqueza do país, quanto a

---

1 Procuradora do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo, Pós-Doutora em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ) e doutora em Direito Administrativo pela UFMG.

2 Definido primordialmente pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 e pela Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016.

3 Em consonância com o dever de progressividade assumido pelo Brasil no art. 2º, item 1, do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (“*Cada Estado Parte do presente Pacto compromete-se a adotar medidas, tanto por esforço próprio como pela assistência*”).

arrecadação estatal. Por outro lado, a noção de melhor gestão, ademais da eficiência, economicidade e efetividade no exame dos seus custos e resultados, absorve também e necessariamente a defesa da responsabilidade fiscal e a proteção ao erário, sobretudo, contra a corrupção.

A hipótese que se espera adensar ao longo deste estudo é a de que a boa e equilibrada gestão dos recursos públicos não é um fim em si mesmo, mas condição instrumental indispensável de realização dos fins constitucionais do Estado (TORRES, 2014)<sup>4</sup>, dentre os quais emerge a máxima eficácia dos direitos fundamentais.

Tal correlação, embora aparentemente óbvia, guarda consigo conflitos orçamentários e financeiros de larga envergadura em momentos de necessário reequilíbrio nas contas públicas, o que pressupõe tanto um exame intertemporalmente mais amplo dos seus resultados primário e nominal, como também exige ajuste severamente mais equitativo, para abarcar igualmente o controle sobre as renúncias fiscais e as despesas financeiras.

Atravessar a pluralidade de fluxos de correnteza em relação à gestão das receitas e das despesas públicas à luz desse eixo só é possível tendo na Constituição de 1988 a segura baliza do que pode ou não ser feito. A esse respeito, Torres destaca bem a relação de instrumentalidade, na medida em que os orçamentos públicos seriam meios de assegurar a eficácia dos direitos e liberdades fundamentais:

A proteção da efetividade dos direitos e liberdades fundamentais tem máxima eficácia no Estado Democrático de Direito. Por isso,

*e cooperação internacionais, principalmente nos planos econômico e técnico, até o máximo de seus recursos disponíveis, que visem a assegurar, progressivamente, por todos os meios apropriados, o pleno exercício dos direitos reconhecidos no presente Pacto, incluindo, em particular, a adoção de medidas legislativas.”) e no art. 1º do Protocolo de São Salvador (“Os Estados Partes neste Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos comprometem-se a adotar as medidas necessárias, tanto de ordem interna como por meio da cooperação entre os Estados, especialmente econômica e técnica, até o máximo dos recursos disponíveis e levando em conta seu grau de desenvolvimento, a fim de conseguir, progressivamente e de acordo com a legislação interna, a plena efetividade dos direitos reconhecidos neste Protocolo.”). Em ambos os tratados internacionais, sobreleva a obrigatoriedade de os Estados adotarem medidas econômicas para assegurar progressiva proteção dos direitos sociais.*

- 4 A esse respeito, emerge a proposta de eixo sistêmico das finanças públicas para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República brasileira no marco constitucional de 1988, qual seja, a Constituição Financeira, defendida por Heleno Taveira Torres em sua tese de titularidade em Direito Financeiro na Universidade de São Paulo.



o orçamento público regido por uma Constituição Financeira deve ter como objetivo alocar todos os *meios* necessários para a realização deste *fim* constitucional do Estado nas sumas máximas possibilidades. [...] Cumpre apenas assinalar o papel do orçamento público como “meio” privilegiado para que se evidencie o controle sobre a realização daqueles fins constitucionais do Estado e sua capacidade de funcionar como instrumento essencial para promover a aplicabilidade dos direitos e liberdades. (2014, p. 359)

Para empreender aludido esforço de tematizar o “Novo Regime Fiscal” à luz do dever de custeio constitucionalmente adequado dos direitos fundamentais é que se dividiu o texto em quatro capítulos, incluída esta introdução. No segundo capítulo, o foco incide sobre o regime jurídico estabelecido pela Emenda nº 95/2016 e sua reordenação de prioridades alocativas – no bojo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – em rota contrária ao “microsistema de tutela do custeio dos direitos sociais” (PINTO, 2016b) fixado no texto permanente da Constituição de 1988.

No terceiro capítulo, busca-se apontar – sem pretensão de exaurimento – alguns exemplos de rotas alternativas de ajuste fiscal, já vigentes ao tempo da promulgação da EC 95. A investigação sobre a proporcionalidade (MIRANDA, 1998)<sup>5</sup> da medida extrema de congelar as despesas primárias em valores reais (ou seja, resguardada apenas sua correção monetária) ao longo de vinte anos, no Orçamento Geral da União é, pois, o mote que leva a testar – em caráter ilustrativo – a existência de alternativas jurídicas menos gravosas de equacionamento intertemporal do desequilíbrio entre receitas e despesas públicas.

Na conclusão, será revisitada a tese suscitada nos autos do Mandado de Segurança nº 34448, de relatoria do Ministro Roberto

5 Segundo Jorge Miranda, o princípio da proporcionalidade – suscitado originalmente pela Corte Constitucional Alemã ao longo da sua formulação jurisprudencial – é composto de três subprincípios, quais sejam: a) adequação, que “*significa que a providência se mostra adequada ao objetivo almejado [...]; envolve, pois, correspondência de meios e fins*”; b) necessidade, que “*supõe a existência de um bem juridicamente protegido e de uma circunstância que imponha intervenção ou decisão; equivale a exigibilidade desta intervenção*”; e c) proporcionalidade *stricto sensu*, que “*implica em justa medida; que a providência não fica aquém ou além do que importa para se obter o resultado devido, nem mais, nem menos; e porque trata de limites, de restrições e de suspensão de direitos fundamentais, ela traduz-se em proibição do excesso*.” (MIRANDA, 1998, p. 218)

Barroso, de que – por ser a responsabilidade fiscal um “fundamento das economias saudáveis” – seu enfrentamento não seria “uma questão constitucional<sup>6</sup>, mas política, a ser enfrentada com mobilização social e consciência cívica, e não com judicialização”. Vale lembrar que o aludido remédio heroico foi intentado por deputados federais contra a tramitação da então Proposta de Emenda à Constituição nº 241/2016, que deu origem à EC 95/2016. Naquela ocasião, o Ministro Barroso chegou a assentar que desprestigiar a responsabilidade fiscal significaria:

predeterminar o futuro com déficits, inflação, juros altos, desemprego e todas as consequências negativas que dessas disfunções advêm. A democracia, a separação de Poderes e a proteção dos direitos fundamentais decorrem de escolhas orçamentárias transparentes e adequadamente justificadas, e não da realização de gastos superiores às possibilidades do Erário, que comprometem o futuro e cujos ônus recaem sobre as novas gerações.

Ora, tal compreensão merece ser redimensionada, sobretudo à luz do art. 110 inserido no ADCT pela Emenda 95, que desconstruiu a garantia de custeio proporcional à arrecadação federal para o financiamento mínimo da saúde e da educação. A decisão do Ministro Barroso acatou a justificativa da PEC 241/2016 e absorveu a tese de que haveria uma espécie de colisão necessária entre responsabilidade fiscal e custeio progressivo de direitos sociais, como se só fosse possível restabelecer aquela, tolhendo o alcance desses.

Sem que o debate acerca do “Novo Regime Fiscal” tivesse sido minimamente equitativo para incluir as renúncias de receitas e as despesas financeiras, a Emenda 95/2016 acabou por inviabilizar, na prática, o cumprimento efetivo do ordenamento constitucional que determina a máxima eficácia de direitos fundamentais. Nada disso, contudo, foi avaliado pelo Ministro Roberto Barroso nos autos do Mandado de Segurança nº 34448, que – em tópico algum da sua decisão – mencionou a repercussão do congelamento (no sentido de mera garantia de correção monetária) empreendido sobre os pisos de

6 Nesse sentido, paradoxal é a própria existência de uma emenda constitucional que inseriu regime de responsabilidade fiscal agravado no ADCT para fins de limitação das despesas primárias obrigatórias.

custeio da saúde e educação.

Vale lembrar, por oportuno, que a Emenda 95/2016 constitucionalizou regime de contracionismo orçamentário, o qual põe em xeque a relação de proporcionalidade entre o quanto se arrecada e o quanto se deve destinar como aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde (ASPS), à luz do art. 198, e em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), na forma do art. 212 – ambos do texto permanente da Constituição.

Em face de todo esse contexto e ao final, espera-se alertar – em linhas conclusivas – que é preciso não só invocar a inconstitucionalidade<sup>7</sup> de quaisquer retrocessos de ordem fiscal, como também é importante fixar a irredutibilidade do rol de obrigações materiais que configuram normas de “maximização da eficácia” (SARLET, 2009)<sup>8</sup> dos direitos à saúde e à educação.

## 2. VEDAÇÃO DE RETROCESSO E INCONSTITUCIONALIDADE DA RESTRIÇÃO FISCAL PARA AS DESPESAS PRIMÁRIAS AMPARADAS POR PISO DE CUSTEIO FEITA PELA EMENDA 95/2016

A Emenda Constitucional nº 95/2016 instituiu, no âmbito do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, o “Novo Regime Fiscal”, por meio do estabelecimento de teto global de despesas primárias e respectivos condicionantes em termos

7 Como tem sido debatido nas ações diretas de inconstitucionalidade nº 5595 e 5658 que tramitam no Supremo Tribunal Federal.

8 Segundo Ingo Sarlet (2009, p. 448, grifo nosso), “[...] a proibição de retrocesso, mesmo na acepção mais estrita aqui enfocada, também resulta diretamente do princípio da maximização da eficácia de (todas) as normas de direitos fundamentais. Por via de consequência, o artigo 5º, §1º da nossa Constituição, impõe a proteção efetiva dos direitos fundamentais não apenas contra a atuação do poder de reforma constitucional (em combinação com o artigo 60, que dispõe a respeito dos limites formais e materiais às emendas constitucionais), mas também contra o legislador ordinário e os demais órgãos estatais (já que medidas administrativas e decisões jurisdicionais também podem atentar contra a segurança jurídica e a proteção de confiança), que, portanto, *além de estarem incumbidos de um dever permanente de desenvolvimento e concretização eficiente dos direitos fundamentais (inclusive e, no âmbito da temática versada, de modo particular os direitos sociais)* não pode – em qualquer hipótese – suprimir pura e simplesmente ou restringir de modo a invadir o núcleo essencial do direito fundamental ou atentar, de outro modo, contra as exigências da proporcionalidade.”

de sanções, exceções e delimitação do cálculo.

Para cumprir o alegado fim de ajustar as contas públicas e assegurar o equilíbrio intertemporal entre receitas e despesas, a equação concebida foi a de fixar o patamar de gasto primário global efetivamente pago em 2016 – por poder ou órgão autônomo<sup>9</sup> – como referência máxima de autorização de despesa para os 20 (vinte) exercícios financeiros subsequentes, hipótese em que será assegurada tão somente a correção monetária pela inflação verificada no ano anterior.

Em igual medida, assegura, na forma do art. 110 inserido no ADCT, tão somente correção monetária de 2018 a 2036 para as aplicações mínimas em ações e serviços públicos de saúde, de que trata o art. 198, e em manutenção e desenvolvimento do ensino, prevista no art. 212, ambos os dispositivos da Constituição.

A estagnação em valores reais da despesa primária global da União e, sobretudo, dos deveres de gasto mínimo em saúde e educação contida nesse teto será tão mais destacada quanto maior for a expansão da arrecadação, em cenário de retomada da atividade econômica do país, ao longo dos vinte anos nos quais a Emenda vigorará.

Tal lógica relativamente simples, a despeito de extremamente forte, busca inserir novos artigos no ADCT para firmar, dentre outros,:

- 1) a designação de “Novo Regime Fiscal” (art. 106 do ADCT),
- 2) a fixação do teto propriamente dito (art. 107), possibilidade da sua alteração em 10(dez) anos (art. 108) e sua incidência até mesmo para as emendas parlamentares impositivas (art. 111) e para os pisos da saúde e da educação (art. 110),
- 3) o estabelecimento de sanções pelo seu descumprimento (art. 109) e
- 4) a tentativa de contenção de passivos futuros eventualmente causados pela ou em decorrência da Emenda 95 (arts. 112 a 114).

Seu assento estrutural foi concebido sobre três pilares, quais sejam: a delimitação temporal em vinte anos (a pretexto de cumprir o caráter

9 Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário, bem como Ministério Público, Tribunal de Contas e Defensoria Pública da União.

de transitoriedade que justifica a inserção no ADCT), a mitigação do caráter vinculante da execução das despesas primárias obrigatórias e o afastamento da relação de proporcionalidade entre receitas e despesas como limite fiscal objetivo para as leis orçamentárias anuais.

Contudo, ao invés de realmente instituir um limite global de despesas transparente e universal como devem ser os próprios orçamentos, a EC 95/2016 prevê a criação de uma espécie de contingenciamento preventivo de despesa primária (teto fiscal = despesa efetivamente paga em 2016 corrigida pelo índice de preços ao consumidor amplo – IPCA), alheio ao fluxo das renúncias de receitas (PINTO, 2018) e sem se dirigir às despesas financeiras, cujos limites de dívida consolidada e mobiliária ainda aguardam <sup>10</sup>, no âmbito da União, parâmetro normativo, no mínimo, desde 2000, por força da conjunção interpretativa do art. 52, VI da CR/88 com o art. 30 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Aliás, a metodologia do ajuste fiscal ora avaliado reside precisamente nessa paulatina e previsível situação de descasamento entre receitas crescentes e despesas primárias estagnadas, ao longo de 20 (vinte) anos. O eventual saldo positivo em tal equação será aparentemente destinado à redução dos encargos da dívida pública, para manter sua sustentabilidade intertemporal.

A leitura dos artigos que a EC 95/2016 acrescentou ao ADCT permite a compreensão de que o teto fiscal discriminatório e parcial afetará notadamente:

- 1) as despesas de pessoal, a despeito de já existirem parâmetros e instrumentos de controle no art. 169 do texto permanente da própria Constituição, sobretudo em seus §§3º a 6º. A esse respeito, é interessante notar o grande nível de coincidência de vedações inscritas no art. 109 do ADCT com o art. 22, parágrafo único da LRF.

Cabe aqui destacar, como elementos de tensão evidente, tanto a vedação da garantia de revisão geral anual, para fins de limitação ao

10 Configura-se aqui uma hipótese clara de inconstitucionalidade por omissão, como suscitado por Pinto et. al. (2017).

teto (art. 109, §3º do ADCT), em face da sua irredutibilidade constitucional, quanto a aparente cláusula de não assunção de obrigações de pagamento futuro de que trata o art. 112, I do ADCT, a despeito da inafastável sindicabilidade judicial (art. 5º, XXXV da CR/88).

- 2) os pisos de custeio da saúde e da educação, sobretudo por força do art. 110 do ADCT;
- 3) o Orçamento da Seguridade Social (no que se inclui a espécie tributária que lhe serve de fonte de custeio, qual seja, as contribuições sociais). Interessante notar aqui a grande distorção interpretativa da exceção contida no art. 107, §6º, inciso I do ADCT, com as transferências obrigatórias fundo-a-fundo no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS, custeadas pela fonte de receita vinculada do Orçamento da Seguridade Social (contribuições sociais);
- 4) a separação de poderes, na forma do art. 107, §2º do ADCT, cuja restrição fiscal linear remonta o debate sobre a suspensão do art. 9º, § 3º da LRF<sup>11</sup> por meio da ADI 2.238-5 MC/DF. Em tal decisão cautelar, o Supremo Tribunal Federal considerou que o Executivo não poderia unilateralmente impor limitação de empenhos e de movimentação financeira para a execução orçamentária dos outros poderes e órgãos autônomos, já que isso implicaria “hipótese de interferência indevida do Poder Executivo nos demais Poderes e no Ministério Público”. E, por fim,
- 5) a pretensão de controle judicial futuro de atos que decorram da aplicação da Emenda 95/2016, na medida em que o art. 112, I do ADCT restringe a possibilidade de assunção de obrigações de pagamento futuro, como se criasse uma excludente fiscal de responsabilização administrativa ou judicial das lesões ou ameaças de lesão a direitos oriundas do “Novo Regime Fiscal”.

11 Cujo teor é “Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.  
[...] § 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.”

O rol acima de despesas mais afetadas dá claras indicações acerca dos limites e balizas constitucionais que se apresentam para a proposta do teto fiscal global de despesas primárias. Como visto, o “Novo Regime Fiscal” alterou, via ADCT, tantas disposições estruturais da Constituição e por tanto tempo, que essa reforma constitucional somente seria processualmente legítima se viesse no próprio corpo permanente da Carta de 1988, isso sem se olvidar de algumas colisões substantivas, que são, por si só, inafastáveis.

Como bem leciona Canotilho (1998, p. 321), “o núcleo essencial dos direitos já realizado e efectivado através de medidas legislativas [...] deve considerar-se constitucionalmente garantido sendo inconstitucionais quaisquer medidas estaduais que, sem a criação de outros esquemas alternativos ou compensatórios, se traduzam na prática numa ‘anulação’, ‘revogação’ ou ‘aniquilação’ pura a simples desse núcleo essencial.”

Nem se diga, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal teria feito um exame prévio exauriente acerca da conformidade constitucional da PEC 241 nos autos do Mandado de Segurança 34.448 (MS 34.448-MC/DF) no dia 10/10/2016 e, com isso, estariam refutadas todas as questões ora analisadas.

De plano, cabe lembrar que a apreciação perfunctória da matéria no MS 34.448-MC/DF foi feita em decisão monocrática do Ministro Roberto Barroso, quando houve o indeferimento do pedido de liminar para sustar a tramitação da aludida proposta. Ocorre, contudo, que tal análise judicial, além de não ser definitiva, ficou, por óbvio, adstrita aos pedidos feitos no mandado de segurança e não aferiu, por exemplo, a conformidade da PEC 241/2016 em face dos pisos de custeio dos direitos fundamentais à saúde e à educação de que tratam os arts. 198 e 212 da Carta de 1988.

Os fundamentos da decisão tomada pelo STF resumiram-se à negativa de lesão à separação de poderes, à garantia do voto, secreto, direto, universal e periódico e ao direito de acesso ao Judiciário para fins de preservação da estrutura remuneratória dos servidores públicos.

A esse respeito, cabe, portanto, destacar a forte lição Comparato et. al. (2016), para quem o financiamento dos direitos à saúde e à educação são mínimos inegociáveis:

Há um aprendizado histórico digno de nota na vivência da Constituição de 1988 pela sociedade brasileira: a prioridade do nosso pacto fundante reside na promoção democrática dos direitos fundamentais, com destaque para os direitos sociais, garantes de uma cidadania inclusiva e ativa. Justamente nesse contexto, o regime de vinculação de recursos obrigatórios para ações e serviços públicos de saúde e manutenção e desenvolvimento do ensino tem sido o mais exitoso instrumento de efetividade de tais direitos, ademais de evidenciar a posição preferencial ocupada pela educação e pela saúde na arquitetura constitucional. [...]

Atualmente, porém, somos confrontados pela proposta de redução da vinculação de gasto mínimo em ambos os setores e, o que é pior, pela desconstrução do esforço de chegarmos a 2024 com a meta de investirmos em educação pública na ordem de 10% da nossa riqueza nacional. Uma demanda das ruas que não ganhou eco.

O grande problema da PEC 241/2016, particularmente no artigo 104 que ela pretende introduzir ao ADCT [art. 110 do ADCT, tal como efetivamente inserido pela Emenda 95/2016], é desconhecer a proporcionalidade entre receita e despesa como metodologia instituída no texto da Constituição de 1988, como proteção formal e material (garantia equiparável ao habeas corpus e ao mandado de segurança, por exemplo) dos direitos à saúde e à educação. [...]

Tal inversão de piso para teto despreza a despesa do comportamento da receita e faz perecer as noções de proporcionalidade e progressividade no financiamento desses direitos fundamentais. Assim, o risco é de que sejam frustradas a prevenção, a promoção e a recuperação da saúde de mais de 200 milhões de brasileiros. Ou de que seja mitigado o dever de incluir os cerca de 2,7 milhões de crianças e adolescentes, de 4 a 17 anos, que ainda hoje se encontram fora da educação básica obrigatória. [...]

Estamos em pleno processo pedagógico e civilizatório de educar e salvaguardar a saúde de nossos cidadãos, o que não pode ser obstado ou preterido por razões controvertidas de crise fiscal. Nada há de mais prioritário nos orçamentos públicos que tal desiderato constitucional, sob pena de frustração da própria razão de ser do Estado e do pacto social que ele encerra.



O dever estatal na consecução das políticas públicas de saúde e educação é processado na justa fronteira da proporcionalidade entre receitas e despesas que os pisos constitucionais asseguram. Assim como os cidadãos, por sua vez, possuem direito subjetivo público à educação básica obrigatória e ao acesso universal, integral e igualitário às ações e serviços públicos de saúde.

Pensar em sentido diverso levará a sociedade brasileira a experimentar, em curto espaço de tempo, a paulatina conversão dos pisos constitucionais que amparam tais direitos fundamentais em volumes cada vez mais significativos de precatórios judiciais. Há nisso, pois, um grave risco fiscal quanto ao adensamento da assim chamada “judicialização” da saúde e da educação até 2036, haja vista a restrição imposta pelo aludido art. 110 do ADCT.

Com base nos princípios da vedação de retrocesso e vedação de proteção insuficiente, somente se justifica – em face da sociedade e do nosso ordenamento constitucional – o estabelecimento de nova metodologia de cálculo dos deveres de gasto mínimo em saúde e educação, se ela for uma solução alternativa para melhor proteger a prioridade fiscal de que se revestem. Jamais seria admissível esvaziar-lhes a rota de progressividade, despregando-os do nível da riqueza do país e da arrecadação estatal.

Na cautelar concedida nos autos da ADI 5595, pelo Ministro Ricardo Lewandowski, restou claramente afirmada a vedação de retrocesso no custeio de direitos fundamentais amparados pelo dever de gasto mínimo:

a ocorrência de reforma constitucional que vise ao aprimoramento dos direitos e garantias fundamentais é medida desejável de atualização dos fins e preceitos da CF, mas *alterações que impliquem retrocesso no estágio de proteção por eles alcançado não são admissíveis, ainda que a pretexto de limites orçamentário-financeiros.* (grifo nosso)

O debate de fundo contido na cautelar da ADI 5.595 fortemente retoma, do ponto de vista hermenêutico, a perspectiva de que o orçamento público não pode se eximir da sua finalidade primordial

de custear os direitos fundamentais. Eis um precedente que se afigura deveras sensível na jurisprudência do STF, sobretudo em face da Emenda 95, bem como em relação à crise nos serviços essenciais que indicam uma rota de falência da razão de ser do Estado brasileiro.

Especificamente no mérito da ADI 5.595, vale lembrar que a decisão cautelar do Ministro Lewandowski reconhece a existência da dimensão objetiva do direito à saúde de ter seu custeio fixado em bases suficientes e, na medida do fiscalmente possível, progressivas. Desse modo, o dever de gasto mínimo em saúde se configura como verdadeira garantia de tutela desse direito fundamental.

No que concerne à EC 95/2016, é preciso insistir que ajuste fiscal algum se sustenta com a pura e simples discriminação entre despesas primárias e despesas financeiras, maldizendo aquelas independentemente do contraste com as respectivas fontes de custeio livres ou vinculadas e da repercussão das despesas financeiras para o equilíbrio global das contas públicas. Tampouco é admissível a mitigação dos pisos da saúde e da educação, em face das exceções estritamente discricionárias e aleatórias, por exemplo, do custeio das eleições e da capitalização de empresas estatais (tal como se lê nas exceções de que trata o art. 107, §6º, incisos III e IV do ADCT).

A via do ADCT e sua transitoriedade não podem simplesmente ferir de morte o texto permanente da Constituição, como se lhe fosse possível falsear<sup>12</sup> o próprio desmonte estrutural, o que Cristiano Paixão (2018) bem definira como uma “crise desconstituente”.

A propósito, acerca do controle judicial da efetividade dos direitos fundamentais, absolutamente paradigmático é o firme alerta dado, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, pelo Ministro Celso de Mello, no exame da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 45 (ADPF 45). Naquela ocasião, o STF enfaticamente assinalou que não cabe a frustração da efetividade de direitos fundamentais em nome de restrições orçamentárias falseadas:

12 Cabe aqui retomar a analogia do ADCT como se fora o “Retrato de Dorian Gray da Constituição brasileira”, tal como suscitado por Pinto (2016a).

[...] a realização dos direitos econômicos, sociais e culturais – além de caracterizar-se pela gradualidade de seu processo de concretização – depende, em grande medida, de um inescapável vínculo financeiro subordinado às possibilidades orçamentárias do Estado, de tal modo que, comprovada, objetivamente, a incapacidade econômico-financeira da pessoa estatal, desta não se poderá razoavelmente exigir, considerada a limitação material referida, a imediata efetivação do comando fundado no texto da Carta Política.

Não se mostrará lícito, no entanto, ao Poder Público, em tal hipótese – mediante indevida manipulação de sua atividade financeira e/ou político-administrativa – criar obstáculo artificial que revele o ilegítimo, arbitrário e censurável propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar o estabelecimento e a preservação, em favor da pessoa e dos cidadãos, de condições materiais mínimas de existência.

Cumpra advertir, desse modo, que **a cláusula da “reserva do possível” – ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente aferível – não pode ser invocada, pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se do cumprimento de suas obrigações constitucionais, notadamente quando, dessa conduta governamental negativa, puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação de direitos constitucionais impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade.** (grifo nosso)

O legado interpretativo exposto na ADPF 45 e na ADI 5595 pela Excelsa Corte brasileira é suficientemente forte e claro para alcançar agora a EC 95/2016: que a sociedade não admita a tese da falta de recursos orçamentários como argumento capaz de legitimar a pretensão do Estado de se desvencilhar de suas obrigações constitucionais para com o pacto civilizatório contido na noção de dignidade da pessoa humana e no título da Ordem Social da Constituição Cidadã.

Nesse contexto, a EC 95/2016 afronta o arranjo sistêmico de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que amparam o custeio dos direitos fundamentais, notadamente por meio de vinculações de receita ou dever de gasto mínimo, como se sucede com a seguridade social e os direitos à saúde e à educação.

Uma franca rota de colisão hermenêutica é aberta entre o “Novo Regime Fiscal” e a perspectiva de que o financiamento

mínimo dos direitos fundamentais à saúde e à educação, bem como o orçamento da seguridade social são cláusulas pétreas. (Cf. COMPARATO; PINTO, 2015)

A previsão no ADCT de limite global para as despesas primárias da União e, dentro do teto global, a regra de mera garantia de correção monetária para saúde e educação, independentemente do nível da arrecadação federal e sem qualquer medida de contenção das renúncias fiscais e das despesas primárias, afrontam o dever de custeio mínimo desses direitos sociais. Isso porque são desconstruídos os seus pilares protetivos que assentam a estatura de garantia fundamental do dever de gasto mínimo em ambos:

- revelam a dimensão objetiva – dever estatal de custeio – de direitos subjetivos públicos indisponíveis, materializados em serviços públicos essenciais que não podem sofrer solução de continuidade, são amparados pela aplicação imediata prevista no art. 5º, §1º da CR/88 e contra os quais não é oponível a cláusula de “reserva do possível”;
- possuem a natureza jurídica processual de garantias fundamentais (remédios constitucionais), equiparáveis ao *habeas corpus*, *habeas data*, mandado de segurança etc e, por fim, mas não menos importante,
- comportam-se como princípios sensíveis da Constituição de 1988, cuja violação pode ensejar a intervenção federal nos Estados e no Distrito Federal (hipótese tão grave que veda, nos termos do art. 60, §1º, a **apreciação de proposta de emenda constitucional** no período da vigência da intervenção) ou a intervenção estadual em seus municípios.

Sob qualquer dos ângulos de análise acima, a conclusão a que se chega é uma só: não cabe impor, via ADCT, uma espécie de “estado de sítio fiscal” que suspenda a eficácia dos direitos fundamentais por 20 (vinte) anos, a pretexto de teto global de despesa primária, como a EC 95 fixou, independentemente do comportamento da riqueza na economia e da arrecadação governamental.

As mudanças, de fato, necessárias para reequilibrar as contas

públicas e promover o custeio constitucionalmente adequado dos direitos fundamentais não demandam maior inovação legislativa no regime da responsabilidade fiscal. A sociedade brasileira precisa, isso sim, é de compromisso sério com a revisão de privilégios [como o são, por exemplo, as renúncias fiscais concedidas ao arrepio do art. 14 da LRF, tal como acentua Pinto (2018) e os incentivos creditícios, via BNDES, sem qualquer exame de efetividade]; precisa mitigar discricionariedades na execução e no exame das contas anuais dos entes políticos (haja vista os rotineiros falseamentos de gasto mínimo e os desvios de recursos para fins nada republicanos); precisa conter abusos (como, por exemplo, o regime de parcelas indenizatórias em detrimento do teto remuneratório do serviço público); precisa investigar e eliminar inchaços no quadro de pessoal; precisa refutar frouxidões interpretativas e acompanhar cotidianamente o fluxo do dinheiro público.

Melhor e mais íntegro controle é ponto de partida, mas não basta, porque as causas estruturais de desequilíbrio fiscal seguem alheias ao debate público provocado pela EC 95. A vinda de um “Novo Regime Fiscal” adia e, de certa forma, mantém oculta a real demanda pela reforma tributária, única capaz de enfrentar a injusta regressividade e a irracionalidade federativa do nosso modelo arrecadatório. Também é necessária a correção de distorções nos regimes previdenciários (geral e próprio tanto dos servidores, quanto dos militares). Mas, sobretudo, é imperativa a necessidade de fixação das balizas para a gestão da dívida pública federal (balizas essas referidas a limites máximos e aos deveres de transparência e motivação). Nessas três grandes fontes de tensão, de fato, reside o núcleo dos maiores conflitos distributivos incidentes sobre o orçamento público, para os quais nossos legisladores deveriam reconduzir inadiavelmente seu foco.

O alerta cabível aqui é o de que não se pode acatar, na realidade brasileira atual, soluções aparentemente fáceis, novas e drásticas para problemas antigos e culturais, pois são, na verdade, ilusões, algumas delas inconstitucionais. Aqui indiscutivelmente o maior problema reside no art. 110, que a EC 95/2016 inseriu no ADCT da Constituição de 1988,

cujo resultado prático é a mitigação dos pisos de custeio que amparam a máxima eficácia dos direitos fundamentais à saúde e à educação.

Diante de tais preceitos fundamentais, o desafio é o de conciliar, republicana e democraticamente, a busca contínua por responsabilidade fiscal para que o Estado, dentre outras destacadas finalidades constitucionais, promova mais e melhor educação e saúde para o cidadão brasileiro. Vale lembrar, nessa seara, o dever assumido pelo país em diversos tratados internacionais, na forma do art. 5º, §2º da nossa Constituição, de desenvolvimento progressivo dos direitos sociais, econômicos e culturais, em rota de plena e íntegra convergência com o fundamento da dignidade da pessoa humana.

Para além de quaisquer cálculos e metodologias de ajuste fiscal, o que está em jogo é a própria higidez da Constituição de 1988 em seu núcleo de identidade, qual seja: o art. 1º, III, o art. 5º, §1º e o art. 60, §4º, IV. Nenhuma reforma constitucional pode pretender substituir a própria Constituição. Eis a última fronteira que assegura a sobrevivência do Estado Democrático de Direito, tal como a sociedade brasileira o inaugurou em 1988 e que cabe à atual geração, defender em todas as instâncias cabíveis, até mesmo no âmbito da republicana sistemática de freios e contrapesos.

### 3. CONTROLE JUDICIAL DOS ORÇAMENTOS PÚBLICOS EM PROL DA EFICÁCIA DOS DIREITOS À SAÚDE E À EDUCAÇÃO

Para que se possa resistir à aventada irrefutabilidade<sup>13</sup> econô-

- 13 Wolfgang Streck (2017) questiona a tese de que inexistam alternativas à redução do Welfare State e à austeridade fiscal. Segundo o autor em comentário, “A guinada neoliberal ocorreu então sob o signo de uma deusa chamada TINA – *There Is No Alternative* [Não Há Alternativa]. Sua longa linhagem de sacerdotessas e sacerdotisas vai de Margaret Thatcher a Angela Merkel, passando por Tony Blair. Quem desejasse servir a essa deusa, sob o cântico solene dos economistas de todos os países, precisava reconhecer o avanço do capital mundo afora, escapando de seus grilhões locais, como uma necessidade ditada pelas leis da natureza e pelo bem comum. Precisava também se empenhar ativamente na desmontagem dos obstáculos a lhe atravancar o caminho. Práticas típicas dos não convertidos à deusa TINA, como o controle da circulação do capital e benefícios do Estado, deveriam ser perseguidas e exterminadas; ninguém mais deveria ter o direito de se furtar à “concorrência global” e de se acomodar confortavelmente em qualquer tipo de rede nacional. Tratados de livre-comércio deveriam abrir os mercados e resguardá-los de toda e qualquer intervenção estatal; uma “governança global” haveria de substituir os governos nacio-

mica do ajuste fiscal (STREECK, 2017) que pretende suspender, até 2036, a eficácia imediata dos direitos fundamentais (verdadeiro legado civilizatório da Constituição de 1988), é preciso apresentar alternativas de redesenho orçamentário-financeiro que sejam menos gravosas para o custeio das políticas públicas essenciais.

Gotti (2012, p. 171-174) bem alerta que “o retrocesso social acarreta a presunção de invalidez ou inconstitucionalidade da medida adotada, bem como transfere ao Estado o ônus da prova quanto à sua razoabilidade [...] e proporcionalidade”. Isso porque há – nos tratados internacionais de que o Brasil é signatário – o dever de cada país, em caso de retrocesso constatado, de “demonstrar que examinou todas as alternativas existentes e justificá-las em relação à totalidade dos direitos previstos no Pacto e no contexto da utilização do máximo dos recursos disponíveis, consagrando assim a inversão do ônus da prova, conforme pode ser verificado no Comentário Geral n. 3 (a índole das obrigações dos Estados-partes), parágrafo 9.”

Ora, precisamente porque existem outras rotas de ajuste fiscal menos gravosas à efetividade dos direitos fundamentais é que se pode refutar a alegada inevitabilidade da Emenda 95/2016 e controlá-la como inconstitucional, sobretudo no que se refere ao congelamento dos pisos de custeio da saúde e da educação, tal como previsto no art. 110 do ADCT.

O ordenamento brasileiro já oferecia, ao tempo da promulgação da Emenda 95/2016, instrumentos preciosos de promoção do

---

nais; as antigas medidas de proteção contra uma excessiva mercantilização da vida dariam lugar, agora, à capacitação para o mercado; ao Estado de bem-estar social caberia ceder terreno ao Estado competitivo de uma nova era de racionalização capitalista. [...] As “reformas estruturais” neoliberais, necessárias e complementares na visão dos “especialistas”, empacaram naqueles países onde talvez ainda pudessem surtir algum efeito, mas onde enfrentam a resistência da população a uma imposta “globalização” de suas condições de vida. Ao mesmo tempo, a desigualdade cresce, inclusive porque sindicatos e Estados perderam seu poder, ou dele abdicaram, para os mercados globais. Seja pela via do “populismo” ou da tecnocracia, o capitalismo se tornou ingovernável devido à destruição pura e simples de instituições nacionais de redistribuição econômica, e foi isso que acarretou a dependência exagerada de políticas monetárias e dos bancos centrais como instâncias últimas de política econômica. [...] Quem, econômica ou moralmente, pressiona uma sociedade para que se dissolva vai colher uma resistência tradicionalista, porque aquele que se vê entregue às incertezas dos mercados internacionais – cujo controle é promessa antiga, mas jamais cumprida – prefere ter na mão o pássaro da democracia nacional do que ver a sociedade democrática global voando.”

reequilíbrio das contas públicas, sem que esses implicassem – de qualquer modo – constrangimento para o custeio mínimo dos direitos fundamentais à saúde e à educação de que tratam os arts. 198 e 212 do texto permanente da Constituição.

O objetivo bastante sintético e pragmático deste capítulo é, pois, apresentar alguns exemplos de institutos jurídicos que permitem a todos os cidadãos e aos operadores do Direito a busca até mesmo judicial da alocação constitucionalmente adequada dos recursos públicos, em prol de uma responsabilidade fiscal aderente aos direitos fundamentais.

Ainda que não se trate de dispositivos novos, sua sistematização, a bem da verdade, é que tem feito falta ao controle judicial de políticas públicas, que, por sua vez, lida – cada vez mais – com o argumento da impossibilidade orçamentário-financeira (reserva do possível) em todos os níveis da federação.

Logo de saída, é imperativo lembrar que, enquanto perdurar a trajetória de receitas decrescentes em face das despesas autorizadas da lei orçamentária anual, o regime do art. 9º, §2º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) claramente indica a impossibilidade de contingenciamento das despesas obrigatórias.

Mas quais despesas discricionárias poderiam sofrer contingenciamento e usualmente não têm sido limitadas? Quais receitas poderiam vir a reforçar os cofres públicos, mas têm sido indevidamente renunciadas, deixadas prescrever ou não se tem buscado efetivamente arrecadá-las? Qual controle de conformidade constitucional seria possível na alocação dos recursos públicos para assegurar a máxima eficácia dos direitos sociais?

De tais questões, passa-se a tratar, sem a pretensão, contudo, de esgotar as possibilidades interpretativas. Seguem, como convite ao diálogo, alguns exemplos de leitura integrada do Direito Financeiro, Direito Administrativo, Direito Eleitoral e Direito Tributário em face dos preceitos fundamentais da Constituição Cidadã.

O primeiro e o segundo exemplos residem na perspectiva de



que, se o ente político não tem quitado a folha de salários em dia, está inadimplente com os pisos constitucionais em saúde e educação ou tem dado causa a qualquer outro inadimplemento de obrigação de despesa assentada constitucional ou legalmente, caberia invocar – em interpretação sistemática – as vedações do art. 73, inciso VI e do art. 75 da Lei 9.504/1997.

Significa dizer que, nesses casos, o Judiciário não estaria a ferir o princípio da separação de poderes ao questionar a assunção de despesas com “publicidade institucional dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos federais, estaduais ou municipais, ou das respectivas entidades da administração indireta, salvo em caso de grave e urgente necessidade pública”, assim reconhecida judicialmente, bem como ressalvada a propaganda de produtos e serviços que tenham concorrência no mercado.

Tampouco afrontaria o ordenamento uma decisão judicial que impugne o pagamento com recursos públicos na contratação de shows artísticos durante a vigência de contingenciamento de despesas tão dramático que ponha em risco o cumprimento das despesas obrigatórias e, em especial, a eficácia dos direitos fundamentais.

O terceiro exemplo, por outro lado, passa pelo reconhecimento de que, em tempos de tão severa crise fiscal, é desarrazoada a assunção de despesa com novos serviços e obras, sem que estejam assegurados os recursos destinados a cumprir obrigação formal preexistente para execução de obra ou serviço já em andamento e com cronograma prefixado, e os destinados a atender situações de emergência e de calamidade pública. Eis a necessária leitura conjugada do art. 42 da LRF com a alínea “a” do inciso VI do art. 73 da Lei das Eleições.

Muito embora as restrições em comento sejam tradicionalmente invocadas na contenção apenas da ganância típica dos períodos pré-eleitorais e no final de mandato, elas precisam ser apresentadas como soluções jurídicas já vigentes, em rota alternativa à pura e simples suspensão inconstitucional da eficácia dos direitos à saúde e à educação por duas décadas, como pretende o art. 110 que a EC 95 inseriu no ADCT.

Além dessas hipóteses, como um quarto exemplo emerge a necessidade de melhor controle sobre as renúncias de receitas sem lastro na correspondente e indispensável medida compensatória, sobretudo as que são concedidas por prazo indeterminado, diante do seu impacto desarrazoado em face das premissas contidas no art. 14 da LRF e no art. 57, §3º da Lei 8.666/1993.

Senão vejamos: a Lei de Responsabilidade Fiscal exige no *caput* e no §2º do art. 14 que a validade e o início da vigência da renúncia fiscal sejam condicionados à instituição efetiva de medida compensatória, com duração de três anos (exercício de instituição e nos dois seguintes). Já a Lei Geral de Licitações e Contratos prevê ser vedada a celebração de contratos com prazo de vigência indeterminado, que gerassem obrigações de gasto para o Estado *ad aeternum*. Ora, renúncia de receita é gasto tributário e, assim como os contratos administrativos – donde resultam os gastos rotineiros da Administração Pública –, não deveria ser instituída sem qualquer delimitação temporal.

Desse modo, cabe controle de validade sobre a perpetuação de todas as renúncias fiscais (no sentido jurídico do §1º do art. 14 da LRF), cujas medidas compensatórias provenientes da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição tenham sido comprovadas apenas por três anos, os quais, por sua vez, já tenham faticamente transcorrido.

Em suma, é preciso que se busque até judicialmente, se necessário for, a decretação de nulidade das renúncias fiscais concedidas para além da fronteira de três anos dada pelo art. 14 da LRF, após o advento de tal norma. Dito de outro modo, a instituição, por prazo indeterminado, de qualquer redução discriminada de tributos ou contribuições e de quaisquer outros benefícios tributários que correspondam a tratamento diferenciado fere suas balizas de constituição e perpetua ilegal e inconstitucionalmente privilégio fiscal no orçamento público.

Atualmente os controles, a título de responsabilidade fiscal, são frouxos não só sobre as medidas compensatórias que amparam a instituição das renúncias fiscais, como também sobre a compensação

dos impactos fiscais causados pelas despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 17 da LRF). Talvez a melhor medida de curto prazo para o enfrentamento de ambos seja a qualificação detida do conteúdo dos anexos na lei de diretrizes orçamentárias (art. 4º, §2º, V da LRF) e na lei orçamentária anual (art. 5º, II da LRF), a respeito da comprovação das medidas compensatórias que lhes correspondem, a cada ano e enquanto vigorarem.

A exigência, sob pena de irresponsabilidade fiscal, de demonstrativo anual metodologicamente consistente sobre as estimativas de impacto e as medidas de compensação das renúncias de receita e das despesas obrigatórias de caráter continuado na lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e na lei orçamentária anual (LOA) de cada ente revela, aqui, o quinto exemplo de controle necessário até mesmo para que a sociedade conheça os inúmeros impasses distributivos no orçamento público.

Do ponto de vista da receita ainda e como sexto exemplo de possibilidade de controle da alocação adequada dos recursos públicos, caberia questionamento sobre o risco de prescrição da dívida ativa e a necessidade de o gestor buscar esgotar todas as formas lícitas de executá-la, como, por exemplo, o protesto extrajudicial. Trata-se, aliás, de não dar causa a dano ao erário, na forma do art. 10, X da Lei 8.429/1992, em seara já pacificada até mesmo pelo Conselho Nacional de Justiça<sup>14</sup>.

Um sétimo exemplo reside no manejo abusivo das relações federativas para constranger os Municípios a assumirem o custeio de despesas de competência de outros entes, em rota de lesão não só ao próprio art. 62 da LRF, mas também aos deveres de cooperação técnico-financeira que a União e os Estados têm para com aqueles (art. 30, incisos VI e VII da Constituição Federal). É necessário desonerar as Prefeituras da responsabilidade por despesas com pessoal temporário e

14 Em 2010, o Conselho Nacional de Justiça julgou o Pedido de Providências nº 200910000045376, quando considerou legal o protesto de certidão da dívida ativa e estabeleceu que o devedor deve arcar com os custos, conforme noticiado em <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/61150-decisao-do-cnj-contribui-para-a-reducao-do-numero-de-execucoes-fiscais>. Em 2012, o Congresso Nacional aprovou a Lei n. 12.767, que altera o art. 1º da Lei n. 9.492, de 1997, para estabelecer expressamente a legalidade do protesto de certidões da dívida ativa.

material de consumo destinadas, por exemplo, ao apoio de Delegacias de Polícia, destacamentos da Polícia Militar etc.

A continuidade dos serviços públicos estaduais e de alguns serviços federais não pode ser exigida do erário local, em prejuízo da própria consecução das competências primárias do Município. As partidas e contrapartidas da cooperação federativa hão de ser fiscalmente equilibradas, sendo necessária até a inversão do fluxo da judicialização nas áreas da saúde e da educação para fins de conter determinadas omissões e abusos inconstitucionais.

Desta longa série de possibilidades de controle para que o ajuste fiscal seja conforme o ordenamento brasileiro já vigente, o oitavo e último exemplo pode ser extraído diretamente do art. 169 da Constituição de 1988, em sua leitura integrada não só com os limites de despesa de pessoal fixados na LRF, mas, sobretudo, com o art. 94, incisos IX e X e do art. 95 do Decreto-Lei 200/1967.

Trata-se da imperativa necessidade de fixar a quantidade de servidores, de acordo com as reais necessidades de funcionamento de cada órgão, para, na sequência, eliminar ou reabsorver o pessoal ocioso, “mediante aproveitamento dos servidores excedentes, ou reaproveitamento aos desajustados em funções compatíveis com as suas comprovadas qualificações e aptidões vocacionais, impedindo-se novas admissões, enquanto houver servidores disponíveis para a função.” Tal cálculo, por óbvio, exige a verificação da “produtividade do pessoal, visando a colocá-lo em níveis de comparabilidade com a atividade privada ou a evitar custos injustificáveis de operação”.

Para conter situações de inchaço e excesso de gasto de pessoal, não basta o corte linear de 20% (vinte por cento) de comissionados e a redução eventual de servidores não estáveis. É preciso também promover uma reflexão técnica profunda sobre a demanda real de servidores<sup>15</sup>, para fins até mesmo de aferição de desempenho pessoal

15 Algo que os artigos 94 e 95 do Decreto-Lei 200/1967 já suscitavam há décadas a título de controle de produtividade e de adequado aproveitamento do quadro de pessoal ocioso, mas que ainda não foi implementado.

(nos moldes do art. 41 da Constituição) e institucional, conforme as necessidades do serviço público e da sociedade (PINTO, 2017b).

As mudanças, de fato, necessárias para reequilibrar as contas públicas e promover o custeio constitucionalmente adequado dos direitos fundamentais não demandam inovação legislativa, mas reclamam, isso sim, compromisso sério com a revisão de privilégios, mitigação de discricionariedades, abusos, inchaços e frouxidões interpretativas.

Quem vende, na realidade brasileira atual, soluções aparentemente novas e drásticas para problemas antigos e culturais, na verdade vende ilusões, algumas delas francamente inconstitucionais.

O ordenamento pátrio assinala claras indicações sobre quais gastos podem ser constrangidos e quais estão salvaguardados de movimentos bruscos de ajuste. Ao longo dos diversos exemplos arrolados desde o início deste capítulo, depreende-se que os limites normativos já existentes para o tamanho do Estado brasileiro residem, em síntese, no nível do comportamento da receita pública (incluídas aqui as renúncias fiscais), no teto de despesas de pessoal, bem como no limite da dívida consolidada dos Estados e Municípios, ainda que pendam de regulamentação os limites de endividamento da União.

Mas eis que surge a EC 95/2016, com a fixação de um teto de expansão dos gastos primários do Governo Federal, conforme o patamar do que fora aplicado em 2016 e corrigido apenas pelo comportamento da inflação, com extensão até mesmo para os gastos mínimos em saúde e educação a partir de 2018 (conforme o disposto no art. 110, inciso II do ADCT).

A consequência prática dessa suposta medida indispensável para o equilíbrio das contas públicas implica evidente redução da disponibilidade de custeio dos direitos fundamentais, com o adiamento do cumprimento das obrigações de fazer definidas em lei e na própria Constituição. Um claro cerceamento da efetividade constitucional de direitos sociais por medidas de cunho financeiro de caráter alegadamente transitório.

A confirmar essa hipótese, caberá à sociedade promover debate análogo ao ocorrido nos autos da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 347, quando o Supremo Tribunal Federal decidiu, liminarmente, por descontingenciar os recursos do Fundo Penitenciário Nacional, para obrigar a União a aplicá-los imediatamente, dado o “Estado Inconstitucional de Coisas” em que o sistema carcerário brasileiro vivia e ainda vive. Sem dúvida, igual questionamento (PINTO, 2017a e 2017c) pode vir a ser renovado na defesa do custeio mínimo da saúde e da educação seja na via incidental, seja na via concentrada do controle.

Quanto maior a escassez de recursos, maior há de ser o compromisso da sua aplicação legítima em orçamentos públicos aderentes à Constituição e aos direitos fundamentais: eis o legado desse precedente e o correlato desafio para controle judicial, sobretudo, quando demandado a assegurar a eficácia dos direitos à educação e à saúde.

#### **4. À GUIA DE CONSIDERAÇÕES FINAIS: NÚCLEO DE IDENTIDADE DA CONSTITUIÇÃO EM DISPUTA**

A tensão entre, de um lado, o “Novo Regime Fiscal” que assegura mera correção monetária a direitos amparados por dever de gasto mínimo proporcional à arrecadação estatal (art. 110 do ADCT) e, de outro, o núcleo de direitos e garantias fundamentais (art. 60, §4º, IV da CR/1988) é pauta aberta que reclama urgente análise de conformidade constitucional da Emenda 95/2016.

Como visto no capítulo anterior, a existência de medidas menos gravosas de ajuste fiscal dá indícios de que a opção ali empreendida pelo constituinte derivado é desproporcional e fere os tratados internacionais de que o país é signatário.

Como o próprio Ministro Roberto Barroso apontara, nos autos do MS 34448, o desafio é aferir o “ponto de equilíbrio” entre o núcleo de identidade da Constituição e a deliberação democrática conjuntural dos poderes representativos da República:

Por se tratar de limitações ao poder de deliberação das maiorias – elemento inerente à democracia –, as cláusulas pétreas devem ser interpretadas com comedimento. Nessa linha, não se proíbe toda e qualquer alteração no enunciado textual ou no regime constitucional de um direito fundamental, mas apenas a deliberação de propostas *tendentes a aboli-lo* – *i.e.*, daquelas que, uma vez aprovadas, atingiriam seu *núcleo essencial*, esvaziando ou minimizando em excesso a proteção conferida pelo direito. É preciso encontrar, no particular, o ponto de equilíbrio que preserve o núcleo de identidade da Constituição sem promover o engessamento da deliberação democrática por parte do Congresso Nacional.

Mas qual é o núcleo essencial da Constituição brasileira? Será um fim em si mesmo o esforço de promover ajuste fiscal por meio de regime severamente longo (a pretexto de transitório) de contenção de despesas primárias? Cristiano Paixão (2018) chega a afirmar que:

A promulgação da Emenda Constitucional nº 95, que fixa um teto para os gastos públicos, assim como a aprovação da Lei nº 13.467/2013, a chamada “reforma trabalhista”, são exemplos concretos de um movimento de reação contra a Constituição de 1988, pois subtraem, de forma clara e direta, o direito das próximas gerações de deliberar sobre as modalidades de gasto dos recursos públicos (inviabilizando a concretude de direitos e garantias estipulados ao longo do texto constitucional), e flexibilizam ao extremo o núcleo da proteção social ao trabalhador que a Constituição de 1988 estabeleceu com inegável centralidade.

Fato é que o desafio presente para a eficácia dos direitos sociais e, em especial, dos direitos à saúde e à educação – de “indiscutível primazia constitucional”, como bem assentado pelo Ministro Celso de Mello (ARE 727.864/PR) – reside exatamente em assegurar custeio juridicamente estável e fiscalmente progressivo, diante da alegação de reserva do possível e das severas restrições orçamentário-financeiras pelas quais o país tem passado.

Tamanha é a estatutura constitucional dos direitos sociais à saúde e à educação, bem como a garantia das suas eficácia imediata e consecução progressiva, nos moldes do artigo 5º, §§ 1º e 2º e do artigo 6º da CR/88, que, contra eles, não se admite a discricionária alegação

da cláusula de “reserva do possível”. Para tal norte aponta a jurisprudência do próprio STF:

Conforme preceitua o artigo 208, inciso IV, da Carta Federal, consubstancia dever do Estado a educação, garantindo o atendimento em creche e pré-escola às crianças [...]. O Estado – União, Estados propriamente ditos, ou seja, unidades federadas, e Municípios – *deve aparelhar-se para a observância irrestrita dos ditames constitucionais, não cabendo tergiversar mediante escusas relacionadas com a deficiência de caixa*. (RE 431.773/SP, Relator Ministro Marco Aurélio. Grifo nosso).

*A Administração não pode invocar a cláusula da ‘reserva do possível’ a fim de justificar a frustração de direitos previstos na Constituição da República*, voltados à garantia da dignidade da pessoa humana, sob o fundamento de insuficiência orçamentária. (AI 674.764-AgR/PI, Relator Ministro Dias Toffoli. Grifo nosso)

Em reforço à linha interpretativa do Supremo Tribunal Federal que ampara a garantia dos direitos fundamentais em face da alegação genérica da reserva do possível e até para que não haja solução de continuidade nos serviços públicos de saúde e educação, cabe reiterar o alerta de que o dever de aplicação mínima em tais áreas deve ser proporcionalmente progressivo em face do restabelecimento da economia e da expansão dos níveis de arrecadação pelo Estado.

Em igual medida, o ritmo e a metodologia do ajuste das contas públicas deve considerar a equitativa distribuição de responsabilidades e recursos entre os entes da nossa federação. Isso porque o reequilíbrio fiscal de um ente não pode ser feito mediante a transferência – direta ou indireta – de encargos aos demais, sem o devido e pactuado rateio. Nesse sentido, por ocasião dos debates<sup>16</sup> do julgamento conjunto das Ações Cíveis Originárias 648/BA, 660/AM, 669/SE e 700/RN no STF, relativas à demanda de recálculo do Valor Mínimo Nacional por Aluno e consequente indenização aos Estados-membros decorrente do montante pago a menor a título de complementação pela União, no âmbito do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

16 Noticiado em <https://oglobo.globo.com/economia/stf-condena-uniao-fazer-repasses-estados-que-podem-chegar-r-50-bi-21794301#ixzz4uXZUINQZ> (acesso em 09/04/2018)



Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), o Ministro Roberto Barroso asseverou que: “não me é indiferente a crise fiscal vigente no Brasil, mas lembro que a crise é da União e também dos estados. Portanto, estamos aqui repartindo escassez. Temos que fazer o que é justo. **Por temer o horror econômico, não podemos promover o horror jurídico.**” (grifo nosso)

Nessa inflexão comparativa de ideias, soa contraditória a análise empreendida pelo Ministro Barroso sobre a então PEC 241/2016, de que ali não haveria risco iminente de lesão aos direitos e garantias fundamentais, porque – direta ou indiretamente – ele acatara a tese de que o “horror econômico” justifica a constrição vintenária dos pisos de custeio da saúde e da educação. Qual regime de responsabilidade fiscal é constitucionalmente adequado para assegurar que não se predetermine “o futuro com déficits, inflação, juros altos, desemprego e todas as consequências negativas que dessas disfunções advêm”, tal como ementado na decisão proferida nos autos do MS 34448, mas que também não dê causa ao horror jurídico da ineficácia dos direitos sociais?

Ingo Sarlet (2009, p. 448), a esse respeito, é deveras severo em seu alerta:

**[...] a proibição de retrocesso [...] também resulta diretamente do princípio da maximização da eficácia de (todas) as normas de direitos fundamentais.** Por via de consequência, o artigo 5º, § 1º, da nossa Constituição, impõe a proteção efetiva dos direitos fundamentais não apenas contra a atuação do poder de reforma constitucional (em combinação com o artigo 60, que dispõe a respeito dos limites formais e materiais às emendas constitucionais), mas também contra o legislador ordinário e os demais órgãos estatais (já que medidas administrativas e decisões jurisdicionais também podem atentar contra a segurança jurídica e a proteção de confiança), que, portanto, **além de estarem incumbidos de um dever permanente de desenvolvimento e concretização eficiente dos direitos fundamentais (inclusive e, no âmbito da temática versada, de modo particular os direitos sociais) não pode – em qualquer hipótese – suprimir pura e simplesmente ou restringir de modo a invadir o núcleo essencial do direito fundamental ou atentar, de outro modo, contra as exigências da proporcionalidade.** (Grifo nosso)

Tão controversa é a rota de ajuste fiscal seletivamente focada apenas no controle das despesas primárias federais, que, ao longo de 2017, a sociedade viu inúmeras iniciativas francamente contrárias ao seu propalado horizonte de austeridade e estabilização da dívida pública. A realidade vivida pela população brasileira comprovou se tratar de mera falácia argumentativa a aventada necessidade de um ajuste fiscal amplo, mas nada isonômico e impessoal. Para que ninguém duvide do mau uso da discricionariedade alocativa advinda da Emenda 95, vale lembrar, por exemplo, a majoração cavalgar de renúncias fiscais, a reiteração de programas de refinanciamento de débitos tributários para sonegadores contumazes (mais de trinta edições de “Refis” nas últimas duas décadas), a criação de mais de dois mil cargos comissionados mesmo após a promulgação da Emenda 95/2016, a alocação superior a R\$2,6 bilhões para os fundos eleitoral e partidário, o abrandamento das exigências legais para adesão à repactuação de dívidas dos entes subnacionais etc. Intervenção tão radical e extrema como essa do congelamento dos pisos em saúde e educação não se apresenta como medida razoável diante de tantas e tamanhas hipóteses de explícito fisiologismo fiscal.

No somatório de todas essas variáveis, realmente soa quimera a promessa de um reequilíbrio justo e intertemporalmente estável nas contas públicas, sobretudo diante da falta de qualquer medida capaz de corrigir a regressiva matriz tributária (GOBETTI; ORAIR, 2016) e da inconstitucional omissão em limitar as dívidas consolidada e mobiliária da União (PINTO et. al., 2017).

No ano em que a Constituição Cidadã completa três décadas de vigência, o maior teste normativo acerca da sua resiliência vem exatamente da derrogação da regra nuclear de proporcionalidade em relação ao comportamento da receita estatal que, até 2017, marcava o regime jurídico dos pisos de custeio da saúde e educação e, por conseguinte, determinava a primazia do custeio dos direitos sociais no ciclo orçamentário.

De todos os horizontes que se abrem para a sobrevida do pacto civilizatório de 1988, esse é, sem dúvida, o maior e mais desafiador

para o ordenamento pátrio e para a sociedade, porque não basta a esperança. Há de haver uma ação cívica e plural capaz de mobilizar a agenda das finanças públicas para o seu fim último de realização dos direitos fundamentais. Afinal, como bem dizia Paulo Freire (1992, p. 5), “enquanto necessidade ontológica a esperança precisa da prática para tornar-se concretude histórica”.

## REFERÊNCIAS

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

COMPARATO, Fábio; TORRES, Heleno Taveira; PINTO, Élda Graziane; SARLET, Ingo Wolfgang. Financiamento dos direitos à saúde e à educação: mínimos inegociáveis. In: *Consultor Jurídico*. 27 de julho de 2016. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2016-jul-27/financiamento-direitos-saude-educacao-minimos-inegociaveis>

FREIRE, Paulo. *Pedagogia da Esperança*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Texto para Discussão IPEA nº 2190 – Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Rio de Janeiro: Ipea, abril de 2016. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf)

GOTTI, Alessandra. *Direitos Sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV, 6ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1998, p. 218.

PAIXÃO, Cristiano. 30 anos: crise e futuro da Constituição de 1988. In *Jota*. 03/05/2018. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/30-anos-crise-e-futuro-da-constituicao-de-1988-03052018> (acesso em 06/05/2018).

PINTO, Élda Graziane. ADCT é o “retrato de Dorian Gray” da Constituição de 1988. In: *Consultor Jurídico*. 27/09/2016a. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-set-27/adct-retrato-dorian-gray-constituicao-1988> (acesso em 05/03/2018)

\_\_\_\_\_. Da saúde ao sistema prisional, vivemos um Estado de Coisas Inconstitucional. In *Consultor Jurídico*. 31/01/2017a. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jan-31/contas-vista-saude-aos-presidios-temos-estado-coisas-inconstitucional> (acesso em 09/04/2017)

\_\_\_\_\_. Descontrole com pessoal nesses 50 anos do Decreto-Lei 200 leva Estado à “falência”. In *Consultor Jurídico*. 01/03/2017b. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-mar-01/50-anos-decreto-lei-200-falencia-estado> (acesso em 03/04/2018)

\_\_\_\_\_. Eficácia dos direitos sociais por meio do controle judicial da legalidade orçamentária e da sua adequada execução. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*. Belo Horizonte, ano 3, n. 5, mar./ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Estado de Coisas Inconstitucional na política pública de saúde brasileira. In *Futuros do Brasil: Ideias para ação*. Rio de Janeiro: Centro de Estudos Estratégicos da Fiocruz, 2017c. Disponível em [http://www.cee.fiocruz.br/sites/default/files/Artigo\\_Elida\\_Graziane.pdf](http://www.cee.fiocruz.br/sites/default/files/Artigo_Elida_Graziane.pdf) (acesso em 10/12/2017).

\_\_\_\_\_. *Financiamento de direitos fundamentais e federalismo: um estudo comparativo sobre a progressividade constitucionalmente conquistada na educação e a guerra fiscal de despesa na saúde do pós-EC 29/2000*. 2010. Tese de Pós-Doutorado. Rio de Janeiro: Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas.

\_\_\_\_\_. *Financiamento dos direitos à saúde e à educação: uma perspectiva constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

\_\_\_\_\_. Gasto tributário (não) tem limite de prazo, nem teto fiscal? . In *Consultor Jurídico*. 30/01/2018. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-jan-30/gasto-tributario-nao-limite-prazo-nem-teto-fiscal> (acesso em 02/02/2018)

\_\_\_\_\_. Mínimos minorados na iminência do seu congelamento por 20 anos. In *Consultor Jurídico*. 25/04/2017d. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-abr-25/contas-vista-minimos-minorados-iminencia-congelamento-20-anos> (acesso em 28/11/2017).

\_\_\_\_\_. Um microssistema de tutela do custeio dos direitos sociais nos protege. In: *Consultor Jurídico*. 8/11/2016b. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-nov-08/contas-vista-microssistema-tutela-custeio-direitos-sociais-protege> (acesso em 20/03/2018).

PINTO, Élica Graziane; AFONSO, José Roberto; PORTO, Laís Khaled. **É inconstitucional a omissão em limitar a dívida pública federal**. In: *Consultor Jurídico*. 05/12/2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-dez-05/contas-vista-inconstitucional-omissao-limitar-divida-publica-federal> (acesso em 05/03/2018)

SANTOS, Wanderley Guilherme dos. A trágica condição da política social. In: ABRANCHES, Sérgio Henrique; SANTOS, Wanderley Guilherme dos; COIMBRA, Marcos Antônio. *Política social e combate à pobreza*. Rio de Janeiro: J. Zahar, 1987.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (coord.). *Direitos Sociais: Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em Espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

STARK, David; BRUSZT, Laszlo. “Enabling Constraints’: Fontes Institucionais de Coerência nas Políticas Públicas no Pós-Socialismo”. In *Revista Brasileira de Ciências Sociais*. v. 13, n.º 36, São Paulo, fevereiro de 1998.

STREECK, Wolfgang. O retorno do recalcado: o começo do fim do capitalismo neoliberal. In *Revista Piauí*. Edição 135, dezembro 2017. Disponível em <http://piaui.folha.uol.com.br/materia/o-retorno-do-recalcado/> (acesso em 06/01/2018)

TORRES, Heleno. *Direito constitucional financeiro*. São Paulo: RT, 2014.

VIANNA, Luiz Werneck (et al.). *A judicialização da política e as relações sociais no Brasil*. Rio de Janeiro: Renavan, 1999.

# **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS TRINTA ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

**Fernando Aurelio Zilveti.**

## **1. INTRODUÇÃO**

Por ocasião do aniversário de trinta anos da Constituição Federal recebo com satisfação o convite para refletir sobre o que ocorreu nesse período histórico no sistema tributário. Praticamente tudo o que se pensou desde então em matéria tributária teve, em alguma medida, a Constituição Federal como paradigma. A Carta cidadã, como foi chamada, tratou minuciosamente da estrutura do Sistema Tributário e premiou o princípio como guia axiológico estruturante. Pretende-se analisar neste trabalho, particularmente, a evolução histórica da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

O constituinte de 1986/1988 teve uma preocupação especial com o tema tributário, ao contrário do que ocorreu em outras jurisdições, configurando um Sistema Tributário rígido e detalhado. Ao assim proceder quis ele deixar pouco espaço para a criatividade do legislador infraconstitucional, num claro movimento garantista dos direitos fundamentais do contribuinte. Pretendeu, afinal, limitar constitucionalmente o poder de tributar do Fisco. A declaração de direitos serve instrumentalmente, justamente para a proteção do cidadão contra o Estado (BOBBIO, 2009, p. 83).

A limitação do poder de tributar na Constituição Federal de 1988 veio, portanto, como consequência da experiência histórica durante um longo período de Estado de exceção, em que direitos fundamentais em geral e, especificamente no campo tributário, foram

relativizados, deixando o contribuinte à mercê de abusos de um Fisco autoritário, que transformara o sistema no que Becker cunhou como “manicômio tributário.” (BECKER, 2013, p. 9). Essa balbúrdia tinha como ferramentas leis, decretos-leis, regulamentos, enfim, normas emitidas caoticamente, a provocar desorientação no contribuinte, gerando grande insegurança jurídica. Diz-se que sem lei não há imposto e, com a Carta de 1988, passou-se a entender que sem ela também não existiria tributo. O problema do Sistema Tributário brasileiro, ao menos até 1988, não estava na falta de lei ou de Constituição, mas na aplicação normativa pelos operadores do direito sem qualquer participação legítima da vontade geral.

O ambiente de demência pelo qual circulava o contribuinte até a redemocratização demandou uma ação severa e ao mesmo tempo serena do constituinte original, para dar ao Sistema Tributário, a partir de uma Constituição, um eixo central no princípio da igualdade, base de todo o direito tributário. Na relação obrigacional entre o Estado e o cidadão no campo tributário, a defesa da igualdade na tributação, mediante a equitativa repartição da carga fiscal, é um pressuposto de justiça. Para que o contribuinte seja tratado de modo justo é preciso que ele integre o poder, direta ou indiretamente, participando do processo que o leva a contribuir para as despesas do Estado (Tipke, 1984, p. 518).

A proposta da Constituição Federal de 1988 teve o condão de reverter o que vinha sendo feito anteriormente, ou seja, a exclusão absoluta do contribuinte na formação da vontade geral, além da concentração de bases tributárias em determinadas fontes de riqueza, a gerar um profundo desequilíbrio sistêmico. Demandava-se a retomada do eixo do Sistema Tributário, a igualdade na tributação na forma descrita no parágrafo anterior.

Princípio vinculando a todos os demais princípios no campo da soberania do Estado, a igualdade pressupõe a comparação, o que, em se tratando de direito constitucional, exige uma sistematização normativa com a adoção de critérios de valoração, para identificar a efetiva capacidade contributiva e, assim, realizar-se plenamente a justiça fiscal.

A retomada sistêmica proposta no texto constitucional de 1988 levou em conta a primazia da igualdade na tributação. A opção constituinte de colocar a igualdade como teve uma razão clara. Na sistematização da igualdade na tributação podem ser adotados: “a) princípios transformados em normas e princípios que geram normas (que dirigem, que inspiram normas); b) princípios construtivos (por exemplo, princípio da capacidade contributiva, princípio do Estado social); e, c) princípios valorativos e técnicos (econômicos).” (TIPKE, 1984, p. 523). Esses princípios servem para dotar o legislador, o intérprete, o aplicador e o destinatário da norma tributária, de elementos formadores, construtivos e valorativos, para uma distribuição da tributação, de maneira justa e igualitária. A justiça formal e material, contidas nas regras que constituem o sistema jurídico de modo geral e, especificamente, o sistema do direito tributário, valem-se de princípios como o da capacidade contributiva para realizar o seu fim igualitário, espírito que norteou a reforma tributária que se deu na Alemanha, em 1990 (TIPKE, 1988, p. 262).

## **2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO DE SEGURANÇA JURÍDICA.**

Os princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalidade da jurisdição, dentre outros, operam em harmonia na realização da segurança jurídica. Não se concebe, portanto, ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança jurídica. A segurança está intimamente ligada à liberdade, lados opostos da mesma moeda. A primeira se afirma contra o Estado, por meio do princípio da legalidade, condição para o exercício do poder de tributar. A legalidade, bem como a liberdade e a igualdade, somente se concretizam como princípios graças à proteção jurisdicional (TORRES, 2005, p. 173).

Na Constituição, todo o emaranhado de direitos e garantias individuais não tem serventia sem que seja efetivado pelos órgãos competentes. Assim, os Poderes de um Estado de Direito orientam-se

pela estrutura axiológica da Carta Magna que se realiza no plano pragmático. A correta aplicação dos princípios de intensa carga axiológica garante segurança jurídica ao cidadão. Para tal fim, a interpretação dos princípios depende de análise sistemática que leve em conta o universo de regras jurídicas. Desse processo de integração resultará a plena compreensão da mensagem prescritiva, em sua integridade semântica, elástica e mutante (CARVALHO, 2005, p. 108). A característica mutante do sistema não gera insegurança se for acompanhada da estabilidade institucional característica das cortes constitucionais.

Os tributos devem, portanto, ser orientados por princípios de Direito Tributário, por princípios gerais do ordenamento jurídico, por objetivos, por finalidades, ideias, ideias-força e linhas condutoras. Todos esses valores atuam em harmonia e motivam a tributação, conferindo ao Sistema Tributário condição de aplicação (TIPKE, 1981, p. 49). A condição de aplicação sistêmica é constantemente testada pela corte constitucional em seu exercício hermenêutico em casos concretos que lhe são submetidos. Veremos adiante como isso tem sido aplicado nos últimos trinta anos.

A Constituição brasileira, em particular e diferentemente de outras constituições, tem como alicerces o Estado de Direito e o Estado do Bem-Estar Social. O Estado de Direito está organizado na forma federativa, homogênea, com garantias a partir de bases estruturais comuns, como o sistema tributário previsto no Título VI da Constituição Federal. O Estado Social, projetado para eliminar as desigualdades não estruturais, está igualmente previsto no mesmo texto constitucional, a partir do Título VIII da Carta. Entre esses dois títulos figura a Ordem Econômica e Financeira, Título VII, a ser vista como meio de equilíbrio entre dois pontos bastante marcados pelo constituinte, com o escopo de premiar o livre desenvolvimento da atividade econômica.

Unidade na Constituição Federal, harmonia entre os alicerces do Estado, afinal, é o que se denomina Estado de Direito. Essa ordem jurídica há de ser ordenada de modo racional, segundo princípios formais ou materiais. O Estado de Direito exige, todavia, mais do que



mera ordem formal. Exige ordem jurídica, baseada em princípios ou critérios derivados da justiça. A ordem jurídica deve formar unidade, o que se observa quando os princípios de justiça são seguidos à risca, dando espaço para um direito homogêneo, harmônico e consistente, livre de contradições axiológicas. A ordem jurídica deve observar a igualdade, característica fundamental de justiça. A igualdade é o princípio fundamental único, capaz de conferir unidade ideal para a ordem jurídica (TIPKE, 1998, p. 60). No campo tributário, a capacidade contributiva tem função instrumental para a igualdade.

Os ramos da ordem jurídica seguem a orientação de princípios ou critérios de justiça. Há, porém, distintos princípios de justiça para os distintos ramos da ordem jurídica. Diversos princípios norteiam, também, os variados ramos do Direito, o que distingue o tributo justo, da pena justa, da assistência social justa, e assim por diante. Em caso de colisão entre princípios, prevalecerá aquele que tiver maior peso jurídico, tarefa das cortes constitucionais.

O constituinte, assim como todo legislador quer definir a finalidade da norma. A exegese se orienta, então, pela finalidade da lei, criação de finalidade, meio para um determinado fim (TIPKE, 1981, p. 128). Tudo isso num Estado de Direito que procure realizar a igualdade de chances ou de oportunidades, a igualdade na liberdade. A segurança jurídica não se opõe à igualdade, do contrário, tem função complementar (DERZI, 2005, p. 284).

O princípio da capacidade contributiva figura na ordem constitucional brasileira como expressão da justiça fiscal. Justificam-se os tributos sob esse princípio e devem ser analisados os parâmetros que o legislador deve utilizar para poder determiná-lo, apoiando-se na tese da interpretação teleológica da norma tributária, que adotamos neste trabalho. A interpretação teleológica da norma tributária é um meio de garantir a eficácia do princípio e, portanto, realizar a justiça fiscal (TIPKE, 1993, p. 745 e ss).

A maior aceitação e consequente aplicação do princípio têm contribuído na harmonização, humanização e justiça dos sistemas

tributários. A aplicação do princípio deve ser direcionada na contenção do poder de tributar, principalmente em Estados sociais, fazendo com que o imposto incida sobre fenômenos de conteúdo econômico e não de cunho abstrato ou fictício (NOGUEIRA, p. 97).

Críticos e defensores do princípio da capacidade contributiva polemizam se o princípio seria apenas um mandamento programático ou autoexecutável (CARRAZZA, 2017, p. 81). O sentido de programa foi sustentado por aqueles que acreditam no princípio, apenas como uma orientação para o legislador ordinário (GIARDINA, 1961, p. 448). Não há dúvida que o princípio constitucional é autoexecutável, instrumento de grande valor para o legislador, o aplicador, o intérprete e o destinatário da norma, e pode, inclusive, influenciar outras normas constitucionais tributárias (BRANDÃO MACHADO, p. 3214). O respeito ao princípio do concurso equânime às despesas públicas em razão da capacidade do contribuinte deve ser regido, primeiramente, por meio da disciplina legislativa. Portanto, o legislador, bem como os demais envolvidos na relação jurídica obrigacional provocada pela norma, devem ter muita atenção a esse princípio.

### **3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL.**

Como visto acima, a capacidade contributiva, autoexecutável, deve ser observada não só pelo legislador, mas também pelo intérprete e aplicador da lei. (BALEEIRO, 1997, p. 689). Isso significa dizer, em termos do direito constitucional que, não basta o constituinte e o legislador ordinário reconhecerem o princípio. Na execução das normas editadas sob esse princípio deve a administração e o contribuinte orientarem-se da mesma forma e, caso não reine o consenso, o intérprete intervirá para fazer valer o princípio.

Princípio constitucional, presente na Constituição Federal brasileira, artigo 145, §1º, foi positivado pelo constituinte, deliberadamente, para orientar o legislador fiscal a graduar os impostos segundo a capacidade de quem deve pagar o imposto, além de dar à administração

tributária a faculdade de aferir essa graduação, respeitando os direitos individuais, pesquisando o patrimônio, renda e atividades econômicas do cidadão. O dispositivo constitucional encontra melhor aplicação nos impostos pessoais e diretos, porém é também aplicável aos demais tributos, pois sem capacidade contributiva não é possível a exigência de qualquer tributo (OLIVEIRA, 2003, p. 520).

Seguindo o exemplo de outras Cartas, a Constituição de 1988 acolheu o princípio segundo o qual o cidadão tem a garantia de não sofrer uma exação fiscal acima de sua capacidade contributiva. O texto da Constituição atual prevê, então, no artigo 145, § 1º:

“Art. 145 – A União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III – contribuições de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultados à administração tributária, especialmente para conferir a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

...”

As normas de competência da Constituição Federal de 1988 determinam claramente o que cabe a cada ente, limitando o poder de tributar dessas autonomias políticas. Tais dispositivos não estão isentos de interpretação, nem tampouco alheios à evolução socioeconômica. Essas normas de competência determinam apenas o que cada ente da federação pode tributar, porém sofrem como qualquer norma de imprecisões terminológicas e indeterminações típicas de qualquer sistema normativo. O princípio da capacidade contributiva orienta a aplicação normativa das normas de competência, como para ter entendido o STF em suas manifestações recentes aqui comentadas.

Por força da observância do princípio da capacidade contributiva, o cidadão está respaldado como contribuinte, também, com relação a outros direitos fundamentais, igualmente expressos no texto constitucional: a igualdade, a propriedade e o não confisco. Esses direitos fundamentais, previstos no artigo 5º e seus incisos, da Constituição, compõem, juntamente com o princípio ora estudado, os direitos constitucionais do contribuinte, oponíveis ao poder de tributar do Estado.

A norma constitucional não está restrita a orientar o legislador, aplicável, também, ao aplicador da lei, ao intérprete e ao contribuinte. Não se entenda, entretanto, que o contribuinte pode alegar a falta de capacidade contributiva para furtar-se da obrigação de pagar o tributo. Pode, contudo, verificando o caráter confiscatório de um determinado tributo ou mesmo de uma alíquota, insurgir-se contra a inconstitucionalidade da norma que o instituiu, pleiteando a desconstituição de relação jurídico-tributária que o obrigue ao pagamento do tributo.

## **4. CASOS PARADIGMÁTICOS DA APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **4.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS E COFINS**

A ser julgado no STF a constitucionalidade da lei que “ampliou o conceito” de receita, o então ministro Eros GRAU tratou do tipo receita com precisão. Em relação à ordem constitucional, esclareceu que a Carta Política retrata o momento histórico da sociedade. Esta está em constante movimento de transformação. O direito, assim, retrata a realidade social, incompatível com a linguagem congelada (STF. RE nº 346084/MG) Ao assim decidir, o STF colocou a questão da rigidez positivista da Constituição por terra, num sentido progressista confirmado em nos posicionamentos sobre o ISS.

A diferença entre a norma e a situação fática regulada não é novidade nos sistemas jurídicos. Para tanto, o Poder Judicial exerce seu papel de guardião dos direitos fundamentais. À Corte Constitucional compete esclarecer conflitos gerados por normas infraconstitucionais,

a partir de tipos constitucionais desenhados pelo constituinte, no intuito de garantir a o princípio da igualdade (ROELLECKE, 2005, p. 1202). O conflito entre direitos fundamentais num sistema jurídico tem como efeito a afirmação dos princípios de liberdade e igualdade (KIRCHHOFF, 2004, p. 816).

O STF tratou da questão de faturamento e receita, distinguindo um do outro. Excluiu da base tributária das contribuições sociais PIS e COFINS aquilo que não for essencialmente produto da atividade empresarial. De igual sorte, a Corte Suprema brasileira demonstrou oscilação hermenêutica na questão. Ao considerar receita e faturamento, em determinados julgamentos, sinônimos, e em outros, conceitos distintos, forçou o constituinte derivado tratar descrever dois substantivos para exprimir igual significado epistemológico (STF. RE nº 346.084; RE nº 390.840; RE nº 357.950 e RE nº 358.273). A reforma constitucional não trouxe segurança jurídica ao contribuinte, que seguiu questionando a incidência tributária sobre essa receita.

O que se extrai dos julgamentos do STF sobre receita e faturamento, afinal, é que ambos são tipos, variações axiológicas que exprimem o mesmo fato gerador idealizado pelos ingleses no século XVII para tratar do imposto indireto sobre o consumo. Também guarda relativa identidade com aquilo que os mesmos britânicos trataram por renda, ainda no período feudal e posteriormente, para custear as guerras napoleônicas.

Sustenta-se que a renda é o melhor exemplo de tipo no sistema tributário. O Direito Tributário brasileiro precisa reconhecer a característica determinada e indeterminada da renda na doutrina, na legislação e na jurisprudência brasileiras. De igual sorte, a receita também se vê na indeterminação determinada. Compete ao intérprete, portanto, efetuar a constante atualização da norma, guiado pela pré-compreensão. O conceito de tipo é sempre fluido, a ser determinado pelas cortes constitucionais. O tipo receita é sempre elusivo, como elusivo é o tipo receita (McKERCHAR e COLEMAN, p. 357).

O que é receita para fins do tipo fato gerador das contribuições sociais PIS e COFINS? Trata-se de definir o tipo pela negativa.

Receita para fins de PIS e COFINS não é reestruturação societária. Esta operação não representa ingresso de riqueza nova. A definição constitucional de receita passa, portanto, pela concretização dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez comprovada a condição de tipo para a receita sujeita ao PIS e COFINS. O STF confere segurança jurídica ao contribuinte sempre que interpreta a Constituição para dar estabilidade ao sistema. A recente posição do STJ sobre a matéria dá a dimensão do tipo receita e como o insumo foi definido pela negativa, a partir de critérios de essencialidade ou relevância (STJ. REsp nº 1.221.170). Houve nessa decisão um ativismo judiciário necessário para dar o contorno ao tipo receita.

## **4.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O ARRENDAMENTO MERCANTIL**

O STF parece caminhar na direção da tributação do imposto sobre serviços do chamado *leasing* financeiro e das operadoras de seguro. Em recente manifestação monocrática da mesma Corte, porém, houve um retrocesso, que será comentado abaixo, em liminar concedida pelo Min. Alexandre de Moraes.

O STF decidiu, em relação ao arrendamento mercantil, pela incidência do imposto sobre a prestação de serviços de leasing financeiro (STF. RE nº 592.905/SC). O tribunal constitucional brasileiro pendeu para a tese no sentido de que nem todos os conceitos utilizados pelo legislador são genuinamente jurídicos. A sua relevância jurídica é o que importa (BRANDÃO MACHADO, RDDT 141, (46/55), p. 51). O voto de Ministro Eros Grau importa na revisão da doutrina do Direito Tributário a respeito do arrendamento mercantil seguindo uma linha defendida sobre a teoria do tipo tributário. O tipo tributário *leasing financeiro* leva em conta as características negociais do instituto no direito privado brasileiro.

As decisões do STF apontavam, até então, para um entendimento conforme aquele sumulado, desde 1995, no STJ (Súmula 138). A convergência de posições entre os tribunais superiores se confirma quando compulsados os votos que conduziram o entendimento

do STJ. A motivação do entendimento de cada tribunal, porém, é distinto. Essa comparação entre o posicionamento do STF e do STJ vale para compreender como os ministros das cortes consideraram o tema do arrendamento mercantil, na relação entre Direito Privado e Direito Tributário. A evolução hermenêutica se deu nos dois planos jurisdicionais, tanto no STF, quanto no STJ.

A polêmica acerca da tributação pelo ISS do arrendamento mercantil se deve, em grande parte, à falta de orientação do legislador em definir os serviços tributáveis. Tanto a Constituição Federal quanto a legislação ordinária pecam ao configurar o imposto de serviços, desde a sua criação até os dias de hoje. O excesso de normas, sobrepostas e imprecisas, provoca insegurança jurídica ao contribuinte (BRANDÃO MACHADO, RDDT 141, (46/55), p. 47).

Mesmo com o oportuno posicionamento do STF sobre a matéria, ainda restam dúvidas sobre a competência de arrecadação e a base impositiva, previsível um conflito de competências entre municípios (ÁVILA, RDDT 182, (133/144), p. 144). Deste tema nos ocuparemos nos comentários ao decidido monocraticamente pelo STF em caso recente, conforme abaixo.

Como se vê, o STF se manifestou seguidas vezes acerca da locação de bens móveis. Oscilou entre a constitucionalidade e a inconstitucionalidade do ISS sobre locação de bens móveis. No Recurso Extraordinário julgado em seção plenária, o Relator Min. Marco Aurélio entendeu faltar à incidência seu núcleo, que seriam os serviços (RE nº 116.121-3/SP). Não é possível inferir nessa decisão do STF que o relator tenha trabalhado como a teoria do tipo. Se o fez, confundiu núcleo com halo, pois não falta cerne ao tipo serviços de qualquer natureza previsto na constituição. Considerando, apenas a título argumentativo, acertada a consideração de falta de complementar determinação da hipótese tributária locação de bens móveis, isso se daria pelo fato de se considerar locação de bens móveis fora do campo de incidência, contrariando o tipo constitucional “serviços de qualquer natureza.”

Inicialmente, o leasing foi considerado locação e, portanto, fora

do campo de incidência do ICMS. O instituto seria, então, ao menos na origem, tributado pelo imposto de renda e pelo ISS. Esse teria sido o entendimento do STF, quando decidiu por meio de controle difuso de constitucionalidade (STF. RE nº 106.047). Nessa época vigorava o entendimento de que locação de bens móveis não teria a mácula de ser obrigação de dar e, portanto, fora do campo de prestação de serviços, típica obrigação de fazer. Durante o julgamento, ademais, o voto do Min. Oscar Dias Corrêa apontou para o fato de que o *leasing* tem como elemento que o configura o financiamento. O argumento do Ministro vencido era no sentido de que o *leasing*, justamente, não possui nem como traço mais forte a locação (STF. RE nº 106.047).

No final de 2009, o STF julgou a matéria do arrendamento mercantil no mesmo sentido do que o STJ sumulou. O RE nº 592.905/SC teve o Min. Eros Grau como relator. Em erudito voto iniciou Eros Grau por criticar a expressão *natureza jurídica*, muito utilizada pelos juristas pátrios. Seguiu emprestando a melhor doutrina de Direito Comercial, de Fábio Konder Comparato e Orlando Gomes, para considerar o contrato de *leasing* como autônomo. Entendeu, em seguida, que a pluralidade de relações obrigacionais não tolhe o caráter uno do contrato, cuja causa negocial é sempre o financiamento de investimentos produtivos. Prepondera o caráter de financiamento. A arrecadadora atua na qualidade de intermediária entre o fornecedor do bem e o arrendatário. O financiamento, sentença, é serviço sobre o qual o ISS pode incidir irrelevante, para tal consideração, se existe compra ou não do bem arrendado (STF. RE nº 592.905/SC).

O Relator Min. Eros Grau foi espancando, uma a uma, todas as dúvidas doutrinárias acerca do arrendamento mercantil. Emprestou, inclusive, parecer do Min. Ilmar Galvão sobre serviços de prestação múltipla, como de hospedagem em hotel. Acertou ao considerar a expressão *serviços de qualquer natureza*, mais abrangente do que simples obrigações de fazer. Reafirmou, ainda, que o legislador complementar não define serviço, apenas o declara, descobre o que seria o tipo previsto no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal. O núcleo do



contrato autônomo, é financiamento e, como tal, sobre ele deve poder incidir o ISS. Arremata seu voto, entendendo que no arrendamento operacional há locação, enquanto no *leasing* de modalidade financeira ou naqueles denominado *lease-back*, há prestação de serviços.

Ainda no mesmo dia, o STF julgou outro recurso sobre o mesmo tema, mantido o Min. Eros Grau na qualidade de relator. Ao relatar o recurso, o Ministro mencionou, dentre os argumentos da municipalidade recorrente, o fato do STF jamais ter declarado ser inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil. Repetem, nesse acórdão, as mesmas sólidas argumentações acerca do arrendamento mercantil. Finaliza seu voto, então, assumindo ter realizado a distinção entre as três modalidades de arrendamento mercantil. Observou que no *leasing* operacional há locação, enquanto no *leasing* financeiro e no *lease-back* há nítida prestação de serviços, merecendo ser tributável a operação (STF. RE nº 547.245). Essa consideração do STF sobre o leasing demonstra como o princípio da igualdade na tributação e da capacidade contributiva demandam uma interpretação conforme a Constituição, sem perder de vista a evolução socioeconômica.

Relevante nesse último julgamento o pedido de vista do Min. Joaquim Barbosa. Após analisar a questão mais detidamente, o Min. Joaquim Barbosa acompanhou o voto do relator. Iniciando seu voto por elencar os argumentos do contribuinte recorrido, passou a afastar as teses sustentadas pela doutrina positivista. Associou-se ao ministro relator acerca da impropriedade da expressão *natureza jurídica* das operações, como se esse fosse um conceito ontológico. Reafirmou, com precisão, a inexistência de conceito constitucional absoluto, imutável, ditado pela ordem natural. Observou que a evolução social acelerada ocasiona obsolescência de conceitos jurídicos, tornando-os permeáveis à avaliações e aproximações mais atuais. Parece irretocável, ainda, sua crítica ao apego doutrinário à ideia de *obrigação de dar e fazer*, merecendo espaço a consideração econômica e social das operações, principalmente, diante das novas tecnologias (STF. RE nº 547.245).

O Min. Joaquim Barbosa seguiu em seu voto, considerando

relevante o conjunto de elementos formadores do *leasing*, amparados pelo contrato complexo, de sorte que seriam inaplicáveis as normas destinadas ao aluguel, à compra-e-venda e às operações de crédito. Resistiriam, na visão de Barbosa, as operações de arrendamento mercantil à classificação tradicional de cessão de direito de uso ou operações financeiras. Haveria um notável característica de aproximação de interesses convergentes, apropriados de modo adequado aos *serviços de qualquer natureza*. Afastou-se nesse voto-vista o *conceito inequívoco* da expressão *serviços de qualquer natureza*, utilizado pelo constituinte originário no artigo 156, III da CF/88. Citando a vagueza das palavras, na teoria de Alf Ross, o Ministro Joaquim Barbosa considera fluidos os conceitos prescritos no Direito Privado sobre prestação de *serviços de qualquer natureza*, descritos em diplomas como o Código Civil e o Código do Consumidor. Não haveria, então, espaço para conceito incontroverso, imutável, no ordenamento jurídico pátrio. Alinha-se, afinal, com o ministro relator, no sentido de que as operações de financiamento constituem serviços tributáveis com a incidência do ISS (STF. RE nº 547.245).

#### **4.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O ISS SOBRE PLANOS DE SAÚDE**

Para ilustrar bem o que ocorreu nos tribunais brasileiros em relação ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, a decisão tomada pelo STF sobre as atividades dos planos de saúde é significativa. Essa decisão provocou reação no meio jurídico tributário, em função da força dogmática do julgado. A proposta deste ensaio não é fazer uma contraposição científica à qualquer corrente doutrinária, mas sim, a partir da análise do que foi decidido e dos argumentos utilizados pelo Tribunal, demonstrar o avanço que a decisão trouxe para a aplicação do princípio da capacidade contributiva (STF. RE nº 651.703/PR).

Nesse caso, o Ministro Luiz Fux considerou constitucional a incidência de ISS sobre as atividades praticadas pelas operadoras de planos de saúde, sob o argumento jurídico do critério econômico na interpretação do tipo “serviço”. Seguindo um detalhado estudo

do sistema tributário nacional, o tribunal entendeu, por maioria, que os valores axiológicos expressos na Constituição, norteados pela igualdade na tributação e a capacidade contributiva, permitem que o intérprete considere economicamente o tipo serviço, expresso na Constituição, conformado pela legislação complementar e ordinária, para analisar a atividade praticada pelos contribuintes que operam os planos de saúde (STF. RE nº 651.703/PR).

O que o STF denominou como “conceito constitucional de serviços de qualquer natureza” foi determinante para que as operadoras de planos de saúde se vissem obrigadas a pagar ISS, numa consideração de que o Direito Tributário pode ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão a outros conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional de direito privado. O grande avanço, talvez o maior dessa decisão, foi ter considerado o art. 110 do CTN, para afirmar que tal dispositivo não impede a interpretação conforme a constituição. Ao interpretar isoladamente o art. 110 do CTN tem-se a falsa impressão que a literalidade deve prevalecer a qualquer custo, algo impensável nos dias de hoje.

Na qualidade de imposto indireto, cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, o ISS tem aplicação no princípio da capacidade contributiva. Sua aplicação não se dá em virtude seu aspecto pessoal, como pode deduzir-se da interpretação do artigo 145, § 1º da Constituição Federal (MELLO, 2000, p. 9). O STF se mostrou sensível a isso na decisão comentada, cumprindo o mandamento constitucional, na concretização do princípio.

O tributo ISS incide, portanto, sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviço, de acordo com uma tabela taxativa de atividades, estabelecida por lei do Município territorialmente competente para sua cobrança. O ISS pode, ainda, incidir sobre os prestadores de serviços pertencentes à classe dos profissionais de categorias regulamentadas. Na condição de imposto que incide sobre a receita bruta das empresas, vê-se que ele não respeita o princípio da renda líquida. Independe das despesas necessárias para a

manutenção da fonte geradora da renda, a obrigação de pagar o ISS. Não obstante, o empresário, ciente da obrigação de pagar o ISS nessa base, deve calcular o preço de modo que lhe reste lucro após o pagamento de seus custos e do próprio imposto. Há, portanto, a presunção *juris tantum* de capacidade contributiva.

Agora, com a decisão sobre o mesmo tributo, no RE nº 651.703/PR, o Relator Min. Luiz Fux colocou a questão nos eixos ao tratar com propriedade o tema do tipo “serviço” na Constituição Federal e a necessidade de entender a evolução socioeconômica da humanidade (STF. RE nº 651.703/PR).

#### **4.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A COMPETÊNCIA MUNICIPAL**

O STF concedeu liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5835, suspendendo dispositivos da Lei Complementar, que tratou da incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS). O Min. Alexandre de Moraes acatou os argumentos sobre a dificuldade de aplicação da nova legislação, entendendo que ela ampliou potencialmente os conflitos de competência entre municípios da federação. Tais conflitos foram considerados como um risco para o princípio constitucional da segurança jurídica (STF. ADI nº 5835).

Como efeito natural da decisão na ADI nº 5835 ficaram igualmente suspensas todas as leis municipais editadas complementarmente à lei atacada na ação de inconstitucionalidade pelo sistema de controle concentrado de constitucionalidade. Na decisão da ação o Min. Alexandre de Moraes acatou os argumentos das instituições requerentes, ainda que liminarmente, fazendo coro com a tese de que a lei complementar desafiada não teria vindo para dirimir eventuais conflitos de competência entre entes tributantes, mas o contrário, trazendo insegurança jurídica justamente por criar potenciais conflitos.

A lei complementar atacada tratou de estabelecer o domicílio do tomador de serviços em determinadas circunstâncias, levando em conta a modernização das relações de consumo, que alteraram

a dinâmica do tributo ISS. A LC n° 157/16 considerou ocorridos os serviços ocorridos no local onde estiver o respectivo tomador. O legislador conjugou nos artigos 3° e 6° critérios para captar a riqueza nas operações efetuadas com instrumentos de inovação tecnológica.

A ADI n° 5835 ataca a LC n° 157/16, entre alguns argumentos, por atribuir competência a municípios onde nenhum serviço é prestado, “criando-se presunção absoluta”. Haveria nisso, então, uma alteração do fato gerador previsto na Constituição Federal de 1988. Outro argumento utilizado segue a linha do conflito de competências tributantes, potencializado pela lei complementar. Um terceiro argumento da ação de inconstitucionalidade sustenta infração ao princípio da proporcionalidade.

Sob a perspectiva científica a ADI n° 5835 tem o mérito de reconhecer o caráter complexo dos contratos de leasing mercantil, administração de fundos de investimento, administração de consórcios, planos de saúde e administração de cartões de crédito. Mesmo afirmando a intenção de não entrar no mérito das decisões do STF sobre os contratos complexos, o que parece óbvio, as requerentes sustentam a tese da multiplicidade de serviços, tal qual assentou a jurisprudência sobre arrendamento mercantil comentada acima.

Mais adiante, a ADI n° 5835 argumenta que a LC n° 157/16 burlou previsão constitucional de competência, abalando o pacto federativo. Sustenta seus argumentos em decisões do próprio STF, também comentadas acima, em que a Corte tratou da utilidade, a partir de um conjunto de atividade mercantis, com intuito de lucro, sendo a prestação de serviços o núcleo da regra-matriz (STF. RE n° 651.703). Essas atividades mercantis revelam, como reconhecem as requerentes, uma capacidade contributiva das prestadoras de serviço.

Dos argumentos jurídicos e metajurídicos observados na ADI n° 5835 destaca-se, por oportuno, o da presunção absoluta em matéria tributária, vedada pela própria jurisprudência do STF outrora (STF. RE n° 593.849). Apenas para ilustrar como isso se dá em alguns dos serviços discutidos na ADI n° 5835, a utilização dos terminais

eletrônicos e as máquinas operadoras de cartão de crédito, descrita na LC nº 157/16, art. 6º, § 3º, propõe que se considere prestado o serviço quando utilizadas essas ferramentas eletrônicas. Os conflitos de competência oriundos da interpenetração de expressões fluidas da Constituição foram previstos e até então aceitos pela doutrina do Direito Tributário (SCHOUERI, 2018, p.275). Cabe ao STF dirimir eventuais conflitos, mas não parece ser esse o caso da ação direta de inconstitucionalidade em comento.

O mérito da ADI nº 5835 será decidido oportunamente pelo plenário do STF, mas já é possível antever que a modernização da legislação do ISS na LC nº 157/16 será atacado frontalmente pela doutrina do positivismo estrito e seus argumentos contra a interpretação ajustada ultimamente pela Corte constitucional, em respeito à igualdade na tributação e a capacidade contributiva. A liminar concedida pelo Min. Alexandre de Moraes suspendeu os efeitos práticos da lei complementar, mas essa posição não parece prosperar no Plenário do STF, ao menos se prevalecer o atual entendimento da Corte.

## 5. CONCLUSÃO

A justificativa do princípio da capacidade contributiva se dá, como foi visto, na repartição igualitária da carga fiscal, bem como na participação do contribuinte na formação da vontade geral. Juntamente com outros princípios fundamentais da cidadania, previstos na constituição dos Estados contemporâneos, esse princípio da capacidade contributiva orienta o legislador a distribuir a carga fiscal, não só na graduação dos tributos, mas também na otimização da tributação em todos os seus sentidos (BIRK, 2000, p. 330).

A capacidade contributiva é reconhecida como um princípio que informa a tributação, de modo que a distribuição da carga fiscal seja igualitária. Leva-se em consideração a consideração econômica e os direitos constitucionais, buscando a compatibilidade destes (JACHMANN, 1998, p. 293). Na interpretação e aplicação da norma tributária deve ser levado em conta o princípio da capacidade

contributiva, investigando-se a *ratio legis*, de conteúdo econômico, que justifique a tributação igualitária, impedindo o arbítrio ou legitimando o ato dispositivo. (ANIDO, p. 96).

Aparentemente, os fenômenos envolvidos nas relações jurídicas que resultaram da inovação tecnológica estão todos regulados pelo direito tributário, de modo que a questão tributária poderia estar restrita à competência fiscal do Estado, de acordo com sua divisão político-administrativa. Ocorre, entretanto, que a multiplicidade de operações previstas numa inovação como a INTERNET, o comércio eletrônico, as criptomoedas, etc., subvertem conceitos de moeda, território, sistemas jurídicos e até mesmo de soberania.

A revolução tecnológica bem como as alterações na economia mundial exigem que o Estado reaja rapidamente e procure modernizar a sua tributação, não só na criação de novas fontes fiscais, mas também, e principalmente, na alteração da relação jurídica entre o fisco e contribuinte. Essa é uma causa maior, sobretudo quando é imperativo atenuar os efeitos da globalização sobre a pobreza e, por outro lado, combater o déficit das contas públicas do Estado, justamente para atender as distorções sociais criadas pela revolução.

Na evolução tecnológica há de se ter maior atenção com a limitação do poder de tributar do Estado, pois o axioma da tributação em geral não isenta o legislador de observar princípios sociais, éticos ou político-econômicos que integram os fatos geradores dos impostos. Assim, os tributos devem levar em conta as necessidades de subsistência, quando estão aquém do mínimo existencial do cidadão (KLEIN, 1966, p. 212).

A igualdade na tributação demanda alcançar a correta correspondência da capacidade contributiva nas obrigações tributárias (TIPKE, 1994, p. 59). Isso somente é possível por meio da interpretação teleológica dos preceitos constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. As decisões acima comentadas apontam nessa direção.

A teleologia não constitui um método específico de interpretação, senão um método que informa os demais métodos de interpretação

literal, sistemático e histórico (TIPKE, 1985, p.135). A interpretação da norma segundo critérios que permitam identificar o fato à intenção do legislador postula igualdade na tributação e, como tal, o respeito à capacidade contributiva do cidadão (TORRES, 1994, p. 66).

Diz-se coloquialmente, que o leitor de livros os “devora” de acordo com a capacidade de leitura. A tecnologia de informação, graças aos algoritmos e a inteligência artificial, “devora” o mundo. A tecnologia, portanto, gera impactos na logística, na importação, na manufatura, no comércio, na energia, enfim, materialidades típicas do fato gerador de tributos sobre o consumo. Nesse sentido, é preciso celebrar o acertado posicionamento do STF, ao entender que a possibilidade do Direito Tributário criar conceitos próprios decorre do fato de ser direito positivo, sem limitação do art. 110 do CTN que, aliás, não se presta a isso. (STF RE n. 651703). O avanço hermenêutico do STF é fundamental para evitar a erosão das bases tributárias, mesmo que isso incomode as forças mais conservadoras da doutrina do Direito Tributário, presa ainda à jurisprudência dos conceitos. A evolução socioeconômica demanda o reconhecimento da dinâmica própria do Direito Constitucional Tributário, que alberga novos conceitos no tipo constitucional “serviços” ou “circulação de mercadorias”, oriundos do avanço socioeconômico.

Lidar com a evolução tecnológica é, certamente, um desafio, uma necessidade. É preciso atualizar a legislação, adaptá-la para os dias atuais, para as realidades atuais. Caso contrário, enfrentaremos em um futuro próximo, uma possível falência sistêmica. Definir negócio digital é uma tarefa ingrata, da mesma forma que trazer as novas tecnologias de consumo para esse universo. De certa maneira, as tecnologias abordadas neste estudo são consideradas parte da chamada economia digital, classificação necessária para tratar do tema de modo científico. A OCDE teve que enfrentar isso para direcionar seu plano de ação, com o objetivo de garantir o recolhimento dos tributos sobre o consumo, como o IVA nas operações transnacionais de bens e serviços (HELLERSTEIN, 2014, p. 7).

A Carta de 1988, considerada como a Constituição cidadã, a



capacidade contributiva voltou à condição de princípio constitucional com um significado particularmente importante. A volta da previsão constitucional da capacidade contributiva pode ser vista como uma reação do constituinte à pressão do contribuinte, após um período de restrição de direitos, particularmente, no direito tributário. Apesar da crítica a esse período, não pode ser deixado de lado o fato de que nos últimos trinta anos de Constituição produziram-se mais abusos em matéria fiscal do que em todo o período de regime militar. O papel das nossas cortes superiores é justamente o de resgatar a segurança jurídica, aplicando o princípio em todos os seus aspectos.

## REFERÊNCIAS

ANIDO, Miguel Angel Caamaño, *Concurrencia de Tasas y Capacidad Contributiva*. In RDT 58. p. 90-98.;

ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Contrato de Leasing Financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da Prestação e Base de Cálculo*, in RDDT 182. p. 133-144.;

BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizado e comentado por Misabel A. Machado DERZI. Rio de Janeiro: Renovar, 1997;

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 6a edição, 2013;

BIRK, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform*. In StuW 2000, p. 328-336;

BOBBIO, Norberto. *O Terceiro Ausente. Ensaios e Discursos Sobre a Paz e a Guerra*. Organização de Pietro Polito. Tradução de Daniela Versiani. São Paulo: Manole, 2009;

BRANDÃO MACHADO, *Imposto de Renda, Ganhos de Capital, Promessa de venda de ações*, in *Direito Tributário Atual*, vol. 11/12;

BRANDÃO MACHADO. *ISS e o Arrendamento Mercantil*, in RDDT 141. p. 46-55.;

CARVALHO, Paulo de Barros, *El Principio de la Seguridad Jurídica em Matéria Tributária*, in *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, coordenado por Pasquale Pistone e Heleno Taveira Tôrres, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005. p. 89-109.;

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2017;

DERZI, Misabel Abreu Machado, *Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança*, in *Tratado de Direito Constitucional Tributário, Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, coordenado por Heleno Taveira Torres, São Paulo, 2005. p. 233-284;

- GIARDINA, Emilio, *Le Basi Teoriche del Principio Della Capacità Contributiva*, Editora Giuffrè, Milão, 1961;
- HELLERSTEIN, Walter. *Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishment*. Bulletin for International Taxation, 2014, Vol. 66, n. 6/7. p. 1-10;
- JACHMANN, Monika, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung*, StuW 1998;
- KIRCHHOF, Paul. § 21 Grundrechtsinhalte und Grundrechtsvoraussetzungen. In Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa. Volume 1, *Entwicklung und Grundlagen*. Organizado por Detlef Merten e Hans-Jürgen Papier. Heidelbergue: C.F. Müller, 2004. p. 807- 852.;
- KLEIN, Franz, *Gleichheitssatz und Steuerrecht*, Colônia Dr. Otto Schmidt, 1966.
- MELLO, José Eduardo Soares de. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*, São Paulo: Dialética, 2000;
- McKERCHAR, Margaret e COLEMAN Cynthia, *The Ever-Elusive Definition of Income: A Historical Perspective from Australia*, in *Studies in the History of Tax Law*, editado por John Tiley, Oxford e Portland, Oregon, Hart , 2007. p. 357-373.;
- MÖSSNER, Jörg Manfred, *Typusbegriffe im Steuerrecht*, in *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, organizado por Walter Drenseck e Roman Seer, Colônia: Dr. Otto Schmidt, p. 161-181.;
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Princípios e Conceitos Científicos da Tributação, como Pressupostos para a Legislação e para a Interpretação e Aplicação do Direito Tributário*, in RDDT nº 36. p. 95-105.;
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, *Breves Considerações sobre a Capacidade Contributiva e a Isonomia*, in *Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge Costa*, coordenado por SCHOUERI, Luís Eduardo, São Paulo, 2003;
- ROELLECKE, Gerd. § 67 Aufgaben und Stellung des Bundesverfassungsgerichts im Verfassungsgefüge. In *Handbuch des Staats Rechts*. Tomo III, Demokratie – Bundesorgane. Organizado por Josef Isensee e Paul Kirchhof. Heidelbergue: C.F. Müller, 2005. p. 1201-1219.;
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018;
- TIPKE, Klaus, *Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário*, in *Direito Tributário—Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coordenado por Brândão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517-527.;
- TIPKE, Klaus, Über “richtiges Steuerrecht”, in *StuW*, 3/1988;
- TIPKE, Klaus, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuergrenzen in der Verfassung?*, in *StuW* 1994;
- TIPKE, Klaus, Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung, in *Festschrift für Hugo von Wallis zum 75. Geburtstag*, organizado por KLEIN Franz e VOGEL, Klaus, Bonn: Dunkler & Humblot, 1985;
- TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1981;
- TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1993;
- TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005;
- TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994;

# **DIREITO TRIBUTÁRIO E CONTEMPORANEIDADE: DESAFIOS EPISTEMOLÓGICOS DE UMA REALIDADE COMPLEXA**

**Hugo de Brito Machado Segundo**

## **1. INTRODUÇÃO**

Ainda como consequência da revolução científica decorrente do Iluminismo, o estudo do Direito tem sido influenciado, sobretudo a partir do Século XX, por ideais de decomposição, simplificação e análise. À procura de um “método científico” capaz de conduzir a ciência jurídica aos mesmos avanços verificados em outro ramo do conhecimento científico, estudiosos do Direito se têm dedicado à análise do direito positivo, quebrando-o em partes menores, de modo a estudar com maior ênfase a norma jurídica e suas características.

No âmbito do Direito Tributário, notadamente a partir da segunda metade do Século XX, ainda é possível observar estudos que consideram a norma tributária em sua estrutura lógico-formal, divorciada do sistema jurídico no qual ela está inserida e que lhe confere identidade, e ainda ignorando os fatores materiais que conduzem à criação da norma e de algum modo influenciam em sua interpretação e em sua aplicação a casos futuros.

O propósito deste artigo é o de demonstrar que essa simplificação, conquanto tenha conduzido a consideráveis ganhos na compreensão da norma jurídica e de sua estrutura lógico-formal, foi também responsável pela construção de teorias muitas vezes inúteis para lidar com problemas relacionados a questões substanciais, ligadas

aos fins a serem alcançados através do Direito. Procura-se indicar, ainda, que a consideração dos fatores que levam à elaboração de normas, e o exame de aspectos emocionais e axiológicos que interferem na interpretação jurídica e na tomada de decisões, conduzem a conclusões muito ricas e esclarecedoras, servindo de exemplo do potencial de um estudo do fenômeno jurídico que não se limite aos aspectos lógico-formais das normas jurídicas, mas que, apesar disso, não deixa de ser “jurídico”, e “científico”, vez que voltado ao fenômeno jurídico e aos seus problemas.

## **2. LIMITES DA COGNIÇÃO HUMANA, “TENTATIVA E ERRO” E CIÊNCIA**

Em um sentido bastante amplo, pode-se dizer que existe “informação” sendo selecionada e armazenada desde o surgimento da vida. O DNA existente no núcleo de cada célula contém as instruções sobre como o ser vivo deve se desenvolver, organizar sua estrutura e relacionar-se com o ambiente ao seu redor. Essas instruções têm sido naturalmente selecionadas, ao longo de muitos milhões de anos, no âmbito de um processo de “tentativa e erro”. A informação que propicia melhores condições de sobrevivência e de reprodução é passada adiante, e aquela que não propicia tais resultados com a mesma eficiência termina por desaparecer ao longo das gerações. Exemplificando, uma bactéria, para sobreviver, deve reagir a mudanças no ambiente (para evitar altas temperaturas, por exemplo), e precisa para isso “conhecer” (usando-se aqui a palavra em sentido muito amplo) a temperatura em que se encontra e seus eventuais e indesejáveis efeitos.

Nesse processo de seleção natural, alguns seres vivos foram dotados de órgãos dos sentidos e de um sistema neurológico capaz de permitir uma maior interação com o ambiente. Cérebro, sentidos, e a interação que eles propiciam com o meio, incrementam sensivelmente as chances de sobrevivência e reprodução. Com o maior desenvolvimento de tais cérebros, em mamíferos e especialmente em humanos, tornou-se então possível falar-se em “cognição” e em conhecimento,

agora em sentido mais restrito, e não figurado, porquanto tais estruturas permitem ao animal representar imagens da realidade ao seu redor, para melhor lidar com ela.

Vale lembrar, no que tange ao processo de seleção natural, que a competição que nele acontece é um jogo de soma “não-zero”<sup>1</sup>. Não há uma competição total e absoluta de todos contra todos, pelo que não é verdade que apenas os seres com comportamento mais egoísta prosperam, às custas daqueles com tendências altruístas, que pereceriam. Na verdade, a luta pela sobrevivência é um jogo de soma “não zero”, pelo que a cooperação entre os seres vivos às vezes leva a uma melhor condição para todos (AXELROD, 1984). Isso explica por que comportamentos altruístas e cooperativos foram também naturalmente selecionados, não apenas em relação a organismos que têm a mesma carga genética (*kin selection*), mas até mesmo entre animais sem parentesco próximo, ou mesmo entre animais de espécies diferentes (PINKER, 1998, p. 423). Pela mesma razão surgiram *grupos* de indivíduos que de algum modo cooperam entre si, unidos por laços de solidariedade também naturalmente selecionados, pois isso ainda mais eficientemente assegura mais chances de reprodução e sobrevivência aos indivíduos.

Grupos de indivíduos que cooperam entre si têm mais chances de prosperar que indivíduos isolados, e, pior, que grupos de indivíduos que se sabotam e se destroem (um grupo assim sequer duraria por muito tempo), o que explica a seleção de comportamentos altruístas. Ocorre que, em meio a indivíduos cooperativos, pode eventualmente surgir algum que se beneficie da cooperação de todos, mas não coopere com ninguém (*free rider*). Dentro do grupo, essa pessoa teria muito mais benefícios, vantagens e chances de sobrevivência que os demais, mas terminaria por destruir o próprio grupo. Daí por que o processo de seleção natural dotou os indivíduos cooperativos de mecanismos destinados a identificar aqueles que não cooperam, lembrando deles,

1 Jogo de soma “não zero” é aquele no qual, se um dos jogadores ganha pontos, o outro os está perdendo necessariamente na mesma quantidade. Se um ganha, o outro necessariamente perde. Daí falar-se em “soma zero”.

seja para puni-los, seja para se afastar deles, evitando-os. Consciência e memória podem ter evoluído por essa razão, assim como os próprios sentimentos morais (DAMASIO, 2010, p 153; WAAL, 1996).

Maior incremento dessa habilidade cognitiva foi também naturalmente selecionado, permitindo a alguns mamíferos, e aos seres humanos em uma escala incomparavelmente maior, a ter consciência de que existem outros seres vivos como eles, e, no caso dos humanos, a saber, prever ou imaginar o que esses outros seres podem estar sentindo, pensando, ou intencionando fazer. Em mamíferos superiores, realmente, existem *neurônios espelho*, os quais permitem, se um sujeito sabe da situação vivida por outro indivíduo, que também experimente as mesmas sensações que esse outro indivíduo está experimentando (BERGEN, 2012, p. 71). É por conta de tais neurônios espelho que um vídeo mostrando uma agulha espetando o braço de uma pessoa pode fazer quem o assiste contrair inconscientemente o próprio braço.<sup>2</sup>

Na verdade, os neurônios espelho não são responsáveis, sozinhos, pela racionalidade, pela linguagem, e por tudo o mais que nos faz humanos. Isso, aliás, é óbvio, uma vez que há outros animais não humanos que os possuem (foram descobertos em macacos, inicialmente), os quais não têm aptidões neurológicas e linguísticas tão desenvolvidas quanto os seres humanos (HICKOK, 2014). Mas eles são essenciais para, juntamente com um sistema neurológico mais desenvolvido, permitir a compreensão do que se passa na mente de outras pessoas (LIEBERMAN, 2013). Essa característica foi naturalmente selecionada em mamíferos superiores, provavelmente por permitir o incremento da empatia. No que tange aos seres humanos, que têm capacidade neurológica ainda mais desenvolvida, ela permite a criação de *realidades institucionais* (SEARLE, 2005, p. 103). Quando um sujeito pode compreender outro indivíduo como um sujeito que também pensa, torna-se possível atribuir significados artificiais (previamente acordados, de forma expressa ou tácita) a certos

2 Isso explica muito do comportamento dos seres humanos e de alguns outros animais, a exemplo da sensação desagradável que se experimenta quando se assiste a um filme de alguém sendo ferido ou mutilado (Confira-se, e.g., RAMACHANDRAN, 2011).

objetos. Isso permite a emergência da linguagem, de normas jurídicas e de uma série de outras instituições tipicamente humanas, muito mais complexas do que aquelas verificadas em qualquer outra comunidade animal (ROULAND, 2003, p. 4), como os jogos e o dinheiro. Tudo isso é importante para incrementar a cooperação e, como consequência, majorar as possibilidades de sobrevivência e reprodução.

Não é o objetivo deste artigo discutir em profundidade as origens do conhecimento. É preciso lembrar, contudo, que, como um produto da seleção natural, o cérebro humano e os órgãos dos sentidos não são perfeitos, tampouco propiciam imagem perfeita e completa da realidade circundante. Eles são apenas bons o suficiente para permitir a sobrevivência de nossos ancestrais (NICOLELIS, 2011, p. 452). Em face dessa imperfeição, a cognição humana desenvolve-se também por meio de um processo de “tentativa e erro”. A diferença é que, com o aparecimento da linguagem, as sociedades humanas criaram o que Karl Popper chama de “Mundo 3” (POPPER, 2001, p. 17), e daí em diante tornou-se possível aplicar o processo de tentativa e erro às ideias, e não apenas aos indivíduos que têm a informação em seu DNA (POPPER, 2004, p. 39; RESCHER, 2003, p. 69; DAMÁSIO, 2011, p. 48). Ideias podem inclusive interagir umas com as outras, gerando outras melhores, de maneira semelhante à permitida pela reprodução sexuada (RIDLEY, 2010, p. 5). Se alguém percebe a incorreção de uma ideia, ou se uma ideia melhor é descoberta, elas podem ser substituídas por aqueles que pensam sobre o tema, em um processo de aprendizado feito por mentes, em um sentido agora próprio e estrito, e não no sentido metafórico (como se dá no processo de seleção natural, quando se diz que espécies vão “aprendendo” formas de adaptação e de sobrevivência).

Uma teoria é uma tentativa de responder a um problema colocado ao pesquisador, da mesma forma como uma estrutura biológica (e.g., um órgão, um membro) é uma resposta a um problema enfrentado pelos ancestrais da criatura correspondente (POPPER, 2009, p. 108; PONTES DE MIRANDA, 1937, p. 19). Mas, no nível biológico, a evolução ocorre com a morte dos indivíduos menos aptos, e com

a sobrevivência e consequente reprodução dos mais aptos, os quais geram prole igualmente mais apta. Isso vai aprimorando a “teoria”, constante do DNA, a respeito das melhores (assim entendidas as que conduzem à sobrevivência e à reprodução do indivíduo correspondente, diante do meio em que vive) formas de se respirar, nadar, voar, ouvir, enxergar etc. A mente humana, contudo, aplica esse processo às ideias, e a falha de uma solução, ou a superioridade de outra, não precisa levar à morte do indivíduo que teve a ideia a ser abandonada. O processo de tentativa e erro pode então ser aplicado não aos indivíduos que incorporam as propostas de solução aos problemas colocados à sobrevivência da espécie, mas às ideias.

Essa abordagem biológica explica não apenas o motivo da imperfeição da cognição humana, mas também mostra que todas as imagens e percepções que o ser humano tem da realidade são influenciadas por pré-compreensões geradas por essa própria realidade, seja sobre o próprio indivíduo, seja sobre seus ancestrais. Afinal, foi a realidade circundante que, de algum modo, ao longo de milhões de anos, moldou os órgãos a partir dos quais a percebemos. Isso também demonstra que o conhecimento não é “meramente descritivo”, mas busca solucionar problemas, o que também é aplicável à ciência. Tanto é assim que ninguém vê pesquisadores contando azulejos dos banheiros de sua universidade, ou os grãos de areia existentes na praia próxima de sua casa, com o propósito “neutro” e “desinteressado” de “apenas descrever” a realidade. Isso seria totalmente sem sentido (BRONOWSKI, 1979, p. 20). O mais comum é ver pesquisadores tentando descobrir as causas do câncer, as razões da pobreza e das desigualdades econômicas, ou tentando entender como determinada bactéria se reproduz (MACHADO SEGUNDO, 2015). Esses assuntos são pesquisados porque algumas consequências podem ser tiradas das descobertas correspondentes, ainda que se trate apenas de atender a alguma curiosidade humana fundamental, como, por exemplo, descobrir a origem do universo. Mas não só. Pela mesma razão, se já existe um problema a ser resolvido, haverá também uma possível solução a ser testada, e, se for o caso, adotada e mantida, ou abandonada, dependendo de como se sair no teste. Isso



explica, biologicamente, a existência de pré-compreensões a respeito de qualquer assunto a ser conhecido, que vêm de experiências passadas do próprio indivíduo, mas também de seus ancestrais. (POPPER, 2009, p. 108; NOZICK, 2001, p. 108). Esse é o motivo pelo qual, instintivamente, por exemplo, alguns animais têm medo de outros, que são seus predadores (DARWIN, 2009, cap. VII), mas não de objetos que, conquanto desconhecidos, com seus predadores não se parecem (GAZZANIGA, 2011, p. 51).

### 3. CIÊNCIA, COMPLEXIDADE E SIMPLIFICAÇÃO

Em virtude da já apontada imperfeição da cognição humana, que torna impossível conhecer tudo a respeito de toda a realidade, uma solução possível, ou uma abordagem possível, a ser adotada por quem pretende conhecer essa mesma realidade (v.g., por um pesquisador), é simplificá-la. É assim, aliás, que o cérebro age. Essa é uma das razões pelas quais parece equivocado dizer-se que a ciência, enquanto modalidade ou espécie de conhecimento humano – seria “meramente descritiva”. Afinal de contas, ao simplificar alguma coisa, é necessário escolher o que será deixado de lado, e o que será considerado. O cérebro humano faz isso em suas atividades diárias. Escolhemos, conscientemente ou não, prestar mais atenção em algumas partes da realidade, esquecendo de outras, de acordo com determinado propósito. Se o leitor, por exemplo, está agora prestando atenção a este texto, pode eventualmente nem lembrar de sua orelha, ou de sua garganta, a menos que estas estejam doloridas, ou pelo menos até ser delas lembrado aqui. É por essa razão, aliás, que não se permite dirigir ao mesmo tempo em que se conversa ao telefone celular.

De uma forma ou de outra, é importante notar que a simplificação da realidade, feita em sua cognição, dá-se sempre para algum propósito. Se alguém deseja saber a distância entre duas cidades, de forma a estimar o tempo necessário para fazer uma viagem entre uma e outra de carro, a resposta irá certamente desconsiderar alguns metros, ou mesmo alguns quilômetros, seja porque é impossível

determinar tal distância com absoluta precisão, seja porque o esforço cognitivo para essa determinação exata não seria *necessário* para os propósitos em questão (DEEMTER, 2010). Entretanto, se se trata de determinar o tamanho do pé de alguém, de modo a comprar-lhe um par de sapatos, uma precisão em centímetros será necessária, conquanto alguns milímetros possam ser desconsiderados. Esses mesmos milímetros, todavia, serão essenciais se se trata de alguém que pediu grafite emprestado para a sua lapiseira, pois um grafite 0.7 não servirá à lapiseira que utiliza os de espessura 0.5.

O conhecimento científico, pelo menos desde Descartes, segue o método da simplificação. A visão é a de que a realidade precisa ser decomposta em partes menores de modo a ser compreendida, até porque se se conhece a *parte*, o que é mais fácil, será possível por igual compreender o *todo* por elas formado. Além disso, diferentes ramos do conhecimento deveriam ocupar-se de diferentes partes da realidade (MORIN, 1998). O problema é que, em toda simplificação, há alguma perda de informação. Algo é posto de lado, da realidade abundante e complexa, para dar origem à sua imagem simples e decomposta. E essa informação posta de lado pode não ser relevante em um primeiro momento, ou pode não ser considerada relevante, mas seus efeitos ou suas implicações no longo prazo podem fazer grande diferença. Por outro lado, o estudo apenas de partes da realidade não dá conta das relações entre essas partes, as quais formam – por conta de tais relações – um todo que é maior, ou pelo menos diferente e mais complexo, que a mera soma das partes.

Em algumas situações, pode-se dizer que a simplificação e a decomposição conduzem a perdas não muito significantes, não sendo, por isso mesmo, necessária uma cognição mais detalhada e exauriente. É o que ocorre, por exemplo, quando se aplicam as noções de física clássica para o cálculo da trajetória de uma bola de bilhar durante uma partida desse jogo. Mas, em outras situações, a simplificação conduz a resultados praticamente inúteis.

Pode-se mesmo dizer que partes da realidade, vistas isoladamente,

estão sujeitas a determinadas “leis naturais”, mas que a interação entre essas partes leva à emergência de um novo objeto, ou de uma nova realidade, sujeita a leis naturais diversas daquelas que regem as partes isoladamente. É o que se conhece por “emergência”. É possível observar, por exemplo, que da interação entre átomos emergem as moléculas, que é algo diverso dos átomos que a compõem. A interação entre moléculas, por sua vez, pode fazer emergir uma célula de um ser vivo, algo também diverso da mera soma das moléculas que a integram. Nessa ordem de ideias, observam-se distintos objetos, os quais são estudados pela Física, pela Química e pela Biologia, respectivamente. Não é possível compreender uma célula apenas estudando átomos isoladamente, da mesma forma como é impossível compreender ou mesmo prever o comportamento de um formigueiro, analisando apenas uma formiga separadamente. O mesmo ocorre com o tráfego, com o mercado de ações, a meteorologia, os neurônios, a Internet e uma série de outros “sistemas complexos” (MITCHELL, 2009). E, pode-se dizer, algo semelhante ocorre também com o Direito.

#### **4. CIÊNCIA DO DIREITO, SIMPLIFICAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE TEORIAS INÚTEIS**

Como consequência da visão segundo a qual o conhecimento científico deveria ser meramente descritivo de uma realidade objetiva, a ser dividida em partes menores para melhor compreensão (com cada parte da realidade examinada por um ramo do conhecimento diferente), o estudo do Direito, especialmente no Século XX, foi feito de forma divorciada do estudo dos fatos que compõem a realidade social no âmbito da qual as normas são criadas e devem ser observadas e aplicadas. Esse estudo também foi feito de maneira apartada de preocupações ligadas aos efeitos dessas normas. Esses outros aspectos da realidade deveriam ser estudados pela Sociologia, pela Política ou pela Economia, por exemplo. A “Ciência do Direito” deveria ocupar-se apenas de normas, tendo em conta especialmente a estrutura formal destas, a qual é comum a todo sistema jurídico no mundo.

Esse ideal de simplificação, separação e análise pode ser encontrado na Teoria Pura do Direito, de Hans Kelsen, talvez um dos autores que no Século XX mais se preocupou com a cientificidade do estudo do Direito (KELSEN, 1967). Sua preocupação é o Direito tal como é, e não como deveria ser; tampouco lhe preocupa qualquer outra coisa que não seja o Direito, devendo a análise do objeto ser “depurada” (daí a pureza da Teoria, que não tem como ser separada da pureza do objeto que dela exsurge). Assim, para ele, uma teoria científica do Direito deveria ignorar fatos, valores, e tudo o mais que não se confunda com as normas jurídicas e o sistema no qual elas estão encartadas.

É inegável, por certo, que a teoria kelseniana, e muitas outras que sofreram da mesma influência sob o prisma epistemológico, propiciam notável incremento na compreensão de muitos aspectos importantes do Direito, no que tange a questões lógico-formais da ordem jurídica, com efeitos práticos consideráveis. Mas é igualmente inegável que essa abordagem tem pouca ou mesmo nenhuma utilidade para resolver ou auxiliar na compreensão de muitas outras questões, especialmente as de cunho material ou substancial, precisamente por conta de sua abordagem, que conduz a uma excessiva simplificação da realidade examinada.

A “metáfora da moldura” fornece demonstração emblemática dessa inutilidade. Com efeito, de acordo com Kelsen, quando da interpretação de uma disposição jurídica qualquer, a visão científica de que ele trata fornece apenas uma “moldura” com várias soluções possíveis, todas cientificamente corretas. A escolha de uma delas é uma decisão política, um ato de vontade, não um ato de cognição guiado pelo conhecimento (KELSEN, 1967). Em outras palavras, a abordagem simplificadora e descritiva, fundada nos ideias de objetividade e certeza, conduz a uma solução que não é certa tampouco objetiva. Por essa razão, aliás, Karl Larenz dizia, ironicamente, que Kelsen deita fora a criança com a água do banho (LARENZ, 1997, p. 107).

É importante deixar claro, porém, que a simplificação não é algo errado ou condenável. Ela é, aliás, necessária, e inafastável, em face das já

apontadas limitações da cognição humana. A questão reside em lembrar que a realidade (seja ela natural, cultural, institucional...) é sempre mais rica e complexa que a imagem que nós humanos fazemos a respeito dela, de modo que essa imagem será sempre imperfeita. A simplificação, portanto, deve dialogar com o reconhecimento da complexidade. Em outras palavras, não é o caso de desistir da possibilidade de se conhecer a realidade, tampouco se trata de pretender a compreensão da realidade de forma absoluta e integral, em sua complexa abundância, o que se sabe ser impossível. A imperfeição ou a insuficiência do conhecimento, assim, não deve conduzir à defesa da ignorância, do ceticismo ou do dogmatismo, mas sim servir de advertência para que nessa tentativa de compreensão da realidade se adote postura de humildade e abertura à crítica e ao diálogo com outros ramos do conhecimento. Afinal, apenas aquilo que se reconhece imperfeito tem chances de ser aperfeiçoado.

O problema é que Kelsen foi muito influente entre estudiosos do Direito, e muito deles talvez tenham lido ou dedicado maior atenção apenas à Teoria Pura do Direito, dando as costas para outros escritos seus, sobre Democracia e sobre Política, por exemplo. Talvez por isso, principalmente no Brasil, na segunda metade do Século XX, predominou a ideia de que o estudo do Direito, para ser considerado “científico”, deveria considerar apenas as normas jurídicas, ignorando-se suas causas, os possíveis efeitos de sua aplicação, e até mesmo suas relações com outras normas do sistema em que inseridas. No que tange ao Direito Tributário, essa aproximação levou igualmente à separação do estudo do Direito Tributário de preocupações com outros ramos do próprio direito positivo, como o Direito Financeiro. Assim, o Direito Tributário passou a ser estudado sem uma preocupação – ou pelo menos sem uma preocupação explícita, admitida e submetida à discussão – com seus objetivos e com seus efeitos, o que talvez tenha conduzido ao surgimento de um “Direito Arrecadatório”, em substituição ao que deveria ser um “Direito Tributário”, na feliz expressão de James Marins (MARINS, 2009). Destacados tributaristas, notadamente a partir de 1960, costumavam estudar a “norma tributária”, discutindo se determinados elementos da obrigação dela decorrente estariam previstos em

seu “antecedente” ou em seu “consequente”, deixando questões essenciais ao fenômeno jurídico tributário de lado sob o argumento de que seriam “problema de direito financeiro” ou de que seriam “questões não jurídicas”, a serem enfrentadas pela Economia, ou pela Sociologia, por exemplo. Nesse contexto, tributaristas não teriam condições de realizar estudos com maior utilidade, por exemplo, sobre benefícios fiscais, pois sua preocupação seria apenas voltada à competência da autoridade que editou a norma correspondente, e, de forma um tanto limitada (pelo desprezo por diversas questões fáticas), a possíveis violações ao princípio da igualdade. Nada poderia ser discutido a respeito da efetividade de um determinado benefício para atingir os propósitos que os justificariam, ou sobre a maior adequação de outras medidas para se atingirem os mesmos fins, pois nem efeitos concretos, nem propósitos abstratos, seriam preocupações “jurídicas”.

Maior aprofundamento nas bases da epistemologia e da “teoria da complexidade” talvez não seja necessário para que se compreenda a relação do que foi dito até aqui com o estudo do Direito. Veja-se: a noção de que as sociedades contemporâneas seriam organizadas em “estados nacionais”, os quais editam normas jurídicas, ou textos que exprimem essas normas, tudo a partir de procedimentos previamente estabelecidos na própria ordem jurídica, as quais estão organizadas hierarquicamente etc., tudo isso é, evidentemente, uma simplificação. O mesmo pode ser dito da noção de que os Tribunais resolvem conflitos apenas aplicando essas normas. Em tais exemplos, há simplificação tão evidente quanto aquela levada a efeito pelo professor de física clássica, no ensino médio, que pede aos alunos para realizarem o cálculo da velocidade de um carrinho “desprezando o atrito” ou considerando um “plano ideal”; ou como a simplificação feita pelo professor de História, que aponta em um ou dois acontecimentos o “motivo” do fim de um Império.

Conquanto simplificações sejam necessárias, e mesmo inafastáveis, já que não se pode conhecer tudo sobre tudo ao mesmo tempo, é importante ter atenção para o que se pode perder quando elas são feitas.

Parece claro que, se alguém estuda o Direito se concentrando apenas em uma parte do sistema normativo, ignorando o restante do sistema, as causas que deram origem à edição da norma em estudo e os efeitos que de sua aplicação podem advir, tais efeitos, causas e demais fatores terão influência na determinação do sentido e do alcance de referida norma, influência que não será objeto de atenção pelo estudioso. Existem, ainda, fontes “não oficiais” de produção de normas jurídicas, as quais não só interferem na maneira como tais normas são compreendidas, mas às vezes se sobrepõem a elas, vindo a ser reconhecidas pelas autoridades encarregadas de sua aplicação. Ou seja, os elementos ignorados ou postos de lado – diferentemente do atrito verificado na questão de física do atrito e do carrinho, não terão impactos “desprezíveis” no resultado final. Pelo contrário: se se considerar a já referida metáfora da moldura, na comparação com a simplificação feita pela física no ensino médio, ter-se-ia situação em que o professor de Física se reportaria a um “quadro ou moldura” de velocidades possíveis para o vagão, variando talvez de 2 m/s para 200 m/s, sendo todas elas cientificamente corretas... Teria muito pouca utilidade uma Física assim.

É claro que a realidade social e jurídica é muito mais complexa que o comportamento de corpos no âmbito da Física newtoniana, e não se pretende aqui uma ciência jurídica que forneça resultados ou soluções com a precisão do cálculo usado na solução de um problema de Cinemática. O que se defende, em verdade, é que ignorar essa complexidade não parece ser a solução mais construtiva. Reconhecendo-se que o sistema jurídico é um “sistema complexo”, percebe-se a utilidade do estudo das características de um sistema complexo para a compreensão do Direito (RUHL, 2008). Essa é a razão da dificuldade de se antecipar ou prever os efeitos de uma nova legislação na sociedade, especialmente porque o sistema jurídico, além de ser sistema social complexo, interage com outros sistemas sociais igualmente complexos, como a economia, tornando ainda mais difícil a previsão dos efeitos daí decorrentes.

No que tange ao Direito, para afastar a compreensão de que as ideias de simplificação e análise devem necessariamente conduzir à

proibição dogmática de se considerarem outros aspectos da realidade (momentaneamente desprezados no momento da simplificação), é importante, primeiro, lembrar que as normas jurídicas são editadas à luz da valoração de fatos (REALE, 1986). Essa valoração é, ela própria, também consequência de outros fatos, igualmente valorados. Quando uma norma proíbe o fumo em lugares públicos fechados, por exemplo, o faz por considerar a saúde (fato) das pessoas ao redor do fumante algo desejável e que por isso mesmo deve ser preservado (valor), julgamento que por sua vez decorre do fato de que o cigarro é considerado nocivo à saúde, e assim por diante.

Por outras palavras, atos, condutas e comportamentos são permitidos, proibidos ou facultados em razão da crença de que eles são danosos, indesejáveis, prejudiciais, desejáveis, etc., crença que por sua vez é fundada no que se acredita serem os efeitos que esses atos, condutas e comportamentos têm ou podem ter. É fundamental, portanto, determinar a efetiva existência desses efeitos, não apenas ao elaborar normas, mas também para aferir sua validade, notadamente quando a norma for criada para atender valores que tenham sua promoção determinada constitucionalmente. É impossível, nessa ordem de ideias, separar fatos, normas e valores no estudo do Direito. E isso para não mencionar a necessidade de se determinar a ocorrência dos fatos sobre os quais as normas incidem, algo básico em se tratando da aplicação de normas (HAACK, 2014; TARUFFO, 2009).

Tomando o Direito Tributário como exemplo, se uma norma prescreve o pagamento do imposto de renda àqueles que auferem rendimento acima de determinado limite, é essencial, de modo a cobrar o imposto sobre determinado contribuinte, aferir se ele de fato auferiu rendimento acima do limite estabelecido em lei. Mas não só: se uma norma institui um incentivo fiscal, com a finalidade de reduzir desigualdades regionais, sua validade dependerá da questão de saber se tal incentivo realmente é um instrumento hábil à redução de tais desigualdades. Se do incentivo advém um aumento da desigualdade, é evidente que ele deverá ser considerado



inválido. Nesse ponto, a chamada Economia Comportamental pode fornecer subsídios muito importantes para que se encontrem as melhores maneiras de incentivar certas práticas, e de se desestimularem outras, o que pode ser muito útil ao Direito Tributário (THALER, SUNSTEIN, 2009). Essa é a razão da aridez de estudo do Direito Tributário que evita ou ignora fatos, efeitos e resultados.

Por certo que um estudioso do Direito não pode ser especialista em todos os ramos do conhecimento humano, tampouco compreender em profundidade as particularidades de toda a realidade que se relaciona com a elaboração, a interpretação e a aplicação de normas jurídicas. O problema é concluir, equivocadamente, a partir dessa limitação, que esse estudioso deve *ignorar* o que os pesquisadores desses outros campos têm publicado. É muito útil estabelecer, nessa ordem de ideias, um diálogo entre áreas correlacionadas (FOLLONI, 2013, p. 400). A neurociência, por exemplo, é um “novo” ramo do conhecimento, que está fazendo descobertas relevantes, precisamente como resultado da interação entre biólogos, neurologistas, teóricos da cognição, especialistas em ciência da computação etc., todos contribuindo uns com os outros para tornar sua compreensão do mesmo fenômeno menos incompleta. *O ponto cego* inevitavelmente presente em cada abordagem é suprido pelo **diálogo com quem leva a efeito outras abordagens, e vice-versa.**

No que tange às decisões judiciais, estudos empíricos têm apontado a influência, por exemplo, da fome na benevolência dos juízes para deferir – ou não – pedidos de liberdade condicional (KAHNEMAN, 2011). Estudos semelhantes podem ser feitos em torno das razões pelas quais as pessoas observam regras jurídicas (SPITZER, 2007; SCHAUER, 2015). Tais estudos, é claro, podem ter suas conclusões questionadas ou discutidas, seja a partir da mesma abordagem através da qual foram feitos, seja sob o prisma de outras abordagens do mesmo fenômeno, para minimizar os efeitos da simplificação inerente a qualquer estudo. Apesar disso, parece claro que essas outras abordagens do fenômeno jurídico revelam a riqueza e a fertilidade de um estudo que não se fecha dogmaticamente em divisões artificialmente

feitas pelo ser humano apenas para facilitar uma compreensão da realidade (FOLLONI, 2013, p. 394).

## 5. DIREITO TRIBUTÁRIO E COMPLEXIDADE

No que tange especificamente ao Direito Tributário, uma abordagem que considera apenas as normas que o exprimem não é útil ao enfrentamento de diversas questões relevantes, não apenas pertinentes a incentivos fiscais ou benefícios fiscais, mas várias outras, como, apenas para citar alguns exemplos: *(i)* Procuradores da Fazenda Nacional atuando como assessores de Ministros de Tribunais Superiores; *(ii)* razoabilidade na fixação de obrigações acessórias; *(iii)* desvio de finalidade ou esgotamento de finalidade de contribuições sociais; *(iv)* o uso de precedentes pelo Poder Judiciário.

Quanto ao primeiro exemplo, de Procuradores de Fazenda trabalhando como assessores de Ministros de Cortes Superiores, poder-se-ia dizer, partindo-se de uma visão simplificada da realidade, que não há problema algum nisso. Afinal, Procuradores não estão atuando como tal quando assessoram ministros, e não há regra na legislação processual vedando essa prática. De mais a mais, seria o Ministro a pessoa responsável pela decisão, e não o Procurador, que apenas lhe prestaria auxílio. A questão, todavia, é que há uma evidente perda de imparcialidade do órgão judiciário com esse tipo de atuação. Se o Ministro precisa de assessoria, é evidente que ele não tem como examinar e julgar pessoalmente e sozinho todos os processos, podendo ainda ter alguma dificuldade com um ou outro assunto mais específico da área. Quem conhece a realidade dos Tribunais Superiores sabe disso, se não em relação a todos os Ministros, pelo menos no que tange a um número razoável deles.

Note-se que não há nenhum problema ou demérito em um Ministro necessitar de um assessor. Não é a figura da assessoria o problema. O problema é os assessores serem, em número significativo, para o trato de questões tributárias, colhidos entre aqueles incumbidos institucionalmente da defesa de uma das partes do litígio a ser julgado por quem assessoram (MACHADO, 2009, p. 194). Mesmo que não

haja regra expressa proibindo a prática, a consideração dos fins do processo faz transparecer sua inadequação. Esse é o tipo de problema que uma visão simplificada do fenômeno jurídico não é capaz sequer de identificar, que dizer então de lidar com ele. Se se considera o sistema jurídico como um todo, à luz de suas finalidades, e dos efeitos de certos atos (a atuação de um assessor assim escolhido), faz-se possível identificar a questão e enfrentá-la.

No que diz respeito ao segundo exemplo, da razoabilidade das obrigações acessórias, uma visão formalista tampouco pode tratar do tema com utilidade. Desde que a obrigação acessória esteja prevista em norma editada pela pessoa jurídica de direito público competente, e seja exigível de todos sem quebra da igualdade, nada se lhe poderia opor. Essa visão sequer considera a possibilidade de o ônus representado pelo cumprimento da obrigação acessória ser superior ao montante do tributo a ser por meio dela informado, por exemplo. O mesmo pode ser dito da obrigação acessória referente ao dever de informar fatos completamente irrelevantes para a determinação do tributo devido pelo contribuinte e por aqueles que com ele se relacionam, ou de dever tributário a ser cumprido com o uso de equipamentos cujo custo supera o do tributo a ser por meio deles informado.

O tempo para cumprir obrigações acessórias, preencher formulários, guias, declarações etc., representa um *custo oculto* da tributação, e não é razoável que um contribuinte obrigado ao pagamento mensal de R\$ 1000,00 a título de tributo tenha que suportar custo também mensal, no cumprimento de deveres burocráticos, de R\$ 10.000,00. No Brasil esse é um assunto que deveria contar com mais atenção por parte dos tributaristas, visto que, de acordo com o Banco Mundial, aqui um contribuinte basta em média inacreditáveis 2600 horas anuais para declarar e pagar impostos, enquanto a média do restante do mundo não supera as 200 horas anuais<sup>3</sup>. Esse custo não é apenas uma questão econômica ou política, mas jurídica por igual.

O terceiro exemplo, por sua vez, ligado ao desvio ou ao

3 <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS>, accessed in 23.1.2016.

esgotamento da finalidade de contribuições sociais, é ainda mais interessante, pois mostra que a abordagem do fenômeno jurídico – mais formalista, ou mais substancial – pode eventualmente variar de acordo com os desejos daquele que examina o assunto. No Brasil, durante os anos 1990, quando muitas contribuições sociais foram criadas, passando a responder por boa parte da arrecadação tributária federal, o Judiciário brasileiro entendeu, em suma, que algumas das regras limitadoras do exercício do poder tributário não seriam aplicáveis a tal espécie de tributo. Relativamente às contribuições, o importante seria o atendimento de finalidades constitucionalmente determinadas. Contribuições, assim, poderiam ter seu fato gerador determinado de maneira menos rigorosa (inclusive eventualmente invadindo competências impositivas de outros entes federativos), pois o essencial seria o atingimento de finalidade nobre, definida no texto constitucional. Dentro da “moldura” a que alude Kelsen, o Supremo Tribunal Federal escolheu aquelas interpretações, no que tange a alguns dispositivos da Constituição Federal de 1988 (*v.g.*, arts. 149, 195, §4.º), que alargam a competência para criar contribuições (MACHADO SEGUNDO, 2005). A justificativa, como dito, era a de que o “verdadeiro limite” para a sua instituição não seria formal, ligado ao tipo de lei, se complementar ou ordinária, ou a detalhes do fato impositivo, mas sim substancial, relacionando-se com o cumprimento de uma finalidade determinada na Constituição.

Entretanto, algum tempo depois, percebeu-se que as contribuições não estavam sendo usadas para as finalidades que as caracterizariam, antes consideradas tão relevantes. Em alguns casos, o desvio foi explícito, como se deu com a chamada “Desvinculação das Receitas da União”, DRU, inserida no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Em outros, a finalidade restou inteiramente atendida e esgotada, tendo a contribuição passado a ser utilizada para outros fins (*e.g.*, exação criada pela LC 110/2001). O Judiciário, contudo, diante deste novo cenário, passou a dizer que as normas criadoras das contribuições seguiriam sendo aplicáveis, seja porque não foram revogadas, seja porque o mero desvio na finalidade

que caracteriza a contribuição não seria relevante. Ter-se-ia “mero problema de direito financeiro” que não contaminaria a validade da cobrança e da arrecadação<sup>4</sup>. No caso da contribuição criada pela LC 110/2001, cuja finalidade era corrigir o déficit nas contas do FGTS, finalidade esta já atendida conforme reconhecimento da própria Caixa Econômica Federal, vê-se o Judiciário dizendo que “*sua natureza jurídica é de contribuição social geral e, como tal, não tem finalidade estipulada necessariamente pelo legislador.*” (TRF3, AMS 356521).

Essa evidente contradição de fundamentos mostra que qualquer abordagem, seja formalista ou substancialista, seja simplificadora ou atenta à complexidade do real, deve ser adotada de modo coerente, pouco importando se com isso será beneficiado, em matéria tributária, o contribuinte ou o Poder Público. Na verdade, a incoerência às vezes observadas nos fundamentos das decisões judiciais, em matéria tributária, talvez seja uma consequência mesmo da parcialidade dessas Cortes, sintoma da maneira como se nomeiam os seus integrantes, outro problema profundo e fundamental, que uma abordagem simplificadora e formalista do Direito Processual Tributário é incapaz de enfrentar.

Finalmente, o uso dos precedentes é o quarto exemplo aqui colhido como mostra da insuficiência de uma visão do fenômeno jurídico que desconsidera o fato de o sistema jurídico ser um sistema complexo. No Brasil, como em muitos outros países que adotam o sistema do *civil law*, tem crescido a importância atribuída aos precedentes. Por vezes, quando se examina a forma mais adequada de se resolver uma questão à luz da ordem jurídica, se atribui mais importância às decisões das Cortes do que às normas legais editadas pelo Poder Legislativo. Não é fácil, porém, lidar com os precedentes, uma vez que sua autoridade não decorre necessariamente da posição hierárquica da Corte que os profere ou da época em que são editados. Se duas regras são incompatíveis, a

4 Não é “possível concluir que eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária”. (STF, RE 566.007 – disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>)

superior prevalece sobre a superior. Se são da mesma hierarquia, a mais recente prevalece sobre a mais antiga, ou a mais específica sobre a mais geral. Mas nem sempre se dá o mesmo com os precedentes. Um muito antigo (*e.g.*, nos EUA, *Marbury vs. Madison*) pode ser mais importante que um bem mais novo, de modo a que o conflito leve à revisão do último, e não do primeiro (LOPES FILHO, 2014). Tudo dependerá das razões usadas na fundamentação das decisões correspondentes, e de outros fatores que a visão simplificadora do processo e da ordem jurídica tampouco é capaz de lidar.

Os precedentes parecem confirmar, por outro lado, que o sistema jurídico, em sua relação com outros sistemas conectados a ele (econômico, político), funciona à semelhança de um organismo vivo, como acontece com outros sistemas complexos. Se um laboratório realiza pesquisa com uma nova droga, e seu objetivo com ela é tratar um problema cardíaco, o prévio conhecimento dos pesquisadores sobre o organismo humano pode dar algumas pistas sobre como a droga irá agir e sobre quais efeitos poderá produzir. Mas somente após muitos testes e experiências, em outros animais e mesmo em humanos, será possível conhecer-lhe os efeitos, notadamente os colaterais. O que aconteceu com o *Viagra* **é um exemplo emblemático disso que se está aqui a dizer. Pela mesma razão, muitos economistas são especialistas em explicar muito bem uma crise depois que ela ocorre**, sendo inteiramente incapazes de antecipá-la mesmo dias antes de seu estourar (TALEB, 2011). No que tange aos precedentes, há inclusive algo muito semelhante ao efeito colateral de um medicamento, a saber, o chamado *backlash*, que ocorre quando uma Corte decide um tema polêmico e como consequência o Poder Legislativo, provocado por setores da sociedade contrários à decisão tomada, elabora normas que caminham de forma ainda mais intensa na direção contrária daquela sinalizada pela decisão judicial (KRIEGER, 2000).

A título de exemplo, quando a Suprema Corte dos Estados Unidos da América do Norte decidiu que a pena de morte seria inconstitucional (*Furman v. Georgia*, em 1972), sua decisão causou forte

reação de grupos conservadores, que nas eleições seguintes conseguiram posições importantes no Legislativo e no Executivo de muitos Estados, editando legislação ainda mais rigorosa em matéria de punição criminal, ampliando as hipóteses de aplicação da pena de morte (MARMELESTEIN, 2015). Como consequência, em 1976, a Suprema Corte revisitou o assunto e alterou seu posicionamento, afirmando que, desde que atendidas certas condições, a pena de morte seria constitucional. Esse “efeito colateral” da decisão *Furman v. Georgia* tornou a causa contrária à pena de morte ainda mais difícil do que no período anterior. Isso não significa, por certo, que as Cortes não devam decidir temas polêmicos, mas mostra que existem inúmeros fatores a serem considerados, ou pelo menos o pesquisador de um tema assim deveria tentar considerá-los.

No que tange especificamente ao Direito Tributário, os efeitos de uma decisão devem ser considerados, por certo. Os efeitos na Economia, nas finanças públicas, na saúde de uma empresa, nos empregos a serem perdidos com seu fechamento, são fatores que podem ser levados em conta por uma decisão a ser tomada em processo no qual se questiona a cobrança de um tributo. É claro que há ainda outros fatores a serem considerados, mas estes que acima foram enumerados não podem ser ignorados. Não que se sobreponham aos sentidos possíveis do texto, ou seja, não se vai afirmar *devido* um tributo sem qualquer amparo em lei, apenas porque a hipótese contrária traria diminuição à arrecadação tributária<sup>5</sup>. Mas devem, na atribuição de sentido a esses textos, ser considerados. Como devem ser considerados também os efeitos de decisões complacentes que considerem válida toda forma de cobrança de tributo.

Quando do exame de um precedente, é importante aferir os efeitos e os fatos subjacentes à decisão anterior, tomada como paradigma, de modo a decidir se é possível aplicar essa mesma decisão a uma situação nova, visto que os seus efeitos nessa nova situação podem

5 Como lembra FOLLONI (2013, p. 396), não ignorar as relações entre Direito e Economia, por exemplo, não é o mesmo que misturar Direito e Economia.

ser diversos, assim como podem ser diversas as particularidades das duas situações, não estando presentes na segunda os fatores que, na primeira, justificaram a formação do precedente.

Poder-se-ia dizer que essa abordagem, aqui defendida, não seria científica, nem mesmo jurídica, mas é importante lembrar que se trata de uma abordagem do Direito, de seus objetivos, propósitos e finalidades, os quais são não raro determinados pela própria ordem jurídica. É o próprio sistema jurídico que garante a saúde, a igualdade, a redução das desigualdades regionais, a promoção do meio ambiente etc., como objetivos a serem promovidos por suas normas. A justiça de um julgamento, por sua vez, central à ideia de devido processo legal, é tópico estritamente jurídico também. O mesmo pode ser dito da razoabilidade na instituição de obrigações acessórias, ou do desvio de finalidade de contribuições sociais. Esses temas, ligados à ordem jurídica, às suas finalidades, propósitos, à sua aplicação e eficácia, são inegavelmente jurídicos.

Quanto a ser “científico”, sabe-se que essa palavra não é reservada a estudos que isolem partes da realidade (conjunto de normas) e ignorem outras (efeitos dessas normas), ignorando também outros estudos que se ocupam (sociologia jurídica, filosofia jurídica), por prismas diversos, daquela mesma parte estudada. Ao contrário, científica é a abordagem que reconhece suas limitações e suas falhas, estando sempre aberta à possibilidade de seus resultados estarem incompletos ou incorretos. A ciência não se caracteriza por ser meramente descritiva e neutra (FOLLONI, 2013, p. 408), mas por estar aberta a retificações e correções. De acordo com Susan Haack (HAACK, 2014, p. 12), nem é tão relevante “demarcar” o que deve ser chamado de ciência ou não, sendo relevante perceber, na verdade, que o ser humano está fazendo investigação (*inquiry*) o tempo inteiro: quando sente um cheiro estranho na sala e deseja saber de onde ele vem, ou quando procura as chaves de seu carro, que não sabe onde deixou. Sempre que alguém deseja saber se “p” é mesmo “p”, há investigação (*inquiry*). Pouco importa se pessoalmente o



pesquisador tem um forte desejo de descobrir que “p” é mesmo “p”, desde que ele esteja disposto a reconhecer que “p” não é “p” se isso for o que decorrer das evidências obtidas. Há uma “pseudo-investigação” (pseudo-inquiry), por sua vez, quando alguém *diz* desejar descobrir se “p” é “p”, mas o faz jogando fora e escondendo todas as evidências que eventualmente sugerem que “p” na verdade *não é* “p”.

Exemplificando, se um pesquisador acredita que uma droga terá certo efeito sobre um micróbio, conduzindo uma pesquisa para aferir se esse efeito realmente será verificado, ter-se-á um autêntico pesquisador, fazendo ciência, se ele, conquanto deseje muito descobrir o tal efeito, estiver aberto para evidências que indiquem que ele não existe, aceitando as conclusões daí decorrentes. Contrariado, concluirá que sua hipótese estava equivocada, visto que infelizmente a droga não produz o efeito esperado sobre o micróbio. Poderá ficar contrariado, mas como seu objetivo último era descobrir a verdade, não fechará os olhos para a evidência contrária às suas preferências pessoais. Voltando ao exemplo da *inquiry* para apurar onde foram deixadas as chaves do carro de alguém, o sujeito pode até desejar muito que estejam dentro da gaveta de sua mesa de cabeceira, mas não negará, se estiver no sã exercício de suas faculdades mentais, que a gaveta está vazia, se essa for a constatação de um exame minucioso feito nela, passando então a procurar as chaves em outro lugar.

O que se intitula como científico, em outras palavras, não é o estudo isolado do exame de outras parcelas da realidade, ou mesmo divorciado de outras abordagens daquela mesma parcela estudada, mas aquele que se dá de maneira aberta à crítica e à possibilidade de estar errado (MACHADO SEGUNDO, 2008). Não conduz a resultados satisfatórios defender o contrário e concluir que a ciência jurídica só pode fornecer uma moldura com várias (algumas até contrárias umas às outras) soluções possíveis para um problema, sendo a escolha de uma delas um ato de vontade guiado pela política, e não por critérios cientificamente examináveis.

## 5. CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

A ciência do Direito, para manter sua identidade como ramo do conhecimento científico, não precisa examinar exclusivamente as normas em vigor em determinada ordem jurídica, desconsiderando propósitos a serem alcançados com tais normas, os efeitos concretos de sua observância, os fatores que interferem em sua criação e em sua aplicação, as relações que se estabelecem entre tais normas, e entre o sistema por elas formado e outros sistemas ou setores que compõem a realidade social na qual se inserem. Necessita-se, em verdade, para que tal abordagem seja jurídica e científica, que ela seja não dogmática, aberta à contribuição de outros ramos do conhecimento e consciente da sempre presente possibilidade de erro. Afinal de contas, a realidade não tem as divisões que o cérebro humano nela faz para melhor compreendê-la. Assim, alguns estudiosos do Direito Tributário, em sua ânsia por defender que estão a fazer “ciência”, não deveriam se preocupar com simplificação, separação e departamentalização do conhecimento, mas deveriam estar mais abertos à crítica e ao diálogo. A ciência pode ser compreendida de várias maneiras, nenhuma delas dogmática.

Frise-se, ainda, que se alguém estuda as ideias de outra pessoa e com elas manifesta discordância, isso não deveria ser visto como manifestação de desrespeito, mas precisamente o contrário. A discordância e a crítica, no mundo acadêmico, mostram que as ideias criticadas foram lidas, e que alguém as tentou compreender. Mostram, ainda, que, na visão do crítico, tais ideias precisam ser criticadas, seja porque quem as defende tem autoridade suficiente para atrair seguidores e lhes enfraquecer o senso crítico, propagando o equívoco, seja porque, conquanto equivocadas, as ideias mostram-se razoáveis e parecem corretas, sendo importante mostrar por que não o são.

Claro que não é o fato de as críticas deverem ser feitas e bem recebidas que significa que todas devam ser *acatadas*. Kuhn, a propósito, reporta-se a respeito da *tensão essencial* que rege a ciência, entre a *convergência*, sem a qual sequer se forma algo que possa ser intitulado

de conhecimento, e a *divergência*, necessária ao afastamento do dogmatismo que impediria a revisão das ideias em torno das quais se converge (KUHN, 2009, p. 242). Mas devem as críticas, vale repetir, ser bem-vindas, pois servirão, na pior das hipóteses, para confirmar, se forem afastadas, o acerto da visão criticada. Pelo menos provisoriamente.

Não deveria ser sequer necessário destacar tais aspectos aqui. A ciência jurídica, e a ciência do direito tributário em particular, não deveriam ser um ramo do conhecimento no qual eventualmente uma crítica ou uma discordância são interpretadas como uma ofensa e motivam inimizade duradoura. É até um paradoxo, pois estudiosos do direito tributário não raro se preocupam muito em frisar, pelo menos no Brasil, que o ramo do conhecimento de que se ocupam é uma “autêntica ciência”, o que não raro é repetido em seus escritos (*v.g.*, ATALIBA, 2001, p. 41; ÁVILA, 2013, p. 181; BECKER, 1998, p. 53; CARVALHO, 2009, 2013). Se serve de consolo, vale o registro de que essa talvez seja uma tendência natural da forma como o cérebro humano lida com suas crenças, recebendo com mais boa vontade aquelas informações novas que confirmam crenças já estabelecidas, e com maior antipatia ou resistência aquelas que as desconstroem (SHERMER, 2012). Mas, como toda tendência natural, podemos escolher entre ter consciência dela e controlá-la, ou, ao revés, potencializá-la. São raros, na academia, episódios como o havido entre Lakatos e Feyerabend, que divergiam frontalmente no plano das ideias, mas que eram amigos no plano pessoal, vendo o ato de escrever livros refutando reciprocamente as teses um do outro como uma forma de diversão. Talvez por isso Kuhn se reporte ao progresso da ciência como ocorrendo não de forma gradual e paulatina, mas aos saltos, por meio de revoluções, que acontecem quando se torna insustentável a defesa do paradigma dominante (KUHN, 2005), e Bachelard se refira ao caráter conservador do cientista na maturidade, mais preocupado em preservar a todo custo do que a ver discutidas suas próprias ideias (BACHELARD, 1996, p. 19).

De uma forma ou de outra, esses registros feitos aqui ao final

prestam-se para reiterar que qualquer diferença ou divergência entre o que neste trabalho se acha escrito e as ideias de outros autores não deve ser interpretado como sinal de despreço ou desrespeito, mas justamente como o contrário. Também não se pretende que as ideias aqui defendidas sejam imunes à crítica, o que seria até paradoxal, já que são tão falíveis ou falseáveis como qualquer outra. Elas, as ideias aqui expostas, apenas *parecem* corretas a quem escreve estas linhas, pelo menos até a data em que este artigo foi escrito. E todos os que discordam são livres para criticar e refutar.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* n. 29. São Paulo: Dialética, 2013. p. 181-204.
- AXELROD, Robert. *The evolution of cooperation*. New York: Basic books, 1984.
- BACHELARD, Gaston. *A formação do espírito científico*. Contribuição para uma psicanálise do conhecimento. Tradução de Estela dos Santos Abreu. Rio de Janeiro: Contraponto, 1996.
- BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3. ed., São Paulo, Lejus, 1998.
- BERGEN, Benjamin K. *Louder than words: the new science of how the mind makes meaning*. New York: Basic Books, 2012.
- BRONOWSKI, J. *O homem e a ciência: ciência e valores humanos*. Tradução de Alceu Letal. Belo Horizonte: Itatiaia. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo. 1979.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009
- \_\_\_\_\_. Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário. *Consultor jurídico* de 1 de outubro de 2013. Available at [www.conjur.com.br](http://www.conjur.com.br).
- DAMÁSIO, António R. *E o cérebro criou o homem*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.
- DAMÁSIO, António R. *O erro de descartes*. Emoção, Razão e Cérebro Humano. 2.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.
- DARWIN, Charles. *The origin os species by means of natural selection; or the preservation of favoured races in the struggle for life*. 6.ed. The Project Gutenberg Ebook, 2009.
- DEEMTER, Kees Van. *Not exactly: In praise of vagueness*. Oxford: Oxford University Press, 2010.

FEYERABAND, Paul. *Contra o método*. 2.ed. Tradução de Cezar Augusto Mortari. São Paulo: Unesp, 2011.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GAZZANIGA, Michael S. *Who's in charge? Free will and the Science of the brain*. New York: Harper Collins, 2011.

HAACK, Susan. *Evidence matters. Science, Proof and Truth in the Law*. New York: Cambridge University Press, 2014.

HICKOK, Gregory. *The myth of mirror neurons. The real neuroscience of communication and cognition*. New York: W. W. Norton & Company, 2014.

KAHNEMAN, Daniel. *Thinking, fast and slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux, 2011.

KELSEN, Hans. *Pure Theory of Law*. Translated by M. Knight, Berkeley: University of California Press, 1967.

KRIEGER, Linda Hamilton. Afterword: socio-legal backlash. *Berkeley Journal of employment & Labor Law*, v. 21, p. 476-520.

KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 9.ed. São Paulo: Perspectiva, 2005.

\_\_\_\_\_. *A tensão essencial*. Estudos selecionados sobre tradição e mudança científica. Tradução de Marcelo Amaral Penna-Forte. São Paulo: Unesp, 2009.

LIEBERMAN, Matthew D. *Social. Why our brains are wired to connect*. Oxford University Press, ebooks, 2013.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. *Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo*. Salvador: Podivm, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contributions from Neuroscience and Biology to the Philosophy of Law UNIO–EU Law Journal. Vol. 1, No. 1, July 2015, pp 40-54. Available at [http://www.unio.cedu.direito.uminho.pt/Uploads/UNIO%201/Contributions%20From%20Neuroscience%20And%20Biology%20To%20The%20Philosophy%20Of%20Law\\_formatado.pdf](http://www.unio.cedu.direito.uminho.pt/Uploads/UNIO%201/Contributions%20From%20Neuroscience%20And%20Biology%20To%20The%20Philosophy%20Of%20Law_formatado.pdf)

\_\_\_\_\_. *Por que dogmática jurídica?* Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

MARMELSTEIN, George. *Efeito Backlash da Jurisdição Constitucional: reações políticas à atuação judicial*. Available in <http://direitosfundamentais.net/2015/09/05/efeito-backlash-da-jurisducao-constitucional-reacoes-politicas-a-atuacao-judicial/>.

MITCHELL, Melanie. *Complexity? A guided tour*. Oxford: Oxford University Press, 2009.

MORIN, Edgar. *Introducción al pensamiento complejo*. Barcelona: Gedisa, 1998.

NICOLELIS, Miguel. *Muito além do nosso eu*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

NOZICK, Robert. *Invariances*. The structure of the objective world. Cambridge: Harvard University Press, 2001.

PINKER, Steven. *Como a mente funciona*. 3.ed. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

PONTES DE MIRANDA, F. C. *O Problema Fundamental do Conhecimento*. Porto Alegre: O Globo, 1937.

POPPER, Karl. *A vida é aprendizagem – Epistemologia evolutiva e sociedade aberta*. Tradução de Paula Taipas. São Paulo: Edições 70, 2001.

\_\_\_\_\_. *A Lógica das Ciências Sociais*. 3.ed. Tradução de Estevão de Rezende Martins. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

\_\_\_\_\_. *O mito do contexto: em defesa da ciência e da racionalidade*. Tradução de Paula Taipas. Lisboa: Edições 70, 2009.

RAMACHANDRAN, V. S. *The tell tale brain: a neuroscientist's quest for what makes us human*. New York: WW Norton & Company, 2011.

REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito – Situação Atual*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

RESCHER, Nicholas. *Epistemology—An Introduction To The Theory Of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003.

RIDLEY, Matt. *The rational optimist: how prosperity evolves*. New York: Harper Collins, 2010.

ROULAND, Norbert. *Nos confins do direito*. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RUHL, J. B. Law's Complexity: a primer. *Georgia State University Law Review*. v. 24, issue 4, Summer 2008, article 9, available at <http://readingroom.law.gsu.edu/gsulr/vol24/iss4/9>.

SCHAUER, Frederick. *The force of law*. New York: Harvard University Press, 2015.

SEARLE, John. *Libertad y neurobiología*. Tradução de Miguel Candel. Barcelona: Paidós, 2005.

SHERMER, Michael. *Cérebro e crença*. Tradução de Eliana Rocha. São Paulo: JSN, 2012.

SPITZER, Manfred. Et. al. The neural signature of social norm compliance. *Neuron* 56, Elsevier, p. 185-196, October, 4, 2007.

TALEB, Nassim Nicholas. *El cisne negro*. El impacto de lo altamente improbable. Tradução de Roc Filella, Barcelona: Paidós, 2011.

TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: o empurrão para a escolha certa*. Tradução de Marcello Lino. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

WAAL, Frans de. *Good Natured: The Origins of Right and Wrong in Humans and Other Animals*. Cambridge: Harvard University Press, 1996.

# A MUTAÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Caio Augusto Takano<sup>1</sup>

Michell Przepiorka<sup>2</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

Não obstante a rígida repartição de competências tributárias não seja uma exigência do sistema federal, no Brasil, esta opção acompanhou todos os textos constitucionais, desde o surgimento da federação brasileira (SCHOUERI, 2005, p. 343). Passados quase 30 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, a missão do operador do Direito de interpretar o texto constitucional visando compreender, em sua exata dimensão, os limites ao exercício do poder de tributar pelos diversos entes políticos, dista de ser simples.

No que se refere à tributação dos serviços, inúmeras são as dificuldades enfrentadas pelo intérprete em torno da compreensão acerca da delimitação de competências tributárias, dando azo a diversos conflitos de competência, tanto verticais quanto horizontais, alguns novos, enquanto outros ainda não resolvidos: como tributar o *software as a service*? E o *streaming*? O que falar do *download* direto de funcionalidades via internet? Estariam as novas tecnologias fadadas à tributação pela União no exercício de sua competência residual? Ou

---

1 Doutorando e Mestre pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Julgador do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT e Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Professor da Faculdade Escola Paulista de Direito – EPD. Advogado.

2 Mestrando pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Advogado.

teriam os impostos estadual e municipal sobre operações mercantis e serviços, respectivamente, maior flexibilidade a ponto de engloba-las?

A resposta a tais indagações passa, invariavelmente, pela Constituição Federal, em que foram delimitadas as competências para a imposição tributária, mais precisamente na definição da exata dimensão semântica dos signos e as expressões utilizados pela Constituição Federal, pela qual se buscará perquirir: (i) qual a delimitação existente já no altiplano constitucional para definir as competências tributárias dos diferentes entes federativos; (ii) o grau de elasticidade do legislador complementar na conformação das normas constitucionais; e (iii) o alcance da competência residual, prevista no art. 154, I, da CF.

Em tempos de novas tecnologias e constante alteração nos paradigmas do exercício da atividade empresarial, com a crescente informatização de atividades, modificações na forma de prestação de serviços e alterações nas próprias características intrínsecas das mercadorias, as dificuldades em torno da delimitação dos conceitos de “serviço” e de “mercadoria” implica enorme insegurança jurídica, com a disputa entre Estados e Municípios para subsumir os novos modelos de atividades às realidades normativas preexistentes. A constante oscilação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, intérprete autêntico e guardião da Constituição Federal, na busca por critérios para definir como tais conflitos serão resolvidos igualmente fomenta a complexidade e insegurança que permeia este tema.

Entretanto, tendo em vista o papel do Supremo Tribunal Federal na construção da norma jurídica constitucional, o presente artigo busca verificar como aquele Pretório Excelso tem enfrentado a delimitação do conceito de serviço para fins de incidência do ISS durante a vigência da atual Constituição Federal, bem como perquirir sobre as possíveis consequências jurídicas deste entendimento.



## 2. INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ENTRE TIPOS E CONCEITOS

A Constituição Federal promulgada em 1988 tratou de forma minudente do sistema tributário nacional, não se limitando a fixação de princípios gerais, mas discriminando rigidamente as competências dos entes tributantes (BARRETO, 2016, p. 46), além de positivar limitações ao poder de tributar, para se referir à expressão cunhada por Aliomar Baleeiro (2010, p. 24).

A controvérsia que se coloca no presente estudo cinge-se à interpretação das normas constitucionais que delimitam a competência dos entes tributantes. Em que pese a existência de diversas vertentes, predominam hodiernamente duas propostas de aproximação em relação aos signos constitucionais: (i) de um lado, uma corrente que interpreta as normas de competência constitucionais a partir de uma aproximação tipológica, dando ênfase na mutação e fluidez dos signos linguísticos utilizados no texto constitucional; e (ii) de outro lado, uma corrente que extrai conceitos das normas de competência tributária, pelos quais se identificam limites rígidos à atuação estatal (BARRETO, 2016, p. 53).

Tipos, define Misabel Derzi (1998, p. 48) em obra clássica, tratam de “uma abstração generalizadora, são ordens fluídas que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para ordenação dos fenômenos aos quais se estende”. Bem observa Humberto Ávila (2018, p. 12) que, “mesmo sem a presença de todas as propriedades descritas como típicas, pode-se constatar a existência do tipo”. A aproximação conceitual, de outro lado, adota como pressuposto a utilização de “notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma e pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão ou... ou” (DERZI, 1998, p. 84). Ou seja, “ao afirmar-se que um termo constitucional palavra ou expressão) exprime um conceito, está-se asserindo que o referido termo conota propriedades

necessárias e suficientes para sua verificação” (ÁVILA, 2018, p. 11).

Ao defender a utilização de tipos pelo constituinte, Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 276) afirma que o maior indício disto estaria na própria Constituição Federal, mais precisamente no art. 146, I, da CF, pois, se cabe à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência, é porque o texto constitucional não teria, a priori, delimitado com precisão o âmbito de incidência possível de cada imposto discriminado. A existência de tais conflitos, pois, surgem potencialmente da fluidez dos tipos. Em outras palavras: houvera a Constituição Federal utilizado conceitos, não haveria espaço para conflitos de competência.

Para Humberto Ávila (2018, pp. 40-41), a crítica não merece guarida, pois tal argumentação pressuporia que conceitos não precisariam ser definidos, ou deixariam de ser conceitos para passar a ser tipos. Aqui determinante a concepção de definição, entendida como “um enunciado por meio do qual se explica o significado das expressões linguísticas (...) indicando o que é o que não é nele incluído, por meio da indicação de critério, isto é, de propriedades ou atributos”.

Como se percebe, não há como se defender aprioristicamente qual a aproximação adotada pelo constituinte originário por ocasião da promulgação da Constituição Federal. Há espaço para defender tanto uma quanto outra técnica. A utilização de uma ou de outra aproximação é de grande relevância para a interpretação dos signos utilizados na Constituição Federal, afinal, enquanto uma interpretação tipológica dá maior margem a atuação do legislador complementar, uma interpretação conceitual restringiria essa atuação em prol de maiores limites à atuação estatal já no altiplano constitucional.

Aqui não se está afirmando – importante esclarecer – que uma interpretação tipológica permitiria uma liberdade plena ao legislador, complementar ou até mesmo o ordinário, conferindo-lhe uma “carta branca” para conceituar os termos utilizados na Constituição Federal sem qualquer restrição, a ponto de, por exemplo, “renda ser aquilo que o legislador diz que é”. Mesmo a interpretação tipológica exige esforço do intérprete para delimitar o alcance desses signos

constitucionais, para verificar na realidade quais as notas do tipo em questão (SCHOUERI, 2018, p. 278).

Essa mesma dificuldade para se interpretar os signos constitucionais se encontra quando se adota uma postura conceitual, que igualmente não dispensa um enorme esforço interpretativo para se buscar, afinal, qual é a exata dimensão semântica do conceito utilizado no texto constitucional: qual o conceito escolhido pelo legislador constituinte? Teria ele incorporado os conceitos vigentes à época da promulgação da Constituição Federal? (Cf. VELLOSO, 2005) Teria ele se utilizado de conceitos autônomos? Haveria a convivência de ambos? Se sim, como determinar quais as situações em que houve a opção por um ou por outro? É possível que um conceito sofra mutação constitucional? (Cf. BARRETO, 2015, p. 120) Como identificar sua ocorrência? São questões de elevada complexidade – que fogem do escopo deste artigo – mas que devem ser respondidas como premissa de qualquer estudo científico que busque propor uma interpretação coerente e consistente das normas de competência tributária.

Interessante notar que, ao analisar os anais da Constituição, Raquel Cavalcanti Machado (2014, p. 52) conclui que em relação a alguns institutos não havia clareza quanto à tradição prevalente, no que diz respeito à significação conceitual dos termos empregados. Portanto, dificilmente será possível afirmar, com absoluta certeza, se o constituinte quis conferir uma margem maior ou menor para os termos que utilizou no texto constitucional. A escolha por uma ou outra forma de enxergar o fenômeno jurídico consubstancia-se, antes, numa escolha metodológica do próprio intérprete.

Dentro dessa perspectiva, a definição dos limites a que os Municípios estão adstritos para exigir o Imposto sobre Serviços (ISS) tem sido um tema tormentoso, sobre o qual a doutrina tem divergido radicalmente. Em parte, justamente em razão da escolha das premissas de cada autor em relação à relevância do signo constitucional e à forma de interpretá-lo, se de uma forma estática (i.e., um único significado para cada signo constitucional) ou de uma forma dinâmica

(i.e., um mesmo signo poderá comportar vários significados ao longo do tempo, resultado de uma evolução em sua dimensão semântica).

Em meio a esta tormentosa discussão, a doutrina há tempos debate o conceito de serviço tributável. Apenas para referir aos principais posicionamentos que hoje são suscitados pelos estudiosos neste tema, de um lado, Aires Fernandino Barreto sustenta que a essência do aspecto material do ISS é prestar um serviço, entendido como uma atividade em proveito alheio realizada sob regime de direito privado. Em outras palavras: “consiste em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”. Para o referido autor, não se deve confundir o prestar serviço com serviço, critério mais amplo, que alcançaria quaisquer bens imateriais, que se vendem ou são postos à disposição dos usuários (BARRETO, 2009, pp. 301-302).

Em sentido radicalmente distinto, em tese defendida na Universidade de São Paulo, Alberto Macedo (2013, p. 83) sustentou que a expressão “de qualquer natureza” introduzida no texto constitucional não pode ser desprovida de significado. Nessa toada, a “adjetivação *de qualquer natureza* sempre representou a intenção de um conceito mais amplo que o mero serviço como obrigação de fazer”. Com efeito, para Macedo (2013, p. 84), o fato de a Constituição excluir expressamente os serviços de comunicação, que não ensejariam uma obrigação de fazer imediata, enquadrando-se mais como uma cessão de direito, na medida em que a empresa que fornece o serviço de comunicação deve disponibilizar a infraestrutura necessária para que os consumidores se comuniquem.

Segue o autor a mesma linha de pensamento que defendia Bernardo de Moraes (1975, p. 85) anteriormente a Constituição atual, no sentido de que o ISS “grava exclusivamente *serviços*, podendo abranger todas as atividades de venda de bens imateriais (...), não se restringe, quanto ao seu objeto, apenas às hipóteses de ‘prestação de serviços’ (conceito civil)”.

Tais dificuldades implicam a necessidade de se buscar a amplitude dos signos utilizados na Constituição Federal na jurisprudência

do Supremo Tribunal Federal, órgão que, ao fim e ao cabo, dá concretude aos termos da Constituição Federal, o que passamos a fazer na próxima seção.

### **3. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA”**

#### **3.1. PRECEDENTE: LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS: RE 116.121/SP E SÚMULA 31**

Sob a égide da Constituição de 1988, a primeira oportunidade em que uma questão relativa à definição do signo “serviço” chegou ao Supremo Tribunal Federal deu-se por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP. Na ocasião, discutiu-se a constitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 406/68, (à época, era a lei complementar que veiculava normas gerais do ISS, inclusive quanto à definição de seu fato gerador), bem como no item 78 do § 3º do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei Municipal nº 3.750/71 do Município de Santos/SP.

Naquela ocasião, o Ministro Octavio Gallotti apresentou a controvérsia entre o sentido econômico e o sentido técnico jurídico da expressão “serviço”, ressaltando que na jurisprudência anterior do Supremo Tribunal Federal, principalmente nos Recursos Extraordinários nº 112.947-6/SP e nº 115.103-0/SP, prevaleceu sua acepção econômica. Afirma ainda o Ministro que da expressão “de qualquer natureza” utilizada na Constituição deve ser extraída algum efeito útil. Sustentou ainda que em sua origem histórica o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza remete ao Imposto sobre Indústrias e Profissões, como imposto sobre circulação de bens imateriais, expressão de autoria de Bernardo Ribeiro de Moraes, em contraste ao ICM incidente sobre bens matérias. Tais motivos, levaram-no a negar provimento ao Recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros

Carlos Velloso, Nelson Jobim.

O Ministro Marco Aurélio iniciou a divergência, afirmando que o imposto pressupõe a “prestação de serviço” e não o “contrato de locação”. Na esteira das lições de Gilberto de Ulhôa Canto, sustentou ser irrelevante o aspecto econômico do tributo quando este for contrário ao “modelo constitucional” do tributo, concluindo, pois, que “há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”.

Tal raciocínio foi também adotado pelo Ministro Celso de Mello que, após pontuar a taxatividade da lista de serviços, vota, que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer e que “a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza (...) exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços”. Ressaltou, ainda, que a legislação tributária não pode alterar a definição, o alcance e o conteúdo de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal para definir ou limitar as competências tributárias, em linha com o que prescreve o art. 110 do CTN, sob o risco de violar a rígida repartição constitucional de competências impositivas.

Após o voto do Ministro Celso de Mello no sentido de que o ISS incide sobre obrigações de fazer, o Ministro Ilmar Galvão acenou que o locador é obrigado a manter a coisa no estado e a garantir o uso pacífico dela, comportamento próprio da obrigação de fazer. Ou seja, ainda que se aplicasse a teoria ali desenvolvida estar-se-ia diante da hipótese de incidência do ISS, na medida em que manter um guindaste em funcionamento envolve serviços de manutenção, enquanto assegurar o uso pacífico exige uma assistência permanente, que implicaria prestação de serviço.

Os Ministros Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Moreira Alves, por fim, acompanharam a divergência, complementando a

maioria que alterou o entendimento até então vigente no Supremo Tribunal Federal, passando a priorizar levava em consideração o “sentido técnico” de direito privado para a interpretação das normas de competência tributária, e não a substância econômica da realidade referida por tais normas.

Em 17 de fevereiro de 2010, o conteúdo dessa decisão foi cristalizado na Súmula Vinculante nº 31 que assim dispôs: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza—ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

O alcance da referida Súmula foi posteriormente delineado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, principalmente no que tangencia a prestação de serviços concomitante à locação de móveis. A matéria foi objeto de julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 656.709/RS e no Agravo Regimental na Reclamação nº 14.290/DF, em que se determinou que nos casos envolvendo a concomitância entre a locação de móveis e prestação de serviços, a Súmula Vinculante só impossibilita a incidência do ISS sobre a parcela paga a título de locação.

Por fim, percebe-se que referida Súmula é posterior ao julgamento ao RE 547.245, analisado na próxima sessão, o que suscita a questão: o caso *leasing* financeiro realmente é a quebra de paradigma anunciada pelo Ministro Luiz Fux nos autos do RE 651.703? A resposta parece negativa, quando se verifica a cronologia da publicação de Súmula Vinculante veiculando o conteúdo de decisão supostamente ultrapassada. De todo modo, o referido precedente é relevante, pois, de um lado, apontou timidamente para uma mudança da premissa conceitual para a interpretação do signo “serviços de qualquer natureza”, e, de outro, demonstrou a dificuldade que alguns Ministros tiveram para aplicar a linha de raciocínio que prevaleceu no RE 116.121/SP e subjacente da Súmula 31 de que o conceito constitucional do signo “serviço” seria o seu sentido técnico do direito privado que, por sua vez, revelar-se-ia uma obrigação de fazer.

### 3.2. PRECEDENTE: LEASING FINANCEIRO: RE 547.245 E 592.905

A discussão relativa ao conceito de serviço para fins de incidência do ISS retornou a pauta do Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 547.245, de relatoria do Ministro Eros Grau, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil. O Ministro Eros Grau iniciou seu voto caracterizando os diversos contratos de *leasing* (operacional, financeiro e *lease-back*) para, na sequência, transcrever trecho de parecer do Ministro Ilmar Galvão em que faz “alusão a atividades análogas ao serviço de hospedagem em hotel, que não obstante propicie o fornecimento de bens, permanece a caracteriza prestação de serviços”. Assim, buscou o Ministro demonstrar que não era tão simples a caracterização de uma atividade que fosse meramente um “fazer”, sem qualquer “dar”, evidenciando de certo modo a fragilidade do posicionamento firmado anteriormente.

Em relação ao *leasing* financeiro, afirmou a preponderância da prestação de serviços em relação à locação de bens móveis. Ali, arremata, sustentando que os serviços por serem de qualquer natureza não consubstanciam típicas obrigações de fazer para fins do art. 156, III, da Constituição Federal. Em importante passagem, vale apontar que o Ministro buscou evidenciar que a Lei Complementar não define o que é serviço, apenas declara. Que no arrendamento mercantil, o núcleo da atividade é o financiamento, um serviço sobre o qual pode incidir o ISS, e não uma obrigação de dar.

Na sequência, votou o Ministro Joaquim Barbosa, que enfatizou a “obsolescência” de certos conceitos jurídicos e da divisão entre obrigações de dar e de fazer, que, segundo ele, “desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formação do negócio jurídico cede espaço às funções econômicas e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos”. Não compartilhando da visão de que haveria no texto constitucional um *conceito* inequívoco para a expressão serviços de qualquer natureza,



derivada do direito civil

O Ministro Joaquim Barbosa foi claro ao afirmar que, embora determinado texto não possa significar qualquer coisa, todas as palavras são vagas em maior ou menor intensidade. É que ainda se busque o conceito de serviço no direito privado, nota-se uma dificuldade inicial em determinar qual seria ele, pois o Código Civil não define a expressão serviços e o Código do Consumidor define de maneira muito abrangente. A segunda dificuldade que aponta é a necessidade de interpretar a Constituição conforme a legislação ordinária, ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Pois, se isso fosse verdade, seria de se concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional. Nessa toada, afirma a redundância do art. 110 do CTN, pois parece óbvio o fato de a legislação infraconstitucional não poder violar a Constituição Federal.

Em relação à demarcação de competência tributária entre ISS e o IOF, entendeu o Ministro que mesmo o fato de uma operação receber a classificação jurídica de “operação financeira” não seria suficiente para, per si, definir a tributação, devendo se investigar a destinação econômica da operação subjacente. No caso, o arrendamento mercantil pertence a categoria própria, que não se confunde com aluguel ou financiamento, isoladamente considerados.

Os Ministros Dias Toffoli, Carmen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes acompanharam os votos proferidos pelos Ministros precedentes. O Ministro Carlos Britto vota pela constitucionalidade da cobrança do ISS, mas pontua que se trata de intermediação, portanto, uma obrigação de fazer. Também criticando a utilização da distinção entre obrigações de dar e fazer. O Ministro Cezar Peluso, por sua vez, acompanhou o relator.

O Ministro Marco Aurélio diverge afirmando que locação, gênero, não é serviço. Afirma ainda que a Lei Complementar cede ao “princípio da realidade”, ou seja, não é porque determinado item consta da lista anexa que ele seja serviço para fins da incidência do ISS. Este pressupõe desempenho de uma atividade, uma obrigação de

fazer, e não de dar, portanto. Invoca ainda a aplicação do precedente estabelecido no RE 116.121, acima analisado, por semelhança entre as situações analisadas.

Como se vê, nesse precedente, há uma tímida tentativa inicial de abandonar a distinção entre obrigações de dar e fazer como paradigma na definição de serviço tributável. O ministro Eros Graus, como visto, avança na discussão afirmando que não há coincidência entre serviço e obrigação de fazer, que existem muitas obrigações de dar que pressupõem um fazer e obrigações de dar que na verdade consubstanciam um fazer.

Ou seja, ainda fica muito consubstanciado na distinção entre dar e fazer. Não há um abandono absoluto do paradigma, por mais que inequivocamente houve dificuldade para mantê-lo. Já o ministro Joaquim Barbosa afastou a obrigação de fazer como paradigma, mas não logrou êxito em apontar critérios objetivos para determinar a validade, ou melhor, a constitucionalidade ou não da inclusão de itens na lista anexa da Lei Complementar para fins da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

No RE 592.905, a exceção do Ministro Gilmar Mendes, que se declarou impedido, os demais ministros votaram da mesma forma como acima expusemos, tendo prevalecido o reconhecimento da natureza jurídica de serviços – e, portanto, a incidência do ISS – para as operações de *leasing* financeiro.

### **3.3. PRECEDENTE: PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE: RE 651.703**

Em setembro de 2016, o tema voltou a ser enfrentado no Pleno do Supremo Tribunal Federal, quando discutiu-se sobre a possibilidade de incidência do ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde. Neste julgamento, mais uma vez a discussão de fundo novamente foi a extensão da materialidade constitucional do conceito de *serviço*.

O Ministro Luiz Fux iniciou seu voto, estabelecendo as seguintes premissas: (i) a competência municipal para instituir impostos não

poderá abranger aqueles já abarcados pela competência estadual, delimitados pelo artigo 155, II, ICMS, assim como aqueles sujeitos à competência federal, delimitados pelo artigo 153, IV e V, vale dizer: IPI e IOF; (ii) não se está utilizando a interpretação econômica do direito tributário, tampouco o primado do Direito Privado. A seguir, o Ministro apontou o acórdão 116.121, acima analisado, como uma quebra no paradigma adotado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da interpretação do conceito de serviço tão somente à luz de conceitos de direito privado. E que, portanto, não se deveria excluir de antemão a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, aqui em linha com a crítica apontada pelo Ministro Joaquim Barbosa no caso *leasing* financeiro. Nessa toada, a possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser Direito Positivo

Importante salientar que, para o Ministro Fux, não há necessidade de coincidência entre os enunciados tributários com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes. Inclusive, o art. 110 do CTN, tão citado, não poderia veicular norma de interpretação constitucional. Qualquer que seja a fonte que tenha inspirado o constituinte originário, não poderia ser alterado pela legislação infraconstitucional. Na linha de Ricardo Lobo Torres (2006, p. 145), o art. 110 do CTN teria tão somente o condão de dividir os métodos de interpretação, a depender de os conceitos tributários terem ou não estatura constitucional.

Segundo ele, as dificuldades em inferir da Constituição Federal conceitos verdadeiramente constitucionais, poderia levar a inversão da lógica interpretativa, em que o interprete passaria a interpretar a Constituição Federal a partir da legislação infraconstitucional. O que, embora aceitável, não pode ser vista como absoluta, cessando nas zonas onde não houver certeza quanto ao real alcance do texto constitucional.

A Constituição não pode ser interpretada tendo como premissa inafastável a primazia do Direito Privado, devendo-se dar preferência a um pluralismo metodológico. Consequentemente, a compreensão dos

conceitos constitucionais tributários dependeria de influxos de ciências afins, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade para concretização da exegese constitucional. Ademais, retomando as premissas adotadas pelos Ministros Eros Grau e Joaquim Barbosa, em *leasing financeiro*, sustenta que a ideia de unidade do sistema jurídico repousa muito mais no plano axiológico do que no linguístico. Enfatiza-se que não se está utilizando uma interpretação econômica do direito tributário, na linha defendida por Enno Becker em 1919, na Alemanha, mas a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico, deriva de “uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade”. Segundo o Ministro, “não há infirmação do princípio da unidade da ordem jurídica, que não se sustenta no primado do Direito Civil, mas antes no plano axiológico”.

Nessa linha, ressaltando-se a autonomia do direito tributário, pode-se concluir que os conceitos utilizados pelo constituinte são marcados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. Afirma, a nosso ver erroneamente, que a doutrina é uníssona em afirmar que a Constituição Federal adotou tipos ao repartir as competências tributárias, o que teria inclusive sido confirmado no caso *leasing financeiro*. Independentemente do caminho que se entenda como mais correto para a interpretação dos signos constitucionais, a corrente tipológica, que inequivocamente vem ganhando espaço pelos estudiosos do Direito Tributário no Brasil, ainda não é, em número, superior à corrente doutrinária que afirma existirem conceitos na Constituição. De outro lado, a referência de que houve a assunção de que os signos constitucionais configuram-se tipos por ocasião do julgamento do caso *leasing financeiro* igualmente não procede, pois, como vimos, ali não se discutiu a utilização de tipos e conceitos na Constituição Federal, mas tão somente o alcance da expressão serviço, e sua coincidência com as obrigações de fazer.

Seja como for, para o Ministro Luiz Fux, os conflitos de

competência surgem justamente da potencial fluidez dos tipos, e a própria previsão de Lei Complementar para saná-los demonstraria que o constituinte tinha consciência que ele próprio não conceituara os elementos essenciais dos impostos previstos. Embora o conceito econômico juridicizado tenha abertura semântica e vaguidade razoáveis, a existência de uma lista taxativa veiculada por Lei Complementar teria o condão de garantir segurança jurídica ao sistema. A expressão “de qualquer natureza”, teria sido utilizada para dar maior amplitude semântica ao termo serviço, o que teria sido inclusive verificado em *leasing* financeiro.

Feitas essas considerações, o Ministro apontou que o objetivo do constituinte era “captar todas atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado”. Do que conclui que “o conceito de prestação de serviços (...) relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Por sua vez, o Ministro Marco Aurélio apresentou voto vista em que sustentou que “o conteúdo político de uma Constituição não pode levar quer ao desprezo do sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, tendo em vista os institutos consagrados pelo Direito”. Neste sentido, defendeu que a Constituição não é imune ao sentido real das palavras, que devem ter um rigor maior, demarcadas pelo trabalho da doutrina e da jurisprudência, garantindo maior segurança jurídica. Ressalta então o conteúdo firmando no RE 116.121, afirmando que deve preceder à tributação as características típicas da prestação de serviços, tal como entabulado, inclusive, em outros ramos do direito. Demais disso, haveria a necessidade de se considerar que o serviço se consubstanciaria numa obrigação de fazer, o que teria sido, inclusive, mantido no caso *leasing* financeiro, na medida em que ali o Tribunal enfatizou a preponderância do financiamento, portanto, uma obrigação de fazer.

Assim, propôs que do caso *leasing* financeiro decorreria a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal analisar o núcleo da atividade, quando estivesse analisando a incidência do ISS sobre negócios jurídicos, casos em que se verificasse a preponderância de uma obrigação de fazer, incidiria o tributo. Isto justificaria, a seu ver, a manutenção da eficácia e validade da Súmula Vinculante 31, mesmo após o julgamento dos casos de *leasing*.

Essa posição teria prevalecido também na jurisprudência posterior, por exemplo, cita que o posicionamento teria prevalecido por ocasião do julgamento da medida cautelar na ADI nº 4.389/DF, relator ministro Joaquim Barbosa. Ali, ao enfrentar o tema relativo à incidência de ISS ou de ICMS na produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização, decidiu-se a questão a partir do enfoque quanto à preponderância de circulação de mercadoria, e não de um fazer voltado ao benefício do contratante. Sustenta com base nesse e outros precedentes que não houve o abandono da tese de que o pressuposto para incidência do ISS em contratos complexos é a prevalência de uma obrigação de fazer em seu núcleo.

Para o Ministro Marco Aurélio, portanto, com tal postura não se está interpretando a Constituição a partir do art. 110 do CTN, mas sim respeitando os próprios limites estabelecidos pela Constituição na repartição de competências. “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pelo Diploma Maior”. Eis que, à luz do caso concreto, conclui o Ministro que não se está diante de obrigação de fazer, não devendo incidir, portanto, o ISS.

Na sequência, o Ministro Edson Fachin aderiu ao que chama de concepção elasticada do conceito de serviço, tal como definida no caso *leasing*, concluindo, portanto, pela incidência do imposto sobre serviços, porque entende que “o núcleo do contrato entre operadora de planos de saúde e seus clientes é a disponibilidade de usuário contratante de uma rede credenciada e a garantia da cobertura dos infortúnios previstos no contrato”.

Ou seja, apesar de concluir pela incidência do ISS, o Ministro não acompanhou o fundamento do voto do Ministro Luiz Fux, mantendo sua argumentação pautada na definição de serviço a partir de uma obrigação de fazer.

De sua parte, o Ministro Luís Roberto Barroso afasta a distinção clássica em obrigações de dar e de fazer, adotando como premissa que “o conceito de serviço disposto na Constituição é mais amplo do que o descrito na legislação civil e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado”. Para ele, a utilização da expressão “serviços de qualquer natureza” pelo constituinte originário, denota a intenção de inserir uma ampla gama de serviços sob o véu do ISS, de sorte que “todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou serviços financeiros e securitários”, estariam sujeitos ao imposto municipal. Afirmou ainda que a Lei Complementar nº 116/2003 inclui em sua lista: (i) atividades tradicionalmente entendidas como prestação de serviços; (ii) atividades que passam a categoria de serviço para fins de incidência do tributo, pois, caso contrário, ficariam imunes de qualquer tributo; e (iii) operações mistas, em que se afirma a prevalência do serviço para fins de tributação. Ou seja, o Ministro parece defende que o ISS seria espécie de imposto residual sobre o consumo.

Tal análise acaba perdendo sentido face a afirmação de que “as atividades mencionadas englobam tanto uma obrigação de fazer como uma obrigação de dar e, portanto, estão incluídas no conceito abrangente de serviço definido pelo constituinte e listado pelo legislador complementar”. Ou seja, em que pese a opinião do Ministro Barroso, ele poderia ter chegado às mesmas conclusões a partir da dicotomia tradicional.

O Ministro Teori Zavaski, sem grandes digressões, acompanhou o relator, assim como o Ministro Dias Toffoli. A ministra Rosa Weber acompanhou o relator pelas conclusões, mas afirmou que o “faz na linha

da compreensão alargada do Supremo quanto a esse conceito”.

De sua parte, o Ministro Ricardo Lewandowski sustentou que ISS tem como fundamento o disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, que faz referência expressa a serviços de qualquer natureza e remete a disciplina à legislação complementar. Do que decorreria que “esse imposto tem como fato gerador a prestação, por pessoa física ou jurídica, de qualquer dos serviços abrangidos no rol de hipóteses de incidência que ela individualiza”. Essa foi a mesma linha seguida pela Ministra Cármen Lúcia.

Como se percebe, embora o Ministro Luiz Fux tenha escapado ao paradigma até então prevalecente em sua argumentação, dificilmente se poderá afirmar conclusivamente que o Supremo Tribunal Federal adotará esta postura em julgamentos futuros, devido principalmente ao posicionamento dos demais Ministros que ainda se encontram apegados à tradicional qualificação em obrigações de fazer.

#### **4. POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS DA EVENTUAL ALTERAÇÃO DE PARADIGMA DO STF**

A análise da evolução jurisprudencial traçada até agora, permite-nos inferir algumas conclusões. Pelo que se percebe das discussões, até o julgamento do RE 116.121, o Supremo Tribunal Federal adotava como premissa um conceito de serviço abstraído da noção de *utilitatis causa*, a utilidade econômica da atividade subjacente. Com o advento da Constituição de 1988, entretanto, este posicionamento foi revisto, adotando-se a distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer para definição da incidência do imposto sobre serviços. E atualmente, com os casos *leasing* e planos de saúde, busca-se o retorno ao critério mais econômico.

Entretanto, não há um posicionamento conclusivo do Supremo Tribunal Federal acerca do conceito de serviço. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é oscilante. As decisões variam entre a limitação a uma obrigação de fazer até a disponibilidade econômica



no mercado, a depender da composição do Tribunal. Não se pode afirmar também que no caso planos de saúde o STF alterou conclusivamente seu posicionamento em direção à utilidade econômica disponibilizada no mercado como defendeu o Ministro Fux, porque a análise dos votos proferidos demonstra que alguns dos ministros acompanharam o relator pelas conclusões, até por entenderem que no caso haveria uma obrigação de fazer.

Mas, assumindo que o posicionamento adotado pelo Ministro Luiz Fux prevalecesse, teríamos algumas consequências evidentes no plano jurídico. O mais evidente seria o questionamento da validade da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal. Perderia ela sua validade ou seria restrita à locação de móveis? Poderiam as autoridades administrativas lançarem os últimos 5 anos de ISS?

Em nosso entendimento, até a declaração da perda de eficácia da Súmula Vinculante, os fiscais deveriam seguir suas diretrizes por força do art. 103-A da Constituição Federal, o que delimitaria seus efeitos à locação de bens móveis. E mesmo após o cancelamento da Súmula, não poderiam realizar lançamentos relativos aos fatos geradores pretéritos, sob risco de violação do art. 146 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>.

Outra consequência, seria o esvaziamento da competência residual, na medida em que o ISS passaria a ser um imposto residual sobre operações de consumo, que não as que envolvam inequivocamente uma circulação de mercadorias. Quais seriam os eventuais impostos criados pela União Federal no exercício da competência prevista no art. 154, I, da CF? Teria o constituinte então previsto tal competência para nada prever? Esse esvaziamento de competência talvez seja mais uma preocupação teórica que pragmática, haja vista que até hoje sequer uma vez foi exercida.

Nessa toada, a inclusão de itens na lista anexa da Lei

3 Art. 146. 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.

Complementar implicaria em automática incidência do ISS? Não nos parece ser uma conclusão possível, sequer desejável. Mesmo os defensores da corrente tipológica apontam que não há uma liberdade absoluta para o legislador complementar. Ainda nesse contexto caberia a avaliação do interprete quanto a adequação da lei à Constituição, a partir das notas típicas daquele determinado signo no momento da interpretação. Com maior ou menor fluidez, inequivocamente há nos signos constitucionais algum relevo e algum significado, ainda que dependa, em maior ou menor medida, da Lei Complementar para evidenciar o limite do espectro de atuação estatal em sua exata dimensão.

Por fim, a análise da jurisprudência do STF indica que não há um respeito aos precedentes que permita ao intérprete extrair critérios seguros não apenas para construir o significado do conceito de “serviço”, mas para interpretar qualquer signo utilizado nas normas de competência constitucional, a permitir um certo grau de previsibilidade para o operador do Direito e, conseqüentemente, para que o contribuinte possa planejar de forma adequada o exercício de sua atividade empresarial, com o conhecimento prévio da tributação sobre ela incidente.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O intenso debate acadêmico acerca da interpretação dos signos utilizados nas normas de competência tributária insertas na Constituição Federal – se configuram tipos ou conceitos – denota o acerto das lições de Karl Larenz (2005, p. 443), ao afastar qualquer pretensão de existir uma “interpretação absolutamente correta” para o texto normativo, que possua os predicados da definição ou da validade definitiva. Igualmente demonstra o relevante papel do intérprete autêntico neste tema, ao praticar o que Eros Grau (2013, p. 63) denomina *juris prudentia* e “escolher uma entre as várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada”.

Não obstante, a partir da análise da jurisprudência do Supremo

Tribunal Federal, depara-se o operador do Direito diante da impossibilidade de se identificar, com segurança, uma linha de raciocínio que permita a identificação, *a priori*, acerca de qual a amplitude do signo “serviço” para fins de incidência do ISS. Ora se aproxima de uma aproximação conceitual mais restrita, focado na obrigação de fazer, ora se afasta desse paradigma ampliando o escopo, ultrapassando a mera obrigação de fazer, chegando, por fim, a um conceito mais amplo, pautado na disponibilidade de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Essa oscilação de premissas e de posicionamentos gera enorme insegurança jurídica para os contribuintes. Não sabem qual o alcance das normas ou como elas devem ser aplicadas ou controladas. Ficam sujeitos à incidência de bitributação decorrente do conflito de competência entre autoridades administrativas municipais e estaduais, que diante da indeterminabilidade de signos constitucionais e a possibilidade de se construir várias normas jurídicas a partir daqueles signos, tentam submeter as atividades empresariais – cada vez mais complexas com a introdução de novas tecnologias – ao espectro de sua competência. Gera, por fim, inúmeras dúvidas sobre se, em outros casos de interpretação das normas de competência, referente a outras materialidades – rendas, receita, propriedade etc. –, deve o aplicador do Direito escolher por uma ou por outra proposta de aproximação dos signos constitucionais.

Seja fomo for, a mutação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evidencia que o tema da hermenêutica constitucional permanece extremamente atual e relevante para o Direito Tributário, em que pese a evolução doutrinária e jurisprudencial sobre o tema ao longo dos 30 anos de vigência do novo texto constitucional, não sendo um exagero concluir que permanecerá como um dos principais desafios no âmbito do Direito Tributário e Financeiro.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, 8ª ed. atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: Limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juizes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª ed. refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.
- MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro)—Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

# O HABEAS DATA E A TUTELA DE DIREITOS DO CONTRIBUINTE

Luís Eduardo Schoueri<sup>1</sup>

Ricardo André Galendi Júnior<sup>2</sup>

## 1. TRANSPARÊNCIA DO ESTADO E O ACESSO À INFORMAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

A transparência do Estado não é mero ideário político e encontra-se extensamente contemplada por documentos legislativos domésticos e internacionais. Como exemplo de tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário, e que se dedicam à tutela da transparência estatal e do direito de acesso à informação, citam-se a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, a Declaração Interamericana de Princípios de Liberdade de Expressão e o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos.

Inobstante, o diagnóstico acerca da efetiva tutela de tais direitos, mormente em países com menor grau de desenvolvimento, é preocupante. Na década de 1990, ao constatar que a tutela conferida por alguns países aos contribuintes em suas relações com o Fisco estava abaixo de parâmetros mínimos de proteção de direitos fundamentais, a OCDE editou um estatuto de direitos do contribuinte (“*taxpayer bill of rights*”), que contemplava: o direito de ser informado, ouvido e assistido por advogado perante as autoridades

---

1 Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

2 Mestrando e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Pós-Graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

fiscais; o direito de recurso das decisões das autoridades tributárias; o direito de não pagar tributos a maior; o direito à segurança jurídica; o direito à privacidade; e o direito à confidencialidade e ao segredo das informações (OECD, 1990).

Tivesse a questão perdido sua importância no cenário internacional, não haveria razão para que, vinte e cinco anos mais tarde, a tutela dos direitos do contribuinte em sua relação com o Fisco fosse objeto de extenso estudo no âmbito da *International Fiscal Association (IFA)* (BAKER; PISTONE, 2015, p. 21). O *General Report*, de autoria dos professores Philip Baker e Pasquale Pistone, sequer discute a existência, em abstrato, de direitos fundamentais dos contribuintes, os quais estariam presentes em todos os Estados avaliados: a existência de tais direitos é tida por inconteste. Apesar de, por uma questão metodológica, estabelecer-se uma lista de direitos dos contribuintes<sup>3</sup>, a grande preocupação dos autores é se, e como, esses direitos são tutelados na prática. O Relatório aborda, assim, questões essenciais à efetividade da proteção do contribuinte, como a relação entre esses direitos e a necessidade da simplicidade da administração tributária (BAKER; PISTONE, 2015, p. 22). Afinal, de nada valem medidas que, apesar de existentes, não são conhecidas do contribuinte, ou o oneram de tal forma que este deixa de utilizá-las.

O uso da informática para a comunicação, armazenamento e processamento de dados acentuou a importância de se garantir a transparência estatal. Embora o uso das mais diversas tecnologias seja desejável, vez que aumenta a eficiência da administração tributária, abre-se enorme risco aos direitos dos contribuintes, decorrente da utilização indevida ou fraudulenta de dados (BAKER; PISTONE,

3 “We have, therefore, taken as our starting point a relatively standard catalogue of rights applicable to tax payers, and these include the following (which is not an exhaustive list): the right to privacy, including the protection of confidential information from disclosure; the right to a fair trial, including a fair investigation prior to trial and appeal rights; this includes the rights to an independent and impartial tribunal established by law, and a determination within a reasonable time; freedom from discriminatory or arbitrary tax laws or procedures; freedom from self-incrimination, at least in so far as criminal penalties (including substantial fines) are concerned; respect for the rule of law in tax legislation and tax procedures.” (BAKER; PISTONE, 2015, p. 21-22)

2015, p. 23-24). A mesma preocupação foi detectada pelo Grupo de Pesquisa DeSTaT (*Sustainable tax governance in developing countries through global tax transparency*), o qual, com recursos do Conselho de Pesquisa da Noruega, permitiu a celebração de convênio acadêmico internacional multilateral, cuja “antena brasileira”, representada pela Universidade de São Paulo, é liderada por subscritor deste artigo, para examinar o tema da transparência e seus reflexos nos países em desenvolvimento<sup>4</sup>.

Nesse sentido, deve-se garantir o direito do contribuinte de acessar as informações mantidas pelas autoridades fiscais sobre ele próprio e, em caso de erro, corrigi-las. Em certo sentido, tal direito configura verdadeira extensão do direito ao devido processo legal, vez que informações imprecisas podem gerar avaliações incorretas e disputas desnecessárias (BAKER; PISTONE, 2015, p. 25). Não por outro motivo, dentro dos padrões mínimos definidos no *General Report*, encontra-se o direito de acesso às informações pessoais mantidas sobre o contribuinte, juntamente, com o direito de retificação dos dados imprecisos (BAKER; PISTONE, 2015, p. 25).

A administração tributária é mera depositária desses dados, pois os reais titulares dessas informações são os próprios contribuintes. Não há razão para que se autorize a administração pública a revelar informações pessoais do contribuinte a outros Estados sem que ao menos o titular desses dados seja notificado sobre essa pretensão (TONELLI JÚNIOR, 2015, p. 372). Como os direitos dos contribuintes são derivados de obrigações contidas em normas constitucionais ou em instrumentos de direitos humanos, em caso de conflito entre estes e uma melhor administração tributária, a

4 A participação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo no Grupo de Pesquisa, inicialmente intitulado “Towards global fiscal transparency: setting up good tax governance in the relations involving developing countries” (DeSTaT) foi iniciada em 2013, com fomento do Conselho de Pesquisa da Noruega. A pesquisa teve duração de cinco anos, realizando-se, a cada ano, diversos seminários na FDUSP e nas demais universidades participantes. A Universidade de Oslo (Noruega), a Univesidade Econômica de Viena (Áustria), o Instituto Colombiano de Direito Tributário (Colômbia), a Universidade da Cidade do Cabo (África do Sul) e a Universidad de la República (Uruguai) compõem as demais antenas. No âmbito da pesquisa, foram publicados “meta-artigos”, inclusive sobre a transparência estatal na utilização de dados dos contribuintes. (Cf. VALDERRAMA et. al., 2018)

proteção dos direitos dos contribuintes deve prevalecer (BAKER; PISTONE, 2015, p. 22). Por conseguinte, não pode a autoridade tributária alegar motivos relacionados à conveniência administrativa para negar tutela a direitos do contribuinte.

Da mesma forma, deve-se garantir que haja a notificação e a possibilidade de intervenção quando informações confidenciais de um contribuinte estejam na iminência de serem reveladas sem autorização (BAKER; PISTONE, 2015, p. 31). Essa notificação ao contribuinte também deve ocorrer quando haja troca de informações entre Estados a fim de que possa ser realizado o controle das atividades administrativas, bem como do teor das informações que serão fornecidas ao outro Estado.

Em suma, dado que a troca de informações é um procedimento, deve este observar o devido processo legal, tutelando-se os direitos e garantias decorrentes desse princípio (TONELLI JÚNIOR, 2015, p. 378). Por isso devem-se estabelecer, no âmbito da própria administração tributária, mecanismos de controle, a fim de que o contribuinte possa questionar a legalidade da troca de informações realizada, e agir tempestivamente para que seus direitos não sejam violados.

Em que pese se tenha por ideal a observância dos direitos fundamentais do jurisdicionado no âmbito da própria atuação da administração tributária, não se pode ignorar que tal estado de coisas encontra-se muito longe de ser atingido no direito brasileiro. Diante da crescente utilização da troca de informações por parte das autoridades tributárias, bem como de outras medidas potencialmente lesivas aos direitos dos contribuintes permitidas pelo uso da informática pelo Estado, não se pode, passivamente, aguardar até que a administração pública esteja preparada para respeitar os direitos de seus jurisdicionados.

Com efeito, o Judiciário possui papel inegável neste momento de transição. Enquanto a administração pública não incorpora, ela própria, as práticas de transparência que são exigidas no âmbito de um



Estado de Direito, cumpre aos juízes a tutela dos direitos constitucionalmente previstos, dispondo o cidadão de importantes instrumentos para se proteger da atuação do Executivo.

O presente artigo tem por escopo examinar o regime jurídico do *habeas data* no direito brasileiro, enfatizando-se sua importância à tutela dos direitos do contribuinte. Examinam-se, ainda, alguns dispositivos da Lei de Acesso à Informação que se apresentam como relevantes à tutela dos direitos dos contribuintes, entronizando-se suas intersecções com o instituto do *habeas data*.

## 2. O HABEAS DATA E A TUTELA DE DIREITOS DO CONTRIBUINTE

### 2.1. O HABEAS DATA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Anteriormente à Constituição de 1988, não se tinha por clara a ilegalidade de ato da administração pública que sonegasse uma informação ao jurisdicionado, ainda que esta lhe dissesse respeito (DALLARI, 2002, p. 241). Por conseguinte, não raro dispunha a administração pública de informações que, além de obtidas sem as garantias do contraditório e da ampla defesa, forneciam parâmetros de avaliação para a imposição de diversas medidas restritivas a garantias individuais, sem que o jurisdicionado tivesse sequer conhecimento de que assim se procedia (AGRA, 2013, p. 486; MOREIRA, 1998, p. 127). A Constituição Federal de 1988 trouxe em seu bojo o *habeas data*, garantindo que fosse possível o acesso a dados existentes sobre o cidadão, e conferindo, ademais, a possibilidade de correção ou mesmo de supressão de tais informações (DALLARI, 2002, pp. 240-241). Trata-se, verdadeiramente, de uma “nova garantia constitucional” (FERREIRA FILHO, 2011, p. 358) trazida pela Carta de 1988, cujo escopo relaciona-se intimamente à garantia da transparência estatal.

Ainda que o remédio seja relevante expressão da transição democrática, a importância do *habeas data* não deve ser vista como meramente “simbólica”. (Cf. BARROSO, 1998, p. 203-212) O

*habeas data* possui notória relevância prática, ao tutelar direitos caros ao Estado de Direito. O instrumento corrobora a transparência das informações armazenadas por entidades públicas (DIMOULIS; LUNARDI, 2013, p. 413), prevenindo que os atos destas entidades sejam baseados em informações inacessíveis ao interessado, o que lhe subtrairia qualquer possibilidade de contraste ou defesa. Em relação às entidades privadas, também é cabível o *habeas data* caso estas possuam registros ou bancos de dados que possam ser considerados de caráter público.

Ademais, o intenso desenvolvimento de sistemas de informações computadorizadas permitiu ampla acumulação e acesso rápido às mais variadas informações sobre a esfera privada dos indivíduos (PACHECO, 1998, p. 349). Desse modo, o *habeas data* deve ser visto como um instrumento de relevância crescente, em resposta ao incremento da utilização de sistemas de informação por parte de entes públicos e privados.

Trata-se, pois, de um instituto típico e específico (SILVA, 2012, p. 209-210; PACHECO, 1998, p. 349) para a tutela de determinados direitos individuais. Muitos países procuram disciplinar o acesso à informação por parte do Estado bem como o uso que este possa dela fazer, garantindo-se, ainda, a possibilidade de correção por parte do interessado (BASTOS, 1998, p. 84; PACHECO, 1998, p. 349). As Constituições da Espanha (art. 18) e de Portugal (art. 35) tratam de controles e direitos semelhantes, porém não conferem a sua tutela um instrumento específico como o *habeas data* (SILVA, 2012, p. 453-454). Já na América Latina, vários países introduziram, recentemente, o *habeas data*, assegurando, genericamente, o direito à informação ou o direito à intimidade (DALLARI, 2002, p. 252).

Em que pese tenha sido importante a superveniente normatização infraconstitucional do *habeas data*, que seria levada a cabo mediante a Lei nº 9.507/97, a estrutura do *remedium juris* encontra-se posta na Constituição. A identificação dos sujeitos da relação processual, do objeto passível de postulação e mesmo da discriminação da

competência jurisdicional para processar e julgar o *habeas data* já se encontram por completo no texto constitucional.

A Constituição determina quais são os registros ou bancos de dados em relação aos quais o *habeas data* garante a transparência. O artigo 5º, LXXII, “a”, da Constituição Federal, dispõe que se concederá o *habeas data* “para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público”.

Decorre, portanto, imediatamente, do texto constitucional, que o *habeas data* é cabível: i) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de *registros ou bancos de dados de entidades governamentais*; ou ii) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de *registros ou bancos de dados de caráter público*.

Distinguem-se, pois, duas modalidades de registros ou bancos de dados: i) aqueles pertencentes a “entidades governamentais”; e ii) aqueles “de caráter público”. No caso de registros ou banco de dados mantidos por “entidades governamentais”, que compreende tanto órgãos da administração direta quanto indireta (SILVA, 2012, p. 454), não importa saber o que seria o “caráter público” dos registros. Em se tratando de entidade governamental, deve ser concedido ao impetrante o *habeas data*, não existindo qualquer necessidade de qualificação adicional do registro ou banco de dados.

Em ambos os casos, i.e., quer se trate de *registros ou bancos de dados de entidades governamentais*, quer se trate de *registros ou bancos de dados de caráter público*, deve-se garantir, por meio do *habeas data*, a teor expresso do artigo 5º, LXXII, “b”, da Constituição Federal, “a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo”.

Dessa forma, o *habeas data* tutela a autodeterminação informativa, (Cf. ALBERS, 2005; NOJIRI, 1998, p. 360-363) a qual engloba tanto a proteção e amparo das questões íntimas, isto é, o direito à

privacidade em sentido amplo, quanto a preservação de informações não íntimas. Por “informações relativas à pessoa”, deve-se compreender, assim, dados definidores da situação da pessoa nas mais diversas searas, sejam informações sobre sua religião, ideologia ou orientação política, sejam dados sobre sua situação econômica e profissional, abrangendo-se mesmo a existência de eventual inadimplência ou de dívidas e créditos tributários (PACHECO, 1998, p. 349; DECOMAIN, 2010, p. 127).

Com efeito, os dados protegidos não precisam ser necessariamente íntimos. Deve-se ver que o *habeas data* tem por escopo garantir a transparência estatal em relação às informações detidas pelo Estado sobre o cidadão. Não há por que se alegar a inadequação do *habeas data* para defesa de direitos de cunho econômico. (Cf. JUSTEN FILHO, 2010, p. 1189) Portanto, informações armazenadas, fichadas e catalogadas constantes em registros ou bancos de dados, que abrangem dados das mais variadas espécies, são passíveis de conhecimento, retificação ou assentamento por meio do *habeas data*. Nesse sentido, tem-se por incontestado o direito do contribuinte, pessoa física ou jurídica, de impetrar *habeas data* para garantir a transparência de informações a seu respeito junto aos órgãos da Fazenda Pública (MEIRELLES; MENDES; WALD, 2014, p. 352).

Deve-se ver que ao impetrar o *habeas data* o jurisdicionado, não raras vezes, tem conhecimento das informações relativas à sua pessoa, porém deseja saber se os dados foram armazenados de maneira ilícita e se são verídicos (DIMOULIS; LUNARDI, 2013, p. 413). Mesmo porque as informações obtidas ilicitamente ou que ofendam direitos do jurisdicionado devem ser suprimidas dos registros de entidades governamentais ou de caráter público (AGRA, 2013, p. 486-487).

Em outras palavras, normalmente, o sujeito ativo do *habeas data* conhece a informação: sabe a cor de seu próprio cabelo, a religião que pratica, ou a renda auferida por ele em um dado ano-calendário. O que pretende o interessado com o *habeas data* é saber qual a informação contida no registro ou banco de dados, para que, estando ela incorreta, possa corrigi-la. O sujeito ativo do *habeas data*, em regra,

não quer saber a cor do próprio cabelo, mas sim o que diz o registro ou banco de dados sobre a cor de seu cabelo.

Como o *habeas data* resguarda as informações relativas à pessoa do impetrante, ele se configura como um remédio personalíssimo do titular dos dados (SILVA, 2012, p. 454), seja pessoa física ou jurídica (BOTALLLO; CARRAZZA, 2004, p. 113). Ou seja, terceiros não têm legitimidade ativa para impetrá-lo<sup>5</sup>. Contudo, é aceito na doutrina e na jurisprudência que herdeiros e sucessores possuem legitimidade para interpô-lo quando informações forem denegadas a respeito do *de cuius*, cabendo a correção caso necessário (AGRA, 2013, p. 487). Em decorrência da necessidade de se preservar a transparência estatal, se a administração declara inexistir determinada informação, não poderá validamente tomar, contra o impetrante, providências que se respaldem naquilo que, em caráter oficial, negou existir (BOTALLLO; CARRAZZA, 2004, pp. 115 e 119).

**À luz da Constituição Federal já se discutia a exigência do pedido administrativo precedente para que fosse cabível posteriormente o *habeas data*.** Esta questão fora consolidada antes mesmo da promulgação da Lei nº 9.507/97, na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o que ensejou a edição da Súmula nº 2, segundo a qual não é cabível o *habeas data* “se não houve recusa de informações por parte da autoridade administrativa”. Tal exigência seria posteriormente contemplada no art. 8º da Lei nº 9.507/97, que demanda que se instrua a petição inicial com prova i) “da recusa ao acesso às informações ou do decurso de mais de dez dias sem decisão”; ou ii) “da recusa em fazer-se a retificação ou do decurso de mais de quinze dias, sem decisão”; ou iii) da recusa em fazer-se a anotação de explicação ou contestação do dado, que justifica eventual pendência sobre o fato objeto do dado<sup>6</sup>. Também a jurisprudência do Supremo Tribunal

5 Neste sentido: “O *habeas data* não se presta para solicitar informações relativas a terceiros, pois, nos termos do inciso LXXII do art. 5º da CF, sua impetração deve ter por objetivo ‘assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante’.” (HD 87 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 25 de novembro de 2009, Plenário, DJE 05.02.2010).

6 Tal anotação é referida no art. 4º, § 2º, da Lei nº 9.507/97.

Federal confirma a necessidade do cumprimento do requisito, cuja ausência enseja a carência da ação<sup>7</sup>.

Alguns autores rechaçam a necessidade de prévia recusa do órgão perquirido (GARCIA, 2001, p. 132). Um dos argumentos dessa posição é que a Constituição Federal foi clara em conferir ao interessado a opção entre o processo judicial e o processo administrativo (SOARES, 2012, p. 30). No entanto, entende a doutrina majoritária que não teria sentido sobrecarregar o Judiciário antes mesmo de se tentar, na via administrativa, aquilo que o próprio órgão pode oferecer (AGRA, 2013, p. 487; MEIRELLES; MENDES; WALD, 2014, p. 354). Em um e outro caso, tem-se por certo que não há a exigência de esgotamento de instâncias administrativas, bastando a recusa ao acesso ou o decurso de período de tempo sem pronunciamento do órgão competente para prestar as informações<sup>8</sup>.

Cabe o *habeas data*, ainda, se o detentor das informações solicitadas as houver fornecido de maneira insuficiente ou incompleta (MEIRELLES; MENDES; WALD, 2014, p. 354). Vale dizer, não basta que a entidade requisitada atenda ao pedido do interessado, é necessário que o faça de maneira satisfatória. Caso assim não proceda, cumpre ao interessado ingressar com o remédio constitucional para obter as informações na extensão a que tem direito.

## 2.2. A REGULAMENTAÇÃO PELA LEI Nº 9.507/1997

Conquanto incontestes a aplicabilidade imediata do *habeas data* a partir da Constituição de 1988<sup>9</sup> (CRETELLA JÚNIOR, 1989, p. 117), cumpre notar que sua regulamentação infralegal somente se

7 Consoante a jurisprudência do STF: “[a] prova do anterior indeferimento do pedido de informação de dados pessoais, ou da omissão em atendê-lo, constitui requisito indispensável para que se concretize o interesse de agir no *habeas data*. Sem que se configure situação prévia de pretensão resistida, há carência da ação constitucional do *habeas data*.” (RHD 22, Rel. p/o ac. Min. Celso de Mello, julgamento em 1991991, Plenário, DJ de 1º91995). No mesmo sentido, cf. HD 87AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 25112009, Plenário, DJE de 522010.

8 É o que se extrai da leitura do art. 8º da Lei nº 9.507/97.

9 Cabe ver, nesse sentido, que, alguns dias após a promulgação da Constituição já se pronunciava o Supremo sobre o primeiro *habeas data* (Cf. HD nº 1, Rel. Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, julgado em 13 de outubro de 1988).

deu com a edição da Lei nº 9.507/1997. Em que pese a Constituição já trouxesse elementos suficientes para a aplicação do remédio, conforme se expôs, falando-se mesmo em “absoluta prescindibilidade de normação infraconstitucional para reger o instituto” (BASTOS; MARTINS, 1989, p. 366), a lei trouxe elementos procedimentais relevantes para tutelar a garantia constitucional e conferir segurança jurídica aos cidadãos na persecução da transparência do Estado.

O diploma legal acrescentou, ademais, uma terceira finalidade ao remédio constitucional, (Cf. TAVARES, 2013, p. 698; LOPES; LOPES, 1998, p. 255; DOTTI, 1998, p. 305) sob o intento de obstar que constrangimentos ocorressem pela descoberta de dados desprovidos das razões que os ensejaram (AGRA, 2013, p. 487). Consoante o art. 7º, III, da Lei nº 9.507/1997, o *habeas data* tornou-se o instrumento cabível também para “a anotação nos assentamentos do interessado, de contestação ou explicação sobre dado verdadeiro mas justificável e que esteja sob pendência judicial ou amigável”.

Além de ter ampliado o leque de finalidades desse remédio constitucional, a regulamentação do *habeas data* pela Lei nº 9.507/1997 foi importante para explicitar o que se deve entender por registro ou banco de dados de caráter público. Consoante o parágrafo único do artigo 1º, todo registro público ou banco de dados será considerado de caráter público: (i) se as informações neles contidas sejam ou possam ser transmitidas a terceiros; ou (ii) caso as informações não sejam de uso privativo.

É fundamental, porém, a percepção de que esse conceito só é relevante na hipótese em que não se trate de entes da administração pública direta e indireta. No caso de “entidades governamentais”, não há que se perquirir se há ou pode haver transferência a terceiros ou se as informações são ou não de uso privativo. Em se tratando de registro ou banco de dados de entidades governamentais, pouco importa se as informações são de uso privativo do órgão que as detém, ou mesmo se tais informações podem ser transferidas a terceiros. Entendimento diverso implicaria negar-se à transparência estatal sua verdadeira relevância,

obstando-se a aplicação de remédio destinado a promovê-la.

Conforme exposto, à luz do texto constitucional, encontram-se duas modalidades de registros ou bancos de dados: i) aqueles pertencentes a “entidades governamentais”; e ii) aqueles “de caráter público”. O art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 9.507/1997, o qual define o “caráter público” de registros e de bancos de dados, é relevante apenas para interpretar a segunda modalidade, vale dizer, o que sejam os registros ou bancos de dados de caráter público (necessariamente detidos por entidades não governamentais). A dicção do dispositivo contempla as mais diversas instituições privadas, inclusive financeiras<sup>10</sup>, e abrange serviços de proteção de crédito<sup>11</sup>, listagens de mala direta e agências de notícias (WALD; FONSECA, 1998, p. 15), entre tantas outras possibilidades que a prática venha a conceber.

Em tais casos, é primordial verificar a comunicabilidade dos dados a terceiros, vez que não possui caráter público o armazenamento de dados para uso próprio e exclusivo da entidade privada. (Cf. DECOMAIN, 2010, p. 128) Todavia, ressalta-se que a lei não reclama a transmissão atual, mas “contenta-se com a possibilidade dela” (MOREIRA, 1998, p. 131), o que amplia consideravelmente o alcance do *habeas data*.

Em se tratando de informações “constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais”, o *habeas data* é aplicável, não importando o significado de “caráter público”. Se a informação relativa à pessoa está em registro ou banco de dados de entidades governamentais, o acesso deve ser garantido mediante *habeas data*.

A insistência neste ponto deve-se ao prejuízo à sistematização da Lei nº 9.507/97 engendrado pelo veto presidencial parcial

10 Cf. TJ-SP, AC nº 0017225-37.2012.8.26.0576, Rel. Des. Alexandre Bucci, julgado em 4 de junho de 2013.

11 Concedendo-se o *habeas data* em casos envolvendo SPC e SERASA, cf. TJ-SP, AC nº 1086655-95.2013.8.26.0100, Rel. Des. Teixeira Leite, julgado em 25 de fevereiro de 2015; TJ-MG, AC 2.0000.00.295085-4/000, Rel. Des. Batista Franco, julgado em 15 de fevereiro de 2000; TJ-MG, AC 2.0000.00.310192-2/000, Rel. Des. Maria Elza, julgado em 02 de agosto de 2000; TJ-RS, AC nº 70049279607, Rel. Des. Orlando Heemann Júnior, julgado em 09 de agosto de 2012.



que antecedeu sua promulgação. Entre outros vetos, eliminou-se justamente o art. 1º, *caput*, da Lei nº 9.507/97, o qual dispunha que “[t]oda pessoa tem o direito de acesso a informações relativas à sua pessoa, constantes de registro ou banco de dados de entidades governamentais ou de caráter público”.

Ora, tal dispositivo não fazia mais que reproduzir o exato teor do texto constitucional<sup>12</sup>. O veto presidencial é, pois, materialmente irrelevante neste ponto<sup>13</sup>.

Deve-se ver, contudo, que o veto prejudicou a compreensão do diploma legislativo. Com o veto, a leitura da lei inicia-se com a definição do que seja o registro ou banco de dados de caráter público. A leitura descontextualizada de tal dispositivo leva a crer que a lei aplica-se tão somente a registros ou bancos de dados de caráter público, e que, portanto, o *habeas data* deveria ser concedido tão somente em relação a registros ou bancos de dados de caráter público. Segundo essa interpretação, dever-se-ia avaliar, mesmo no caso de entidades governamentais, se o registro ou banco de dados em questão possui “caráter público”.

Tal conclusão é notoriamente equivocada e impediu que se observassem avanços importantes na garantia da transparência estatal. Na verdade, o *habeas data* deve ser concedido sempre que se tratar de i) registro ou banco de dados de entidade governamental ou ii) registro ou banco de dados de caráter público. Tal é o comando constitucional. O artigo 5º, LXXII, contém “típica norma constitucional de garantia”, não se admitindo lei ordinária que lhe condicione “impetrabilidade e nem a consequente apreciação judicial” (BASTOS;

12 Curioso ver a fundamentação do veto presidencial em relação ao artigo 1º, segundo a qual “[o]s preceitos desbordam sensivelmente a configuração constitucional do *habeas data*, impondo obrigações aos entes governamentais ou de caráter público sem qualquer respaldo na Carta Constitucional. A definição constitucional do *habeas data* é precisa, não permitindo a conformação pretendida nestes dispositivos.”

13 Veja-se, apesar disso, que redação equivalente foi inserida no art. 38 da Lei nº 12.527/11, segundo o qual “[a]plica-se, no que couber, a Lei nº 9.507, de 12 de novembro de 1997, em relação à informação de pessoa, física ou jurídica, constante de registro ou banco de dados de entidades governamentais ou de caráter público.” Ou seja, se é que havia alguma necessidade do dispositivo, esta foi suprida pela Lei nº 12.527/11, que esclarece o âmbito de aplicação da Lei nº 9.507/97.

MARTINS, 1989, p. 366).

### 2.3. O OBSCURECIMENTO DO HABEAS DATA NA JURISPRUDÊNCIA

O *habeas data* tem por escopo, portanto, garantir a transparência das informações de registros e bancos de dados de entidades governamentais e de registros e bancos de dados públicos, mediante o direito de acesso e conhecimento de tais informações e a possibilidade de retificação dos dados ou de anotação nos registros.

Contudo, a extensão do *habeas data* foi, por quase três décadas, obscurecida e, muitas vezes indevidamente restringida pelos tribunais pátrios. Não raras vezes, evocaram os tribunais o conceito de “caráter público”, previsto na Lei nº 9.507/97, justamente para negar acesso a informações de registros e bancos de dados de entidades governamentais, quando, consoante demonstrado, tal análise não é necessária. Violou-se, assim, o próprio espírito do instituto do *habeas data*, instrumento apto, por excelência, a promover a transparência estatal em relação a informações detidas sobre o cidadão.

Na jurisprudência, tornou-se lugar comum discutir-se se determinado banco de dados de entidade governamental possuía ou não caráter público. Em matéria tributária, considerava-se que a principal questão cingir-se-ia a “saber se as informações solicitadas pela impetrante são de caráter público ou de uso privativo da Secretaria da Receita Federal”<sup>14</sup>. Assim, mesmo no caso de registros e bancos de dados de entidades governamentais, negava-se acesso a informações pela via do *habeas data*, por se considerar que as informações requeridas não se enquadravam “no conceito previsto no parágrafo único do art. 1º da Lei 9.507/97, porquanto não são de caráter público e não podem ser transmitidas a terceiros, sendo de uso privativo da Secretaria da Receita Federal”<sup>15</sup>. Este raciocínio inviabilizou por completo

14 TRF 3ª Região, AC nº 0000479-71.2014.4.03.6114/SP, Rel. Des. Nery Junior, julgado em 27 de novembro de 2014.

15 TRF 3ª Região, AC nº 0000226-28.2014.4.03.6100/SP, Rel. Des. Mairan Maia, julgado em 06 de novembro de 2014

a transparência necessária a qualquer modelo que pretenda melhorar o relacionamento entre Fisco e contribuinte.

Com base em tais fundamentos, negava-se acesso, por exemplo, a dados do Sistema de Conta-Corrente de Pessoa Jurídica (“SINCOR”), argumentando-se que este teria por função “orientar o serviço de controle e fiscalização da Receita Federal, e não informar contribuintes acerca de eventuais créditos junto à União Federal”. Em notória contrariedade à lógica do *habeas data*, negava-se acesso às informações, porquanto este sistema seria “alimentado tão somente com informações prestadas pelo contribuinte, sendo, portanto, de prévio e total conhecimento do mesmo”<sup>16</sup>.

Considerava-se, igualmente, em latente contradição à regra constitucional, que a legislação teria definido “o conceito e a caracterização de ‘registro’ ou de ‘banco de dados’ de informações de natureza pública, delimitando os dados acessíveis por meio de Habeas Data, nas estritas hipóteses do art. 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.507/1997”. Nos termos deste raciocínio, autorizava-se o acesso à informação “só nas hipóteses que as informações possam ser transmitidas a terceiros ou que não sejam de uso privativo do órgão ou entidade produtora ou depositária das informações”. A conclusão, pois, seria no sentido de que “se as informações requeridas pela impetrante não podem ser transmitidas a terceiros e são de uso interno da Receita Federal, seu acesso, por Habeas Data, encontra óbice no art. 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.507/1997”<sup>17</sup>.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, chegou-se mesmo a formar um “entendimento deste Tribunal”, de que seria “imprópria a via processual do *habeas data* para o acesso a

16 TRF 3ª Região, AC nº 0000479-71.2014.4.03.6114/SP, Rel. Des. Nery Junior, julgado em 27 de novembro de 2014. No mesmo sentido, considerando os bancos de dados do SINCOR como “de uso interno e privativo”, TRF 3ª Região, Apelação Cível Nº 0014907-42.2010.4.03.6100/SP, Desembargadora Federal Cecília Marcondes, julgado em 18 de outubro de 2012; TRF 3ª Região, Apelação Cível nº 0000226-28.2014.4.03.6100/SP, Rel. Des. Mairan Maia, julgado em 06 de novembro de 2014.

17 TRF 1ª Região, Apelação Cível Nº 0001524-91.2011.4.01.3812/MG, Rel. Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto, julgado em 10 de junho de 2014.

informações existentes nos arquivos da Secretaria da Receita Federal”, porquanto estas seriam “disponibilizadas para uso interno pelo órgão fazendário e não incluídas em ‘registro’ ou ‘banco de dados’ de informações de caráter publico na definição que lhes dá a lei”<sup>18</sup>.

No Superior Tribunal de Justiça, não foi distinta a interpretação. Em julgado relativo ao Registro de Procedimento Fiscal (“RPF”), negou-se acesso a este documento sob o argumento de que ele seria, por definição, “documento de uso privativo da Receita Federal”, o qual “não tem caráter público nem pode ser transmitido a terceiros”<sup>19</sup>. Em que pese em situações semelhantes não tenha encontrado o STJ violação a preceito de lei federal, cumpre ver que, mesmo em tais casos, contentou-se a Corte, para fins de não conhecimento do Recurso Especial, com a assertiva de que o SINCOR destinava-se “exclusivamente para controle interno do pagamento dos tributos, não sendo passível de conhecimento do contribuinte, na forma do parágrafo único do art. 1º da Lei 9.507/97”<sup>20</sup>. Não vislumbrou a Corte, portanto, que o referido parágrafo não seria sequer aplicável a entidades governamentais.

Por outro lado, mesmo em decisões que concediam o *habeas data* para acesso a dados relativos ao SINCOR e em relação a outras bases da Receita Federal, discutia-se o “caráter público” de tais bases de dados. Com efeito, concedia-se o *habeas data* por se considerar que “[o]s dados constantes do SINCOR possuem nítido caráter público” e “por retratarem, em tempo real, a situação do contribuinte perante a Receita Federal, computando os créditos e débitos em seu nome,

18 TRF 1ª Região, AC 2007.38.01.002751-4/MG, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, julgado em 24 de junho de 2014. Cf., no mesmo sentido, dentre tantos outros do mesmo tribunal, TRF 1ª Região, AHD nº 2007.38.01.002748-7/MG, Rel. Des. Catão Alves, publicado em 11 de fevereiro de 2011; TRF 1ª Região, RHD nº 2006.38.11.007802-3/MG, Rel. Des. Leomar Barros Amorim de Souza, publicado em 15 agosto de 2008; AC nº 0021624-50.2004.4.01.3800/MG, Rel. Juiz Federal Saulo José Casali Bahia, publicado em 30 de março de 2012.

19 STJ, REsp nº 1.411.585/PE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 05 de agosto de 2014.

20 STJ, REsp nº 896.367/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17 de abril de 2008. Em outro caso, a Corte não conheceu de Recurso Especial da Fazenda, “em face do enfoque constitucional com que decidida a controvérsia no Tribunal de origem” (cf. STJ, REsp nº 1.064.569/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 18 de junho de 2009).

*não são de uso privativo do órgão*”<sup>21</sup>.

Por algumas décadas, permaneceu o Brasil, portanto, em franco distanciamento em relação aos padrões mínimos de proteção do contribuinte enumerados pela OCDE na década de 1990 (OCDE, 1990). Embora ainda se encontre a administração tributária brasileira muito aquém dos padrões de transparência estatal observados em outros países por Baker e Pistone, deve se ver que, ao menos no que se refere à utilização do *habeas data*, o Supremo Tribunal Federal consertou o equívoco da volumosa jurisprudência contrária à promoção de um Estado transparente.

## 2.4. A REVITALIZAÇÃO DO HABEAS DATA

O STF, em acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux<sup>22</sup>, pacificou, em sede de Repercussão Geral, que o *habeas data* é “garantia constitucional adequada para a obtenção, pelo próprio contribuinte, de informações concernentes ao pagamento de tributos constantes de sistemas informatizados de apoio à arrecadação dos órgãos da administração fazendária dos entes estatais”. Finalmente, reconheceu o Supremo Tribunal Federal a importância deste instrumento na promoção da transparência estatal.

Apesar de o caso versar sobre informações declaradas e controladas pelo SINCOR, o teor dessa decisão deve ser compreendido de maneira ampla, devendo o mesmo raciocínio ser estendido a outros bancos de dados da Receita Federal e das demais autoridades fazendárias. Segundo o Ministro Luiz Fux “[a]os contribuintes foi assegurado o direito de conhecer as informações que lhes digam respeito em bancos de dados públicos ou de caráter público, em razão do direito de preservar o status do seu nome, seu planejamento empresarial, sua estratégia de investimento e principalmente a recuperação de tributos

21 TRF 3ª Região, AC nº 0006191-66.2010.4.03.6119/SP, Rel. Des. Consuelo Yoshida, julgado em 02 de maio de 2013. No mesmo sentido, cf. TRF 3ª Região, Apelação Cível Nº 0004563-75.2005.4.03.6100/SP, Juíza Federal Convocada Giselle França, julgado em 31 de janeiro de 2013.

22 STF, RE 673.707/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17 de junho de 2015.

pagos indevidamente.”

O referido acórdão explicita, ainda, que a Lei nº 9.507/1997 não teria por objetivo negar a seu próprio titular o conhecimento das informações que a seu respeito estivessem cadastradas junto às entidades depositárias. Pretenderia, na verdade, restringir a divulgação a outros órgãos ou a terceiros.

Ademais, o requerimento de informações constantes em tais sistemas da Receita Federal não envolveria a hipótese de sigilo legal ou constitucional, vez que requeridos pelo próprio contribuinte, sobre dados relativos a ele próprio. Nesse sentido, o RE 673.707/MG garante a possibilidade de impetração do *habeas data* de forma a esclarecer à pessoa física ou jurídica os valores por ela pagos a título de tributos ou qualquer outro tipo de pagamento constante dos registros da Receita Federal ou de qualquer outro órgão fazendário das entidades estatais.

No mesmo sentido do quanto sustentado nos itens anteriores, o Plenário do STF decidiu que as informações fiscais relativas ao próprio contribuinte, se sigilosas, deveriam ser protegidas da sociedade em geral, mas não da pessoa a quem elas se referem. Ademais, o *habeas data* resguarda a pessoa não só em relação aos bancos de dados das entidades governamentais, como também em relação aos bancos de caráter público geridos por pessoas privadas. Ou seja, como afirmado anteriormente, enquanto o termo “entidades governamentais” seria uma expressão que abrangeria órgãos da administração direta e indireta, os bancos de caráter público abrangeriam instituições, entidades e pessoas jurídicas privadas que prestam serviços para o público ou de interesse público. Portanto, concluiu o Plenário, afirmar a suposta ausência de caráter público não constituiria argumento idôneo a impedir o acesso às informações e consequentemente indeferir o *habeas data*, haja vista ser o cadastro mantido por entidade governamental, qual seja, a Receita Federal, e não por pessoa privada.

Interessante, ainda, que a decisão foi taxativa ao afirmar que permitir o acesso aos sistemas de controle de pagamentos não significaria criar obrigação jurídica indevida à Fazenda Nacional.

Tampouco se poderia negar o acesso sob a argumentação de que a administração fazendária não estaria preparada para atender a pedidos do contribuinte. Na verdade, a solução reclamaria lógica inversa, ou seja, a Fazenda Nacional deveria adaptar-se para cumprir os comandos constitucionais, ainda que isso a onerasse administrativamente. Em verdade, o Supremo afastou a odiosa lógica utilitarista segundo a qual os direitos do contribuinte estariam sujeitos às vicissitudes administrativas da autoridade tributária.

Ao extirpar restrições incabíveis como a alegação do sigilo e da necessidade de “caráter público” para bancos de dados de entidades governamentais, o STF, delimita o real alcance do *habeas data*. Com essa concepção estabelecida, parece que, finalmente, o *habeas data* deixará de desempenhar um papel marginal no direito brasileiro (DIMOULIS; LUNARDI, 2013, p. 413), sendo bem provável que o interesse por essa garantia aumente (DALLARI, 2002, p. 243-251) e que os cidadãos passem a recorrer mais frequentemente a esse remédio constitucional.

Adicionalmente, sustentou o Ministro Luiz Fux que o entendimento expresso em seu voto seria corroborado pelo quanto disposto na Lei de Acesso à Informação. Deve-se ver, que, efetivamente, o advento da Lei de Acesso à Informação teve fundamental importância para que, finalmente, se desse à garantia constitucional do *habeas data* os contornos intentados pelo constituinte.

### 3. LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO E HABEAS DATA

A Lei nº 12.527/2011, ou Lei de Acesso à Informação (“LAI”), regulamenta o direito ao acesso a informações previsto no art. 5º, XXXIII, segundo o qual “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”. Além disso, a Lei contempla “o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de

governo” (CF, art. 37, § 3º, II) e estabelece diretrizes para “a gestão da documentação governamental”, bem como “as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem” (CF, art. 216, § 2º).

O inciso XXXIII é abrangente, pois garante o acesso a informações de interesse particular, coletivo ou geral. Nota-se que as informações de interesse particular detidas pelos órgãos da administração pública não se confundem com as informações relativas à pessoa presentes no inciso LXXII, “a”, da Constituição. (Cf. DAL-LARI, 2002, p. 243-251; PINTO FILHO, 2002, p. 44-45) No inciso XXXIII existe o interesse do cidadão, seja ele particular, coletivo ou geral, porém, não se trata, necessariamente, de informação referente a ele próprio. Muito embora toda informação relativa à pessoa seja de seu interesse particular, a recíproca não é verdadeira (ALVIM, 2001, p. 22-24). Distintamente do que ocorre com o *habeas data*, não é necessário que as informações solicitadas digam respeito ao próprio solicitante. Em se tratando de informação de interesse particular, coletivo ou geral, tem o cidadão garantido o direito ao acesso a tais informações. O *habeas data* e a LAI se complementam na tutela da transparência do Estado.

A partir da LAI, o Brasil (i) consolidou e definiu o marco regulatório sobre o acesso à informação pública sob a guarda do Estado; (ii) estabeleceu procedimentos para que a administração pública responda a pedidos de informação do cidadão; e (iii) dispôs como uma de suas diretrizes a “observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção” (artigo 3º, I) (CGU, 2014).

Deve-se ver que a LAI, para além de pormenorizar procedimentos para a garantia de direitos constitucionalmente previstos, possui importância pedagógica significativa. Reconhecidamente, a LAI tem por diretriz fomentar o “desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública” e contribuir para o “desenvolvimento do controle social da administração pública” (art. 3º, IV e V).

Nesse sentido, a LAI tem por escopo contribuir para que se desenvolva, no âmbito do funcionalismo público, a percepção de



que o cidadão possui direitos perante a administração pública, os quais devem ser tutelados independentemente de conveniência administrativa de assim se proceder. O direito à informação é um direito *per se*, e não mero mecanismo para que se possam exercer outros direitos. Com efeito, não cabe à administração pública negar o direito à informação sob o fundamento de que a tutela lhe é onerosa. O direito à informação deve ser tutelado independentemente de considerações de praticabilidade por parte do Estado, devendo-se sempre levar em consideração que cumpre tão somente ao cidadão decidir se lhe interessa obter determinada informação sobre ele próprio ou de seu interesse particular.

Em outras palavras, não se pode exigir do cidadão que peticione perante o Judiciário toda vez que desejar uma informação, seja ela de interesse particular ou coletivo. Tal exigência contraria a necessidade de se preservar a simplicidade da administração com a qual se preocupam Baker e Pistone (BAKER; PISTONE, 2015, p. 22). Nos casos de informações de interesse público, não pode a administração pública sequer esperar um pedido do cidadão. A LAI propugna, nesse sentido, que o Estado deve prover informações não apenas quando provocado (“transparência passiva”), mas também proativamente (“transparência ativa”) (CGU, 2014, p. 7). A lei contempla a transparência ativa ao estabelecer como regra a “divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações” (LAI, art. 3º, II).

No que tange à transparência passiva, a LAI estabeleceu procedimento de acesso a informações específicas, solicitadas por pessoas físicas e jurídicas (LAI, arts. 10 a 20). O procedimento de acesso a informações tem se mostrado efetivo. Interessante conferir que, no período compreendido entre maio de 2012 e junho de 2015<sup>23</sup>, foram respondidos 281.236 pedidos<sup>24</sup>. Destes, 73,1% tiveram o “acesso con-

23 Conforme consta de relatório gerado eletronicamente pelo “Sistema Eletrônico do Serviço de Informação do Cidadão”, intitulado “Relatório de Pedidos de Acesso à Informação e Solicitantes entre maio de 2012 e junho de 2015”, em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/sistema/Relatorios/Anual/RelatorioAnualPedidos.aspx>>. Acesso em: 16 jul. 2015.

24 Conforme o Relatório, entre maio de 2012 e junho de 2015, houve 283.304 pedidos de acesso à informação, dos quais 281.236 foram respondidos. Dos 2068 pedidos não respondidos, 1587

cedido”, 3,4% tiveram o “acesso parcialmente concedido”, e 10% tiveram o “acesso negado”<sup>25</sup>.

A principal razão de negativa de acesso foi o fato de a informação tratar de “dados pessoais” (36,4%). A negativa dos pedidos por este motivo encontra amparo no art. 31, §1º, I, da LAI, o qual dispõe que as informações pessoais relativas a intimidade, vida privada, honra e imagem devem ter seu acesso restrito “a agentes públicos legalmente autorizados e à pessoa a que elas se referirem”. Nestes casos, é de se presumir que as informações não foram negadas às pessoas a quem as informações diziam respeito, mas sim a terceiros.

Houve negativa para 13,6%, sob o fundamento de se tratar de “informação sigilosa de acordo com a legislação específica”. Em relação a este dado, o Relatório menciona expressamente os casos “do sigilo fiscal e do sigilo bancário”. Ainda, relata-se que 8,3% dos pedidos foram negados por se tratar de “informação sigilosa classificada conforme a Lei 12.527/2011”<sup>26</sup>. O art. 5º, XXXIII dispõe que a autoridade administrativa pode negar-se a fornecer informação “cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

As hipóteses de sigilo consoante legislação específica merecem atenção. Em que pese entendamos salutar o procedimento previsto na LAI, ainda existirá ampla gama de casos em que o cidadão somente conseguirá as informações que pleiteia mediante petição ao Judiciário. Apesar do esforço legislativo, somente do Judiciário se espera a imparcialidade necessária para que se tutelem com efetividade os direitos fundamentais constitucionalmente previstos.

Por exemplo, em solicitação de acesso à informação, (CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, 2012) com base na Lei nº

estariam em tramitação fora do prazo estabelecido pela LAI (o prazo é de 20 dias conforme dispõe o §1º do art. 11 dessa Lei) e 481 estariam em tramitação, mas ainda dentro do prazo legal.

25 Já os demais pedidos tiveram como resposta que se trata de “informação inexistente”; ou que “não se trata de solicitação de informação”; ou que “órgão não tem competência para responder sobre o assunto”; ou ainda que se trata de “pergunta duplicada/repetida”.

26 Os arts. 27 a 30 da LAI dispõem sobre os procedimentos de classificação, reclassificação e desclassificação de informações sigilosas.

12.527/2011, em que se requereu ao Ministério da Fazenda acesso ao RPF, respondeu o Ministério que “[o] RPF e suas informações não podem ser fornecidos ao recorrente em razão de serem protegidos por sigilo fiscal, nos termos do art. 198, caput, do CTN, e em conformidade com o art. 22 da Lei nº 12.527/11 e com o art. 6º, I, do Decreto nº 7.724/12”. Em recurso à Controladoria-Geral da União, nos termos do art. 24 do Decreto nº 7.724/12, considerou-se acertada a “negativa de acesso” ao RPF, ressaltando-se, inobstante, que “nos termos do art. 7º, § 2º, da Lei nº 12.527/2011” deveria ser dado ao contribuinte “acesso ao conteúdo do campo MOTIVAÇÃO do referido documento”.

Ora, é de se reconhecer que, mormente após a decisão do Supremo no RE 673.707/MG, teria o contribuinte amplas chances de ter seu direito ao acesso ao RPF assegurado mediante o *habeas data*<sup>27</sup>. Mesmo à luz da LAI, deve-se admitir que tal tutela seria assegurada pelo Judiciário, o que já foi, aliás, ainda que *obiter dictum*, reconhecido pelo STJ, para o qual seria “possível, nos termos da superveniente Lei n. 12.527/2011, o acesso às informações constantes do Registro de Procedimento Fiscal – RPF”<sup>28</sup>.

Não por outra razão, deve-se garantir que as decisões finais sobre sigilo de informações caibam, não ao arbítrio do órgão público que detém a informação, mas à decisão fundamentada da autoridade judiciária (BARROSO, 1998, p. 213; DALLARI, 2002, p. 249). A decisão do Supremo no RE 673.707/MG deve ser considerada apenas um primeiro passo no longo caminho a ser percorrido para que haja efetivo controle social sobre os atos da administração pública. Até o momento, encontra-se o contribuinte em estado ainda muito incipiente na exigência da reciprocidade que lhe é de direito. É incontestado o distanciamento frente à “relação aprimorada”

27 Embora este direito tenha sido negado pelo STJ, anteriormente à decisão do Supremo, sob o refutado argumento de que se trataria de “documento de uso privativo da Receita Federal”, que “não tem caráter público nem pode ser transmitido a terceiros” (STJ, REsp nº 1.411.585/PE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 05 de agosto de 2014).

28 STJ, REsp nº 1.411.585/PE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 05 de agosto de 2014.

apregoadas pela OCDE.

O que se espera da administração pública, por outro lado, é que acompanhe o avanço da jurisprudência dos tribunais em matéria de transparência estatal. Idealmente, conforme se expôs, deve-se promover a conscientização no âmbito da própria administração pública em relação aos direitos dos jurisdicionados, poupando-lhes a necessidade de recurso ao Judiciário para que tenham suas garantias individuais asseguradas. Nas hipóteses em que a tutela administrativa falhar, contudo, cumprirá ao administrado recorrer ao Judiciário, seja com fulcro na própria LAI, seja pela via do *habeas data*, conforme o caso. De qualquer forma, não pode mais o Executivo se recusar a tutelar direitos que o Legislativo e o Judiciário houveram por bem proteger, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional do agente público que assim proceder (LAI, art. 32 e ss).

Afinal, a transparência dos atos do Estado permite que se garanta a previsibilidade necessária à promoção da igualdade. Dado que as leis são gerais e indeterminadas, elas desconsideram aspectos particulares, advindos de tomadas de decisões em casos subsequentes. Somente com a aplicação da lei, isto é, quando a “impossibilidade da consideração de circunstâncias individuais se transforma em possibilidade”, é que se permite “moldar a lei à riqueza detalhada da experiência” (ÁVILA, 2009, p. 80-81).

Não há motivos para que os critérios do exame de tal riqueza de detalhes permaneça sob sigilo. Assim, o acesso a informações sobre o tratamento conferido a outros contribuintes em situação semelhante pode ser essencial para que se assegure a igualdade. Em que pese o valor das operações praticadas por outro contribuinte seja, invariavelmente, objeto de sigilo, é necessário que se garanta amplo acesso às informações sobre os critérios que motivaram a tomada de decisão por parte da administração tributária. Tal constatação, além de levar à óbvia conclusão acerca da importância da jurisprudência administrativa, deve ser encarada em sentido mais amplo, para que se evidencie a importância também da transparência de critérios na

concessão de regimes especiais e de outros atos administrativos cujos fundamentos sejam aplicáveis a terceiros.

Nesse sentido, tem-se por salutar a regulamentação das soluções de consulta relativas à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, perante a RFB, veiculada pela IN nº 1.396/13. Além de contemplar o efeito vinculante da consulta no âmbito da Receita Federal, que garante aplicação isonômica do entendimento aos contribuintes, a IN nº 1.396/13, com referência expressa à Lei de Acesso à Informação, garantiu a publicidade da fundamentação jurídica das soluções, excluindo-se dados que pudessem levar à identificação do consulente ou de outros sujeitos passivos.

#### 4. CONCLUSÃO

Quando da promulgação da Constituição de 1988, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins lamentaram que o constituinte não tivesse se aproveitado da ocasião para construir um contrapeso eficaz “à utilização da Informática pelo Estado moderno” (1989, p. 366-367). Anteviram os juristas que, ausentes instrumentos adequados, seria extremamente difícil a nossas Instituições conter a ampliação do poder estatal sobre o indivíduo. No entanto, se renunciaram o problema, também delinearão a solução, que passaria por “uma interpretação jurisprudencial construtiva, assim como por uma legislação ordinária ampliativa” (1989, p. 366).

O cenário desenhado pelos autores encontra-se posto. Onorando o contribuinte com os mais diversos deveres instrumentais, o Estado equipou-se de enormes bancos de dados, sem que houvesse preocupação com a correspondente garantia da transparência das informações neles contidas. Para que se construíssem tais registros, houve incursão gradativa na esfera privada dos indivíduos, sob os mais diversificados discursos, sendo a transparência e o combate ao abuso os argumentos mais facilmente acatados no contexto presente. A transparência estatal, por sua vez, foi obstada sob inaceitáveis

fundamentos, evocando-se desde suposta ausência de previsão legal até a onerosidade que a tutela de direitos implicaria aos cofres públicos para se afastar a transparência do Estado.

No Brasil, a resposta do Legislativo e do Judiciário foi tardia e ainda se encontra longe da garantia necessária à reciprocidade. O que se observou a princípio foi um obscurecimento completo da tutela do direito à informação no âmbito dos tribunais brasileiros, que, por longos anos, recusaram-se a garantir a transparência estatal em seu aspecto mais essencial, que é a garantia do cidadão de acessar informações sobre ele próprio.

A postura mais recente do STF frente ao habeas data e o advento da LAI, contudo, consertaram os ares de retrocesso que marcavam nossa jurisprudência, tendo-se conferido novo alento à expectativa de construção de um Estado mais transparente. Apesar da guinada, nota-se que o caminho ainda é longo e o tema demanda permanente monitoramento.

## REFERÊNCIAS

AGRA, Walter de Moura. Habeas data. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al (Org.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, Almedina, Série IDP, 2013.

ALBERS, Marion. *Informationelle Selbstbestimmung*. Baden-Baden: Nomos, 2005.

ALVIM, José Eduardo Carreira. *Habeas data*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Basel, vol. 100A, IFA, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. A viagem redonda: habeas data, direitos constitucionais e as provas ilícitas. In: WAMBIER, Teresa Arruda (Org.). *Habeas Data*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1998, pp. 202-221.

BASTOS, Celso Ribeiro. Habeas Data. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Org.). *Habeas Data*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 83-93.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2º vol. São Paulo: Saraiva, 1989.

BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antonio. Habeas Data, Licitude da Prova e Direitos dos Administrados. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 10,

pp. 113-119, 2004.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Relatório sobre a Implementação da Lei nº 12.527/2011: Lei de Acesso à Informação*. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.acaoainformacao.gov.br/central-de-conteudo/publicacoes/arquivos/relatorio-2-anos-lai-web.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2015

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Nota Técnica 16853.006354/2012-17*. Brasília, decidido em 11 de setembro de 2012.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Os "writs" na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989.

DALLARI, Dalmo de Abreu. O habeas data no sistema jurídico brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*. São Paulo, v. 97, pp. 239-253, 2002.

DECOMAIN, Pedro Roberto. O "habeas data". *Revista Dialética de Direito Processual*, v. 87, pp. 121-154, 2010.

DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI; Soraya. *Curso de Processo Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DOTTI, René Ariel. O Direito ao esquecimento e a proteção do *habeas data*. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Org.). *Habeas data*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 290-320.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 37ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GARCIA, Maria. Habeas data. O direito à informação. O direito fundamental à intimidade, à vida privada, à honra e à imagem das pessoas. Um perfil constitucional. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, v. 36, pp. 115-134, 2001.

GOVERNO FEDERAL. *Relatório de Pedidos de Acesso à Informação e Solicitantes entre maio de 2012 e junho de 2015*. Disponível em: <<http://www.acaoainformacao.gov.br/sistema/Relatorios/Anual/RelatorioAnualPedidos.aspx>>. Acesso em: 16 jul. 2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro; LOPES, Vera Maria de Oliveira Nusdeo. O *Habeas Data* no direito brasileiro – retrospectiva crítica da doutrina e da jurisprudência. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Org.). *Habeas data*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 246-290.

MEIRELLES, Hely Lopes; MENDES, Gilmar Ferreira; WALD, Arnoldo. *Mandado de Segurança e Ações Constitucionais*. 36ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. O habeas data Brasileiro e a sua Lei regulamentadora. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Org.). *Habeas data*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, pp. 124-147.

NOJIRI, Sérgio. O habeas data e o direito à autodeterminação informativa. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Org.). *Habeas data*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, pp. 356-371.

OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations – a Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, publicado em 27 de abril de 1990.

PACHECO, José da Silva. *Mandado de Segurança: e outras Ações Constitucionais Típicas*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

PINTO FILHO, Francisco Bilac Moreira. O segredo de estado e as limitações ao habeas data. *Revista dos Tribunais*, v. 91, n. 805, Nov. 2002, pp. 34-59.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

VALDERRAMA, Irma Mosquera; MAZZ; Addy, SCHOUERI, Luís Eduardo; QUIÑONES, Natalia; ROELEVELD, Jennifer; PISTONE, Pasquale; ZIMMER, Frederik. The rule of law and the effective protection of taxpayers' rights in developing countries. *WU International Taxation Research Paper Series*. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3034360](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3034360)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

SOARES, André Mattos. Uma revisita ao habeas data. *Revista Dialética de Direito Processual*, v. 106, p. 25-38, 2012.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TONELLI JÚNIOR, Renato Adolfo. O Procedimento de Troca de Informações em Matéria Tributária Adotado pela Administração Tributária Brasileira e a Violação da Cláusula *Due Process of Law*. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33, pp. 359-388, 2015.

WALD, Arnoldo; FONSECA, Rodrigo Garcia da. O *Habeas Data* na Lei 9.507/97. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Org.). *Habeas data*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 13-32.



# O SIGILO FISCAL: ENTRE A REGRA CONSTITUCIONAL E A NÃO-EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES PELO STF

Martha Leão

## 1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo analisar o tema do sigilo fiscal a partir de duas perspectivas: de um lado, da forma como este direito fundamental foi assegurado pela Constituição de 1988 e, de outro lado, da forma como esta disposição constitucional foi interpretada pelo Supremo Tribunal Federal. Mais explicitamente, o que se pretende é criticar a interpretação adotada pelo Tribunal no sentido de relativização do direito assegurado constitucionalmente a partir da influência de parâmetros e institutos internacionais, como a teoria do dever fundamental de pagar tributos e os *standards* determinados por institutos internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – (OCDE). O trabalho centra-se, por esta razão, na interpretação a ser conferida ao artigo 5º, inciso XII, que assim disciplina:

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

(...) XII—é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução

processual penal;

A questão a ser discutida diz respeito a saber se este dispositivo autoriza a sua flexibilização no que diz respeito à necessidade do Estado de assegurar a eficácia na tributação. E isso porque o artigo 6º da Lei Complementar nº. 105/01, regulamentado pelo Decreto nº. 3.724/01, autoriza o acesso das autoridades fiscais aos dados bancários dos contribuintes sem prévia decisão judicial, nos seguintes termos:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Em 2015, o Supremo Tribunal Federal julgou cinco processos que questionavam a constitucionalidade deste dispositivo. O tema foi objeto de discussão no Recurso Extraordinário nº. 601.314, com repercussão geral reconhecida, e de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) que também contestavam a flexibilização do sigilo das operações financeiras. Ajuizadas por partidos políticos e confederações patronais, as ações sustentavam que o dispositivo seria inconstitucional por violação ao artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição. As quatro ações foram relatadas pelo Ministro Dias Toffoli, que preparou relatório e voto conjunto para o julgamento, posicionando-se pela constitucionalidade e sendo seguido pela maioria dos Ministros. Apenas os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello votaram pela exigência de decisão judicial para o acesso aos dados e, portanto, pela inconstitucionalidade da lei (STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2390, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgamento iniciado em 17/02/2015). A análise deste dispositivo frente ao direito ao sigilo fiscal estabelecido pela Constituição e frente à interpretação conferida ao dispositivo constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, influenciado por doutrinas e *standards* estrangeiros, é o objeto de crítica deste artigo.

## 2. A MUDANÇA DE JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal em 2015 com relação à correta interpretação do artigo 5º, inciso XII, caracteriza-se como uma mudança de posicionamento da Corte, que possuía decisão anterior de seu Plenário considerando inconstitucional a lei que previa o acesso de dados bancários pela Receita Federal sem a necessidade de decisão judicial. A decisão anterior, por maioria, considerava que a Constituição garantia a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção (a quebra do sigilo) submetida ao crivo do Judiciário. Sob esta fundamentação, o entendimento anterior considerava inconstitucional norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

Naquela decisão julgava-se exatamente o mesmo tema, ou seja, a norma que deveria ser reconstruída a partir do artigo 5º, inciso XII, para saber se ela autorizava ou não que, para fins tributárias, se flexibilizasse a exigência de autorização judicial para permitir o acesso pelas autoridades fiscais aos dados bancários dos contribuintes. A decisão, adotada pelo mesmo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, era exatamente a de que o dispositivo constitucional deveria ser reconstruído como uma regra no sentido de proteção à privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações. Regra esta cuja única exceção (a quebra do sigilo) seria submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, apenas para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. Com base nesta fundamentação, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu que “conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte”. Em outras palavras, o entendimento anterior considerava inconstitucional norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na

relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

Decisão absolutamente contrária, contudo, foi adotada no julgamento mais recente pelo mesmo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal analisando, reitera-se, o mesmo tema. A fundamentação utilizada pelo Ministro Relator, condutor do voto prevalecente, para justificar esta decisão baseia-se na ideia de *dever fundamental de pagar tributos*, que é destacado por ele como um verdadeiro compromisso internacional do país, como se verifica na seguinte passagem:

“(...) tenho por relevante, nos presentes feitos, abordar em separado dois elementos que refletem, em essência, minha compreensão quanto ao tema: (i) a inexistência, nos dispositivos combatidos, de violação a direito fundamental (notadamente de violação à intimidade), pois não há ‘quebra de sigilo bancário’, mas, ao contrário, a afirmação daquele direito; e (ii) a confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar), esses últimos com espeque, inclusive, nos mais recentes compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.” (STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2390, Voto do Ministro Relator Dias Toffoli, julgamento em 17/02/2015, p. 9 do Acórdão).

Assim, ultrapassada a questão da proteção ao sigilo dos dados, o Ministro passa a justificar sua decisão com base, primeiro, no dever fundamental de pagar tributos e, segundo, com base em compromissos internacionais vinculados ao combate à sonegação. Em síntese, o Ministro Dias Toffoli, citando NABAIS, afirma que pagar tributo no Brasil é um dever fundamental alicerçado na ideia de solidariedade: “evidencia-se a natureza solidária do tributo, o qual é devido pelo cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade, com a qual tem o dever de contribuir. O dever fundamental de pagar tributos estaria, pois, alicerçado na ideia de solidariedade social” (p. 17, do Acórdão).

Desta constatação, o Ministro chega à seguinte consequência: “sendo o pagamento de tributos, no Brasil, um dever fundamental,

(...) é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal”. Mais adiante, o Ministro fundamenta sua convicção nos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil com relação à transparência e ao intercâmbio de informações financeiras, como, por exemplo, as ações vinculadas à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). Portanto, os padrões internacionais impõem – segundo o Ministro – a adoção destes mecanismos, porque o entendimento em sentido contrário “poderia representar um retrocesso de nosso país em matéria de combate à sonegação fiscal e a uma série de crimes” (p. 26, do Acórdão).

### 3. A CRÍTICA À DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Poucos exemplos são tão sintomáticos como o caso do sigilo dos dados dos contribuintes para mostrar, de um lado, como a Constituição brasileira é específica em proteger por meio de regras determinados direitos fundamentais dos contribuintes, e, de outro lado, como estes direitos vêm sendo cada vez mais desconsiderados no Brasil pela influência de doutrinas e diretrizes internacionais, como, por exemplo, as ações da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A Constituição não poderia ter sido mais clara em definir o sigilo de dados como um direito fundamental. Em seu artigo 5º, inciso XII, ela estabelece ser “inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, *por ordem judicial*, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”. O dispositivo, portanto, estabelece uma regra fechada, cujas únicas exceções são aquelas especificamente detalhadas (investigação criminal ou instrução processual penal) e no modo como detalhadas (por autorização judicial). Mais do que definir as hipóteses nas quais a regra geral não seria aplicada, a regra definiu *como* isso aconteceria, ou seja, o instrumento por meio do

qual as hipóteses excepcionais seriam aplicadas. Não há nenhum espaço aqui para dúvidas com relação à existência de uma proteção constitucional por meio de regra com relação ao sigilo de dados. Embora não seja um direito absoluto, o meio para a sua restrição foi expressamente indicado pelo texto constitucional: por ordem judicial. Além disso, a mera ampliação das hipóteses nas quais o sigilo poderia ser quebrado, para abranger também situações tributárias e não apenas penais, já seria problemática frente ao texto constitucional brasileiro. (LEÃO, 2017, p. 274 e ss).

A situação, no entanto, se torna ainda mais grave na medida em que esta quebra de sigilo possa ocorrer tão somente a partir de uma decisão da autoridade fiscal, agente diretamente interessado no caso, sem a participação judicial para regular este conflito. Não se trata de uma questão meramente formal. Enquanto nos casos de Direito Privado o Estado atua como um terceiro desinteressado com relação aos interesses dos sujeitos privados, no Direito Tributário isso é diferente: apenas o juiz tem este distanciamento necessário para a imposição de um balanço razoável entre o interesse das partes (SCHÖN, 2016, p. 523-524). Por isso, o artigo 6º da Lei Complementar nº. 105/01, regulamentado pelo Decreto nº. 3.724/01, que determina aos bancos o fornecimento de dados bancários de contribuintes à Receita Federal, sem prévia autorização judicial, é absolutamente inconstitucional. A decisão do Supremo Tribunal Federal, portanto, não obstante acompanhe de algum modo a recomendação de institutos internacionais, o faz em violação direta aquilo que foi determinado pela Constituição. Criticar a decisão constitucional e defender que ela deveria ser alterada para acompanhar as mudanças e necessidades deste novo cenário do Direito Tributário Internacional seria um papel atribuído à doutrina e não às decisões do Tribunal, cuja competência é exatamente salvaguardar a Constituição.

Para parte da doutrina, a proteção dos direitos dos contribuintes seria mais apropriada do ponto de vista do direito

infraconstitucional, devido às necessidades constantes de adaptação decorrentes da interação entre autoridade fiscal e contribuinte num cenário em transformação (BENTLEY, 2007, p. 143). Um exemplo disso seria a necessidade de se adequar às diretrizes de Direito Tributário advindas de organizações internacionais, como a OCDE. No campo do Direito Tributário, uma das principais preocupações da OCDE tem sido o enfrentamento do que se convencionou chamar no Direito Tributário Internacional de “planejamento tributário agressivo” (*aggressive tax planning*). Nesse contexto, em 2013, durante a reunião dos Ministros das Finanças dos Estados-Membro do G20 em Moscou, na Rússia, a organização apresentou o Plano de Ações do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*), que consiste em um plano para o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação, cujos relatórios finais foram apresentados em outubro de 2015. O Projeto do BEPS tem uma pretensão bastante ampla, destacada por BRAUNER ao dizer que ele “parece ser sobre tudo e sobre quase nada ao mesmo tempo, diante da sua amplitude esmagadora”. Embora pretenda cobrir diversos aspectos do regime de Direito Tributário Internacional, seu objetivo principal é frear os esquemas tributários mais agressivos das grandes corporações (BRAUNER, 2014, p. 111-112).

É preciso ressaltar, porém, que a OCDE é uma entidade cujos parâmetros e diretrizes não constituem lei vinculante. Isso significa dizer que suas recomendações não têm força legal, mas, ainda que tivessem, não poderiam de forma nenhuma estar acima da Constituição. É fundamental reconhecer, como já destacado por DOURADO, que o planejamento tributário agressivo não é um conceito legal que permita a atuação administrativa ou judicial. O termo não expande o conceito de *abuso* (*avoidance*), nem permite automaticamente a aplicação de uma norma geral antiabuso ou de uma norma específica antiabuso: regras antiabuso requerem comportamento abusivo (2015, p. 48). A própria autora, no entanto, reconhece que o fato de existirem no cenário internacional recomendações neste sentido pode trazer

problemas para os contribuintes “nos países em que as cortes, por alguma razão, não são efetivas guardiãs do Estado de Direito” (2015, p. 2). Em sentido semelhante, PISTONE destaca que a necessidade de aumentar a luta contra contribuintes fraudadores não pode se tornar uma “fogueira desproporcional” para todos os valores básicos de proteção das pessoas, que constituem a base do direito internacional e o fundamento das nações civilizadas pelo mundo (2014, p. 5).

Estas conclusões, de algum modo óbvias, são constantemente desafiadas no Brasil, que, infelizmente, talvez se enquadre no exemplo de DOURADO com relação a países nos quais nem sempre aquilo que foi assegurado pelo constituinte ou pelo legislador é garantido pelo Poder Judiciário. Na metáfora de ÁVILA, aquilo que é obtido pela previsão da lei, em caráter geral e abstrato, muitas vezes é afastado pela aplicação da lei, em caráter individual e concreto, ou seja, “aquilo que entra pela porta escapa pela janela” (2012, p. 172). Assim, embora exista um “capítulo tributário densamente povoado na Constituição” e um “sistema robusto de direitos e garantias” para os contribuintes, não é possível afirmar que o Brasil desenvolve as melhores práticas para proteção dos direitos dos contribuintes (LOBO TORRES; CARVALHO, 2015, p. 165). O grande exemplo disso é a forma como a questão do sigilo vem sendo enfrentada no país, sendo fruto da influência da Ação 12 do BEPS sobre a doutrina e jurisprudência brasileiras.

#### **4. A AÇÃO 12 DO BEPS**

A Ação 12 do BEPS enquadra-se no tópico maior de busca por transparência, e mostra a intenção de estender da forma mais ampla possível o acesso às informações dos contribuintes pelas administrações fiscais em todo o mundo (SCHOUERI; BARBOSA, 2013, p. 670). A preocupação com o tema também não é um fenômeno recente. Em 2000, a OCDE publicou o Relatório sobre Melhorias no Acesso de Informações Bancárias para Fins Tributários (*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*), descrevendo as posições



adotadas pelos países-membros e sugerindo medidas para melhoria do acesso. Como resultado das discussões daí decorrentes, em 2002, a entidade publicou um modelo para acordos sobre troca de informações (*Tax Information Exchange Agreement – TIEA*), seguido por diversos países desde então. Em 2012, já havia mais de 700 acordos com base no modelo (OBERSON, 2013, p. 22). A Ação 12 segue esta linha e, embora não seja de fato um item de ação, mas sim uma proposta de estudo e uma recomendação para a melhoria da coleta de informações, o item foca nos contribuintes e tem como objetivo equilibrar a assimetria de informações entre as autoridades fiscais e os contribuintes, ao requerer que estes últimos concedam parte dessa vantagem que possuiriam. O item foi influenciado pela experiência norte-americana, que, no entanto, não é tão positiva quanto poderia parecer (BRAUNER, 2014, p. 108-109).

A ação, desde o início, foi alvo de críticas doutrinárias. SCHOUERI e BARBOSA, por exemplo, criticam a unilateralidade da transparência prevista pelo Plano. Para os autores, o plano impõe uma obrigação apenas para o contribuinte, sem que a Administração tenha as mesmas exigências, o que mostra uma adoção apenas parcial do conceito de “transparência fiscal”. Ao invés de se relacionar somente com a quebra do sigilo dos contribuintes, a noção de transparência deveria ser estendida para a própria Administração, para cobrir o Sistema Tributário como um todo (2013, p. 677). Nesse sentido, a ação reflete um ponto de vista bastante parcial da questão do planejamento tributário, como se ele fosse fruto tão somente do comportamento (*agressivo*) do contribuinte e não resultado também de um sistema complexo, muitas vezes pouco eficiente e efetivo, e do comportamento do próprio Estado. Em outras palavras, falta o reconhecimento de que os problemas enfrentados na tributação em Direito Tributário Internacional não são decorrentes apenas da postura adotada por determinadas empresas multinacionais, mas também da postura agressiva e competitiva dos próprios Estados, que criam, por exemplo, regimes especiais pra determinadas

atividades e setores (OWENS, 2013, p. 442). Esses temas, contudo, não se mostraram refletidos na posição unilateral adotada pela Ação 12. O seu objetivo seria aumentar a pressão para que todos os países membros da OCDE, e também aqueles não-membros, mas participantes do projeto, introduzam regras mandatórias para quebra do sigilo (BAKER, 2015, p. 88). A preocupação principal deste Relatório era com o fato de que o sigilo bancário permitiria aos contribuintes esconder atividades ilícitas das autoridades e favorecer, desse modo, a evasão fiscal. Por isso, ao final, ele recomenda o relaxamento destas regras sobre sigilo, sem, contudo, deixar de mencionar que a quebra do sigilo não deveria ser feita sem restrições, mas sim ser acompanhada de requisitos rigorosos como a própria existência de um processo judicial ou outro tipo de processo formal para a obtenção da informação (SCHOUERI; BARBOSA, 2013, p. 673).

É preciso dizer que o próprio BEPS reconhece a necessidade de compatibilizar suas recomendações com as regras próprias de cada país. A Ação 12 ratifica a necessidade de que a quebra de sigilo seja acompanhada de parâmetros seguros e de um processo com a participação do contribuinte. O aumento da relevância da troca de informações entre países deveria ser acompanhado do crescimento dos esforços de identificar parâmetros mínimos de boas práticas para a proteção dos direitos dos contribuintes (PISTONE, 2014, p. 5). Não é isso, contudo, que se verifica na prática. Nesse sentido, SCHOUERI e BARBOSA citam como exemplo a falta de transparência dos processos de troca de informações com outros países pela Receita Federal brasileira, uma vez que os contribuintes sequer têm conhecimento sobre qual a informação solicitada e qual o conteúdo fornecido (SCHOUERI; BARBOSA, 2013, p. 680). Não se trata de uma realidade isolada do Brasil. Em relatório específico sobre o tema, decorrente de reunião da Associação Fiscal Internacional (IFA) em 2012, reconhece-se que a proteção dos contribuintes neste tipo de procedimento de troca de informações entre os países é, em geral, ignorada. Segundo o relatório, a troca consistiria em

mera “reunião de fatos” e não propriamente em um procedimento administrativo, daí porque muitas vezes direitos processuais são garantidos apenas no Estado requisitante, em que normalmente há um processo em curso (OBERSON, 2013, p. 55-56). Em 2015, o tema voltou à pauta da IFA na discussão sobre a proteção prática dos direitos fundamentais dos contribuintes, reconhecendo (e criticando) a postura de muitos países no sentido de que o contribuinte não teria sequer direito de ser informado sobre a requisição de informações, na medida em que esta ocorreria ainda em fase investigatória (BAKER; PISTONE, 2013, p. 49-50). Isso explicaria porque, em países como Brasil, França e Holanda, os contribuintes não são nem informados nem autorizados a participar deste processo. Nesse cenário, se o contribuinte não é chamado para participar (ou, ao menos, para tomar conhecimento) sobre as informações que são passadas para outros países, como esperar que a própria Receita Federal o comunique acerca do acesso às suas informações bancárias? Mais que isso, como esperar que a quebra de sigilo se guiará por critérios objetivos e razoáveis e não simplesmente pelo interesse arrecadatário? Quais os limites para a atuação do legislador nesse caso?

Na Alemanha, obra recente propôs para o debate de renomados professores de Direito Público a pergunta se o Direito Tributário era uma fonte de inovação do Direito Constitucional. Por trás desta discussão estava a pergunta se o legislador tributário, naquele país, estaria ou não condicionado a respeitar determinados direitos dos contribuintes que seriam decorrentes, de forma implícita, da Lei Fundamental alemã, como o direito de propriedade (artigo 14, parágrafo primeiro). A discussão não é consensual. De um lado, os professores de Direito Tributário posicionam-se no sentido de que os direitos dos contribuintes devem ser considerados protegidos pela Constituição, na medida em que se encontram em uma posição vulnerável frente aos interesses do Estado Fiscal (SCHÖN, 2016, p. 530-531; KIRCHHOFF, 2016, p. 555-556). De outro lado, professores de Direito Público defendem que o legislador tributário possui

a mesma liberdade que em outros âmbitos, não havendo direitos específicos dos contribuintes na Lei Fundamental (e não havendo necessidade para tanto), uma vez que estes estariam suficientemente protegidos pelo princípio democrático (MUSIL, 2016, p. 455). A discussão decorre do fato de que a Lei Fundamental alemã não especifica um sistema tributário, nem prevê princípios ou regras específicas para este âmbito do Direito.

Do ponto de vista da Constituição brasileira, contudo, estas perguntas nem mesmo deveriam ser consideradas. A Constituição as respondeu exatamente para evitar este tipo de ponderação: ela antecipou uma série de conflitos entre os interesses arrecadatários do Estado e os interesses dos contribuintes, estabelecendo, de antemão, como eles deveriam ser ponderados por meio de regras (BARRETO, 2016, p. 77). O conflito entre o sigilo e a privacidade dos contribuintes, de um lado, e o interesse fazendário de acessar estas informações, de outro lado, é um exemplo deste posicionamento. A Constituição optou expressamente pela preservação do primeiro, salvo *autorização judicial* para fins de investigação criminal ou instrução processual penal (artigo 5º, inciso XII). A desconsideração bastante evidente deste limite rígido tanto pela legislação, como pelo Supremo Tribunal Federal, é sintomática da influência cada vez maior das recomendações e diretrizes internacionais adotadas por outros países no Brasil (LEÃO, 2017, p. 279).

Nesse cenário, é preciso questionar a tendência cada vez mais forte na jurisprudência brasileira de os fins justificarem os meios. Se for entendido que, de fato, estas questões corporificam um embate entre um interesse público, social, solidário, contra um interesse individual, egoísta, formal e legalista, é evidente o risco de comprometimento dos direitos dos contribuintes e a ruína do Sistema Tributário Nacional tal qual definido pela Constituição. Toda e qualquer ação para fins de garantir o cumprimento do dever de recolher tributos passaria a ser aceitável.

Exemplo disso é a defesa jurisprudencial e doutrinária acerca

da legalidade de leis que estabelecem a possibilidade de protesto de dívida tributária, enquanto medida extrajudicial para o cumprimento da obrigação tributária (STJ, Recurso Especial nº. 112.651-5, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 03/12/2013). Na doutrina, a defesa por este tipo de procedimento passa pela consideração do “dever fundamental de recolher tributos cujo conteúdo ético e moral estaria à frente de outras obrigações menores, como as contratuais e legais”, o que reforçaria a constitucionalidade e a legalidade deste tipo de medida, uma vez que “o dever de pagar tributo é maior” (CAPPELLARI, 2017, p. 277). Esse tipo de argumentação, por vezes, ainda serve como justificativa para a própria flexibilidade sobre o controle até mesmo de obrigações acessórias. PAULSEN, em livro recente sobre o tema, defende que a partir do dever fundamental de pagar tributos decorreria tanto um dever geral de contribuir, como um dever específico de facilitar a fiscalização e a arrecadação. Isso significa dizer que todas as pessoas teriam o dever de contribuir e colaborar diretamente para que a atividade arrecadatória cumprisse a sua função. Mais que isso: este princípio seria a própria medida e o limite para a instituição das obrigações acessórias (2014, p. 30-31; 57). Analisadas sob este prisma, as obrigações acessórias passam a ser controladas a partir de sua finalidade, que seria a própria garantia de cumprimento deste dever de facilitação da arrecadação – sempre na maior medida possível.

## 5. CONCLUSÕES

As considerações enfrentadas neste artigo tinham a intenção de demonstrar como ganha força no Brasil a aplicação irrestrita de teorias advindas do Direito Tributário Internacional, com relação àquilo que a OCDE convencionou chamar de “planejamento tributário agressivo”, termo cuja abrangência se torna cada vez mais ampla, passando a influenciar decisões jurídicas sem que haja um substrato normativo para tanto. O problema é que a condenação política do planejamento

tributário não é capaz de torná-lo uma atividade ilícita do ponto de vista normativo. A OCDE é uma entidade cujos parâmetros e diretrizes não constituem lei vinculante, o que significa que as suas recomendações não têm força legal, mas, ainda que tivessem, não poderiam de forma nenhuma estar acima da Constituição. Em outras palavras, o termo não tem competência para expandir o conceito de abuso no ordenamento jurídico brasileiro.

Não obstante tal conclusão, o caso do sigilo dos dados dos contribuintes é sintomático para revelar, de um lado, como a Constituição brasileira é específica em proteger por meio de regras determinados direitos fundamentais dos contribuintes, e, de outro lado, como estes direitos vêm sendo cada vez mais desconsiderados no Brasil pela influência de doutrinas e diretrizes internacionais, como a Ação 12 do BEPS. A decisão do Supremo Tribunal Federal, alterando a sua própria jurisprudência, no sentido de permitir o acesso direto da autoridade fiscal às informações bancárias dos contribuintes, sem decisão judicial, não obstante acompanhe de algum modo a recomendação do BEPS, o faz em violação direta àquilo que foi determinado pela Constituição. A desconsideração deste limite rígido e bastante evidente tanto pela legislação, como pelo Supremo Tribunal Federal, é sintomática da influência cada vez maior das recomendações e diretrizes internacionais adotadas por outros países no Brasil. Tal situação mostra que a influência destes temas no Brasil não se limita às autoridades fiscais, mas abrange o Poder Legislativo e o Poder Judiciário. O contribuinte brasileiro, nesse contexto, vive uma situação paradigmática: não obstante tenha a Constituição mais protetiva dos seus direitos em comparação com os contribuintes de outros países, se vê desprotegido pela forma como esta Constituição é aplicada (LEÃO, 2017, p. 297-298).

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. “Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 205, São Paulo: Dialética, out./2012, p. 163-184.

BAKER, Philip. "The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes", *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 85-90.

BAKER, Philip.; PISTONE, Pasquale. "General Report: the practical protection of taxpayers' fundamental rights". In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 100b. International Fiscal Association. Rotterdam: Kluwer Law International, 2013, p. 17-68.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário – Limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BENTLEY, Duncan. *Taxpayers' Rights: theory, origin and implementation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007.

BRAUNER, Yariv. "What the BEPS?", *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2. Gainesville: Universidade da Florida, 2014, p. 55-115.

CAPPELLARI, Rodrigo Toaldo. "O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito", *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 04, jan./2017, p. 267-301.

DOURADO, Ana Paula. "Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: the EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6", *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 42-57.

DOURADO, Ana Paula. "The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis", *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 2-5.

KIRCHHOF, Paul. "Das Steuerrecht als Verfassungsproblem". In: BAER, Susanne. et al. (Ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 553-566.

LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2017.

LOBO TORRES, Ricardo; CARVALHO, André de Souza. "Brach Report (Brazil): The practical protection of taxpayers' fundamental rights". In: *Cahiers de Droit Fiscal International*, V. 100b. International Fiscal Association. Rotterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 165-182.

MUSIL, Andreas. "Steuerrecht und Verfassungsrecht". In: BAER, Susanne. et al. (Ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 443-455.

OBERSON, Xavier. "General Report: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities". In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 98b. International Fiscal Association. Rotterdam: Kluwer Law International, 2013, p. 17-57.

OWENS, Jeffrey. "The Taxation of Multinational Enterprises: an Elusive Balance", *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 13, Amsterdam, ago./2013, p. 441-445.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa – princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PISTONE, Pasquale. "Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law", *World Tax Journal*, v. 6, n. 1. Amsterdam: IBFD, fev. 2014, p. 3-9.

SCHÖN, Wolfgang. "Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat". In: BAER, Susanne. et al. (Ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 515-537.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. "Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System", *British Tax Review*, n. 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013, p. 666-681.



# **O FATO GERADOR PRESUMIDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” E O SENTIDO DE SUA “NÃO OCORRÊNCIA”: UMA GUINADA NA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL RECONSTRUÍDA METODICAMENTE PELO CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE**

**Paulo Victor Vieira da Rocha<sup>1</sup>**

## **1. INTRODUÇÃO**

A substituição tributária “para frente” é um mecanismo utilizado para antecipar a tributação de fatos em relação à sua própria materialização. Exatamente porque este regramento grava eventos de cunho econômico antes deles ocorrerem, é que surgem hipóteses em que seus efeitos precisam ser desfeitos.

O primeiro contato com o texto constitucional (art. 150, § 7º) faz referência à “imediata e preferencial” devolução do imposto pago antecipadamente, caso não ocorra o fato gerador presumido. O problema sempre foi definir o que é exatamente esta “não ocorrência” do fato gerador.

Em um primeiro momento da prática deste regime de tributação, prevaleceu o entendimento bastante restrito a respeito do que seria a tal não ocorrência, verificável na decisão da ADI 1.851 pelo STF (STF, 2002, a). Em outros termos, restringiram-se muito as hipóteses em que

---

<sup>1</sup> Trabalho desenvolvido no Grupo de Pesquisa Direito do Estado e Desenvolvimento da Universidade do Estado do Amazonas (UEA). O autor agradece a colaboração do estudante de Direito e membro do grupo de Pesquisa Lucas B. Salama, na revisão e formatação finais do texto.

o imposto antecipado deveria ser devolvido aos contribuintes.

Inúmeros problemas práticos passaram a exigir um alargamento desta definição, para que englobasse um número maior de hipóteses. Boa parte desses problemas práticos foram decorrência dos abusos praticados pelo Estado como um todo, especialmente os estados-membros da federação em relação ao ICMS.

Talvez estes abusos tenham ido longe demais, a ponto de provocarem uma mudança radical na compreensão do que seja a não ocorrência do fato gerador presumido. Passou-se, então, a adotar a concepção mais ampla possível do que seja esta não ocorrência.

Ainda que não explicitamente, parece que mudanças nas circunstâncias fáticas e jurídicas levaram o STF a fazer novas ponderações entre os princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade e, ao decidir o RE 593.849 (STF, 2016), chegar ao extremo oposto em termos de definição do que seria a tal “não ocorrência do fato gerador presumido”.

Perceba-se a relevância da questão. A ocorrência do fato gerador presumido é condição para que se considere definitivo o recolhimento do imposto antecipado pelo substituto tributário. Ao contrário, sua não ocorrência impõe a necessidade de se desfazerem (parcial ou totalmente) os efeitos daquele recolhimento antecipado.

Se num primeiro momento apenas a impossibilidade de concretização da operação mercantil consubstanciava a tal “não ocorrência”, por exemplo, pela perda ou perecimento da mercadoria, atualmente, o que se têm é que a simples ocorrência da operação mercantil com características diferentes daquelas “presumidas” quando do cálculo e recolhimento antecipados do imposto já é suficiente para se considerar “não ocorrido o fato gerador presumido”.

É da evolução desta compreensão e sua análise que se passa a tratar. Esta evolução da jurisprudência constitucional – que, na verdade, é uma mudança radical – representa um bom exemplo de confirmação da tese de que a interpretação de princípios

constitucionais é circunstancial. Efeitos restritivos sobre direitos fundamentais considerados constitucionalmente justificados no passado, podem não mais o ser hoje.

## 2. INICIALMENTE: O CRITÉRIO MATERIAL COMO O ÚNICO A DEFINIR A OCORRÊNCIA OU NÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO

Como se sabe, o fator gerador da obrigação tributária pode ser verificado por diferentes perspectivas, a saber, a material, a espacial, a temporal, a pessoal e a quantitativa. Seja referindo-se ao evento econômico que se subsume à hipótese legal, seja aludindo à própria hipótese legal e sua consequência previstas em norma jurídica, o fato gerador apresenta-se para compreensão humana sob estes aspectos, e isso pode ser tomado como premissa, a despeito de debates conceituais e metodológicos em torno do tema.<sup>2,3</sup>

O aspecto material do fato gerador dos impostos diz respeito à materialidade econômica que é descrita em hipótese legal como condição para o nascimento da obrigação tributária. Mas esta materialidade deve ser definida em lei também com referência a circunstâncias de tempo e espaço—ainda que tais referências circunstanciais estejam implícitas no texto legal (SCHOUERI, 2011, pp. 447-450). Daí falar-se em aspectos temporal e espacial do fato gerador.

A configuração deste fato previsto na hipótese legal dá nascimento à obrigação tributária, que, como qualquer relação obrigacional, é relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo que tem por objeto uma prestação (SCHOUERI, 2011, pp. 452-455). À hipótese legal,

2 Amílcar falcão fazia referência apenas a uma definição mais ampla do “fato gerador”, sua base de cálculo, alíquota e sujeito passivo (1994, p. 8). Becker introduziu a crítica a expressão “fato gerador”, propondo referência à expressão “hipótese de incidência”, popularizada por Ataliba, como expressão condizente com a regra jurídica abstrata à qual subsumir-se-ia o fato impositivo (concreto) (BECKER, 1998, pp. 262-264), (ATALIBA, 2000, pp. 53-122).

3 Coube a Carvalho a feliz e didática proposta de se distinguirem não só a norma (regra matriz de incidência) do fato que a ela se subsume (fato jurídico tributário), como também os critérios desta regra que compõem seu antecedente (material, especial e temporal) e seu consequente (pessoal e quantitativo) (1978). Para uma segunda e mais atual abordagem do tema, (CARVALHO, 2006, pp. 30-34, 135-224).

portanto, a norma jurídica imputa uma relação obrigacional tributária que pode ser observada pelos aspectos pessoal e quantitativo.

Assim é que se regula legalmente quem são os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, bem como, qual é exatamente a prestação que dela é objeto; define-se qual é o valor desta prestação, é dizer, o valor do tributo devido.

Como a substituição tributária para frente é um mecanismo de antecipação do imposto cujo fato gerador ainda não ocorreu, é de se esperar que tal imposto, ou melhor, que a obrigação tributária seja estabelecida com base em critérios aos quais o fato gerador (quando ocorrer) pode não corresponder com exatidão, pois, como diz o Ávila (2008, pp. 88-89.), o legislador, ao se valer desses regimes, dá primazia ao que geralmente ocorre, em detrimento do que efetivamente ocorre.

O critério material pode se mostrar não verificado ou não verificável, quando a própria operação mercantil se tornar impossível. O critério espacial pode se mostrar indevido, porque pode-se presumir que a operação ocorrerá em uma dada circunstância de espaço e ela pode acabar ocorrendo sob outras. Isso afetará o critério pessoal, já que a obrigação tributária terá sido antecipada considerando um determinado estado da federação como credor do imposto e, quando ocorrido, o fato revelará que o sujeito ativo do tributo terá sido outro estado-membro.

Por fim, a operação comercial pode ocorrer sob circunstâncias quantitativas diversas daquelas que funcionaram como critério quantificador da obrigação tributária. Em outros termos, pode-se antecipar o pagamento de um imposto sob a presunção de que a operação mercantil ocorreria por um determinado valor e ela se efetivar por um valor superior ou inferior àquele.

Em todas as hipóteses de divergência entre, de um lado, o critério legal que guiou o recolhimento antecipado do imposto e, de outro, as circunstâncias em que se efetivou o fato gerador, é de se perguntar se terá ocorrido ou não—para fins de tornar definitiva ou

não a antecipação do imposto – o fato gerador presumido.

Um dos momentos mais marcantes da jurisprudência sobre a questão foi aquele em que o Supremo Tribunal Federal deu interpretação bastante restrita à “não ocorrência do fato gerador presumido”. Ao julgar o RE 213.396 (2002-b) e a ADI 1.851 (2002-a), o STF decidiu que apenas a não ocorrência da própria operação comercial é que configuraria a “não ocorrência do fato gerador presumido”.

Em outros termos, a análise da confirmação ou não da presunção de ocorrência do fato gerador se restringia ao seu aspecto material. A questão foi decidida tendo como pano de fundo especificamente o critério quantitativo do fato gerador e da respectiva obrigação tributária.

De um lado, sustentava-se que, se a operação mercantil antes presumida se efetivasse por valores diferentes daqueles que serviram de base de cálculo do imposto recolhido antecipadamente, a antecipação deveria ser revista e os valores eventualmente recolhidos a maior deveriam ser devolvidos ao contribuinte. Não se discutia ali a hipótese de a operação comercial ocorrer por valores superiores ao presumido, provavelmente porque esta situação era bem pouco provável e bem pouco frequente.<sup>4</sup>

Discutia-se apenas se, no caso da operação ocorrer por valores inferiores àqueles que serviram de base de cálculo do imposto recolhido por antecipação, deveria ser devolvida pelo fisco aos contribuintes a diferença a maior entre o imposto recolhido antecipadamente sobre valores estimados e o imposto que seria devido se apurado com base em valores efetivamente praticados.

Perceba-se que a devolução pretendida era uma imposição do direito fundamental ter os impostos graduados conforme a sua capacidade contributiva. De outro lado, a definitividade do recolhimento

---

4 Esta discussão foi posta atualmente nos debates do julgamento dos seguintes processos, que, juntamente com o RE 589.493 MG, resultaram na virada jurisprudencial de que se trata aqui: ADI 2.675, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 19.10.2016, DJe 4/4/2017; ADI 2.777, Rel. Min. Cezar Pelluzo, Rel. para o acórdão Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 19.10.2016, DJe 4/4/2017.

e a consequente não devolução do imposto “antecipado a maior” era uma prescrição de um bem coletivo muito caro aos sistemas tributários da atualidade: a praticabilidade da tributação (VIEIRA DA ROCHA, 2012, pp. 48-69).

O caráter definitivo dos valores antecipados claramente fomentava a praticabilidade da tributação, mas, indiscutivelmente, mitigava o princípio da capacidade contributiva, pelo menos se enxergado como direito fundamental. E o STF decidiu que a discutida restrição do direito fundamental de ser tributado conforme a capacidade contributiva era proporcional, ou seja, era válida constitucionalmente.

Isso porque, além do regime em questão ser adequado ao fomento da praticabilidade da tributação, ele era necessário, no sentido de que não haveria uma medida alternativa a ele, que, além de tão eficaz quanto à promoção da praticabilidade, fosse menos restritiva ao princípio da capacidade contributiva.

A rigor, isso já seria suficiente para considerar constitucionalmente justificada a mitigação ao direito fundamental em comento. Contudo o STF foi além e considerou a restrição ao direito fundamental dos contribuintes proporcional em sentido estrito ao fomento da praticabilidade. Isto é, adotou como razão central de sua decisão o fato de a intensidade da restrição ao direito fundamental ser inferior à intensidade do fomento da praticabilidade, a ponto de este fomento justificar a restrição questionada.

Isso fica bastante evidente quando se afirma naquele julgado que em alguns setores da economia a fiscalização e arrecadação de tributos é impraticável sem aquela sistemática, logo ela não só fomenta como torna possível o imposto em alguns setores. Por outro lado, percebe-se que a restrição ao princípio da capacidade contributiva foi considerada de pouca intensidade naquele momento, por meio de considerações acerca do espectro restrito do regime, naquela época, ainda instituído para poucas setores da economia, ou seja, o STF considerou que a intervenção sobre o âmbito de proteção do direito

fundamental envolvido era de baixa intensidade, já que o regime discutido era adotado pelos estados de maneira excepcional, restrito a poucos segmentos da atividade econômica.

Com efeito, há também outras considerações que evidenciam fortemente que o STF considerou de muito baixa intensidade a restrição ao princípio da capacidade contributiva. A primeira delas é a que afirma que o regime, naquele momento, era adotado pelos estados-membros apenas em setores com pequenas variações de preço. A segunda é a assertiva de que a lei complementar 87/96 teria fixado parâmetros de definição da base de cálculo por força das quais os valores com base neles antecipados se aproximariam ao máximo possível da realidade.

Em outros termos, o STF assumiu como premissa de avaliação daquele regime de tributação que, mesmo que determinados contribuintes substituídos praticassem preços diversos daqueles presumidamente utilizados para base de cálculo do imposto antecipado, aquelas diferenças seriam muito pequenas, pois a instituição do regime era restrita a segmentos específicos e, além disso, as bases presumidas eram definidas a partir de critérios que as aproximavam da realidade dos preços de maneira muito intensa.

A referência a estes julgados (especialmente a ADI 1.851), por sua vez, exige duas observações imprescindíveis. Primeiramente, como já muito bem enfatizado por Humberto Ávila (2005-a, pp. 277-278), ali o STF não julgou nenhum regime de substituição tributária específico, ele apenas julgou se, em geral e abstratamente, regimes de substituição tributária poderiam prescrever como definitivos os valores recolhidos antecipadamente a título de substituição tributária, mesmo que o fato gerador “concreto” ocorresse por valores menores que o “presumido”.

A segunda observação é a de que o controle de proporcionalidade daquela medida abstrata (atribuir caráter definitivo aos valores e não devolver eventuais diferenças de imposto recolhido a menor), como, aliás, é inerente à metodologia deste controle, foi circunstancial<sup>5</sup>. Com

---

5 Sobre o caráter circunstancial do controle de proporcionalidade, como método de interpre-

efeito, a preponderância da praticabilidade sobre a capacidade contributiva foi decidida “sob aquelas circunstâncias”.

Isso significa que é natural que uma mudança de circunstâncias pode ser o suficiente para levar a corte um outro entendimento, ou seja, a um outro resultado do controle de proporcionalidade entre capacidade contributiva e praticabilidade. Que a mudança de fato ocorreu recentemente já se sabe. E ela foi impressionantemente radical. Mas é muito importante analisar-se a o referencial circunstancial que a poderia e a deveria ter justificado. É o que se passa a tentar fazer.

### **3. OS EXCESSOS: O DESVIRTUAMENTO DO CRITÉRIO QUANTITATIVO**

Especialmente após o STF consolidar sua jurisprudência no sentido de que apenas a não verificação do aspecto material do fato gerador implicava a devolução do tributo os abusos começaram a se intensificar. Ora, se bastava ocorrer a operação presumida para que o imposto recolhido antecipadamente passasse a ser definitivo, não é difícil imaginar que alguns Estados da federação passaram a não ter qualquer pejo em presumir operações com critérios completamente diferentes da realidade mais provável.

Em outros termos, bases de cálculo começaram a ser estipuladas para a antecipação do tributo sem qualquer relação com a realidade. Estados-membros passaram a fixar margens de valor agregado sem nenhuma base empírica, violando frontalmente a Lei Complementar 87/96, que, em seu art. 8º, § 4º, determina que sejam feitos levantamentos sobre os preços usualmente praticados “no mercado considerado”, o que, obviamente, significa o mercado do Estado em que se fixa a MVA.

Tais levantamentos, caso não feitos, podem ser substituídos por informações e outros elementos fornecidos por entidades

---

tação de princípios constitucionais, vide: ALEXY, 1994, pp. 83-84. Sobre a aplicação desta metodologia na interpretação dos direitos fundamentais em matéria tributária, vide: VIEIRA DA ROCHA, 2017, pp. 29-35, 41-43.



representativas do setor, segundo critérios fixados em lei, o que é descumprido com certa frequência por inúmeros Estados. Foi assim que impostos começaram a ser antecipados em valores regular e substancialmente superiores àqueles que seriam devidos se calculados sobre os efetivos valores praticados nas operações.

Parece ter sido ignorada a valiosa posição de Humberto Ávila (2005-b)., no sentido de que o regime de substituição tributária para frente implicava uma tributação baseada no que “normalmente acontece” em lugar de se basear no que “realmente acontece”. Os valores das margens que davam origem às bases de cálculo ficaram cada vez mais fantasiosos em muitos setores da economia em alguns estados.

Também se ignorou a metáfora de Ávila (2005-b). de que o regime de tributação baseada em bases estimadas, equivalia a uma peça de roupa tamanho único, que, ao contrário da peça de roupa feita sob medida, não vestia perfeitamente quase ninguém, mas, em compensação, vestia razoavelmente a maioria das pessoas e, mesmo no caso daquelas em que não vestia muito bem, não apresentava grandes incompatibilidades. Em resumo, nos casos em que a roupa não servisse tão bem, a desproporção não seria tão grande e os casos em que ela simplesmente não serviria seriam casos marginais.

Perceba-se a felicidade da figura de linguagem! A substituição tributária, porque se justifica na viabilidade na tributação da maioria dos contribuintes conforme a capacidade contributiva (como função fiscal) (VIEIRA DA ROCHA, 2014, pp. 269-273; VIEIRA DA ROCHA, 2017, pp. 173-188)., só pode ser adotada se refletir em sua base de cálculo a realidade *da maioria* das operações (seus preços), do mesmo modo como, se mesmo nos casos em que ela se afaste um pouco mais da realidade, tal distanciamento não for muito intenso e, por fim, os casos em que ela se afaste completamente da realidade forem indiscutivelmente casos marginais, bem pouco frequentes e solucionáveis de alguma forma, seja por cláusulas excepcionais na própria lei, seja por decisões judiciais que façam o devido controle de proporcionalidade no caso concreto.

Com efeito, o STF parece ter acertado naquele momento ao decidir que os valores recolhidos antecipadamente deveriam ser definitivos. Isso porque a apuração posterior de diferenças entre o imposto antecipado em decorrência de uma base de cálculo estimada e o imposto que seria devido a partir da consideração dos valores efetivamente praticados nas operações, implicaria praticamente as mesmas dificuldades em fiscalizar o tributo, já que os contribuintes substituídos precisariam ser fiscalizados quase do mesmo modo como se não houvesse substituição tributária.

Se todos os substituídos pudessem recuperar as diferenças entre imposto pago antecipadamente e imposto calculado sobre os preços efetivos, a apuração dos impostos desses contribuintes precisaria ser fiscalizada como se não houvesse sido nada antecipado. A substituição tributária perderia sua razão de existir, sua justificação (*Rechtfertigung*) (RODI, 1994, pp. 31-72) cairia por terra.

Mas se, de um lado o STF acertou nesta decisão, os demais atores, fisco e contribuintes, erraram na interpretação da jurisprudência em si, ou, pelo menos, erraram sobre como lidar com ela daí em diante. Os Estados passaram a interpretá-la como “chequem em branco”, fixando e aplicando bases de cálculo que agrediam todas as premissas adotadas pelo Supremo para considerar válido o regime em questão. E os contribuintes passaram a se comportar como se a interpretação levada a cabo pelas Fazendas Públicas fosse correta, pois praticamente não questionaram as práticas abusivas. Basta uma pesquisa rápida na Jurisprudência dos mais diversos tribunais para que se constate a raridade com que tais discussões chegaram ao Judiciário desde a decisão da ADI 1.851 (2002-a).

Em outros termos, embora o STF tenha decidido que, diante de uma série de circunstâncias muito específicas – e só diante delas – o imposto recolhido antecipadamente sobre bases estimadas era definitivo, fisco e contribuintes passaram a agir como se o STF tivesse decidido que diante das mais amplas e genéricas circunstâncias possíveis o imposto poderia ser definitivo. Com efeito, não foi isso

que o STF decidiu, como demonstrado, ele fixou uma série de premissas absolutamente necessárias para sua conclusão de que o imposto antecipado fosse definitivo. Essas premissas é que parece que foram negligenciadas pelos intérpretes daquela decisão.

#### **4. NO MEIO DO CAMINHO: O CRITÉRIO ESPACIAL E ALGUNS PROBLEMAS OCASIONADOS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

Além dos problemas relacionados aos critérios quantitativos das regras de substituição tributária, outros começaram a surgir em relação ao seu aspecto espacial. Em relação a isto, também se verificam abusos, mas estes são menos evidentes, de certo modo, velados. Analisar sua prática é também interessante.

Em termos espaciais, a presunção que fundamenta a substituição tributária para frente fixa a premissa de que os fatos geradores presumidos serão operações internas. O substituto tributário recolhe antecipadamente em favor de um Estado o imposto referente a uma operação futura e presumida ocorrida nas divisas de um dado estado-membro. Tal tributo é pago ao estado-membro em que está sediado o contribuinte substituído. Isto significa que se presume a concretização de uma operação interna. Afinal, somente se o fato gerador presumido se concretizar entre as divisas deste Estado é que o imposto será devido integralmente a ele.

Ocorre que em uma federação com 27 entes federados com competência para instituir e cobrar o ICMS, é de se esperar que boa parte das operações mercantis sejam interestaduais, hipótese em que, em geral, o respectivo imposto pode caber a ambos os entes em que se situam remetente e destinatário das mercadorias. Perceba-se agora o problema: o imposto é recolhido antecipadamente ao Estado em que está situado o vendedor, mas, como este vende a um destinatário sediado em outro Estado, o imposto se torna devido parcialmente a ambos os estados, da origem e do destino.

Isso faz com que os efeitos da substituição tributária precisem ser “desfeitos”. Nesses caos, não se questionam os valores em que se basearam as presunções, mas apenas o fato de o imposto ser antecipado em favor de um Estado (o de origem) que, ao final, contudo, teria direito a apenas uma parte daqueles valores, porque o restante se mostra devido a outro ente diferente (o estado de destino).

Geralmente, o Estado de destino exige a parcela do imposto que lhe cabe, independentemente de o Estado de origem já ter recebido a integralidade dos valores. Assim, surge o problema prático consistente na devolução pelo Estado de origem da parcela do imposto que ele recebeu, mas que se revelou devida ao outro ente. Veja-se um exemplo.

Suponha-se que um fabricante de geladeiras recolha por substituição tributária o ICMS devido pelo revendedor, cujo valor presumido é de 18 reais. Caso este revendedor pratique uma operação interna, tal operação será considerada já tributada e os 18 reais recolhidos antecipadamente seriam considerados “definitivamente” devidos ao Estado de sede deste revendedor, levando-se em conta aquele entendimento por mais de dez anos sedimentado no STF e por mais de trinta anos praticado pelos órgãos da Administração tributária em geral.

Contudo, se, em vez de uma operação interna, o revendedor praticar uma operação interestadual, o valor que se tornará “definitivamente” devido ao seu Estado será inferior aos 18 reais antecipados. Considere-se, por exemplo, que o imposto devido à alíquota interestadual seja de 12 reais. Independentemente de o imposto agora devido ao Estado de destino ser cobrado do próprio destinatário ou do revendedor (neste caso, passando a figurar como substituto tributário do destinatário), o fato é que o Estado de origem terá direito a apenas 12 reais e terá recebido antecipadamente 18 reais.

O referido revendedor, então, terá que recuperar em face do seu Estado (origem), a diferença de 6 reais. Na verdade, esta é uma hipótese das menos trágicas. Pois há Estados em que a legislação é

difícil de ser compreendida, a ponto de muitos contribuintes simplesmente recolherem na revenda interestadual integralmente os 12 reais (novamente) e precisarem depois recuperar integralmente os 18 reais do exemplo. Na verdade, em alguns estados-membros, a legislação simplesmente não prevê, de forma alguma, esta possibilidade de “compensação”.

Entenda-se esta faceta do problema. O contribuinte deve, pela saída interestadual, 12 reais (alíquota interestadual de 12%). Mas o substituto tributário já terá recolhido em seu lugar 18 reais (alíquota interna de 18%). Portanto, a rigor, o revendedor (substituído) não deveria recolher mais nada ao seu Estado e ficar com um crédito de 6 reais (na operação,  $18 - 12 = 6$ ). Mas, por conta da falta de clareza na legislação de diversos entes subnacionais, que não contemplam esta operação aritmética expressamente, muitos desses revendedores, na prática, não abatem os 18 reais antecipados dos 12 devidos pela saída; simplesmente pagam os 12 reais por ocasião da revenda interestadual, para depois recuperar os 18.

Repita-se: além desses casos em que esta “compensação” não é disciplinada com clareza, há estados em cuja legislação isto não é regulado nem mesmo implícita e/ou confusamente: há legislações em que simplesmente não há qualquer previsão para esta conta. Muito mais que nos casos de disposição legal obscura, nos casos de total falta de previsão, os contribuintes não efetuam qualquer desconto do imposto antecipado sobre o imposto devido na operação interestadual. Repetindo-se os valores do exemplo, pagam-se 12 reais e fica-se na necessidade de recuperação dos 18 reais antecipados.

Mas não é só. Até agora, para fins de mais fácil compreensão dos problemas relacionados às operações interestaduais, eles foram expostos parcialmente. Além dos 6 ou dos 18 reais antecipados a título de substituição tributária pelas suas próprias operações, o contribuinte, substituído num primeiro momento, que depois pratica uma operação interestadual, precisará recuperar mais valores, como se passa a tentar explicar.

Mantenha-se o exemplo do industrial que vende uma geladeira a um revendedor. Quando dito fabricante vende a geladeira para o comerciante, ele não recolhe somente o imposto referente à operação futura do comerciante por substituição tributária. Ele também recolhe o seu próprio imposto, devido por sua própria operação. Em outros termos, ele recolhe como contribuinte o imposto devido pela venda que faz ao revendedor e recolhe como substituto tributário o imposto que será devido por tal revendedor quando este revender a mesma geladeira.

Caso não houvesse o recolhimento antecipado por substituição tributária, por força da regra constitucional de não cumulatividade, o fabricante somente recolheria o seu próprio imposto e o revendedor que dele comprasse se creditaria deste imposto, para compensá-lo com o imposto devido por si próprio (revendedor), quando praticasse sua operação (p. ex.: revenda da geladeira ao consumidor final).

Assim, por exemplo, suponha-se que o fabricante recolha seu próprio imposto pela venda ao comerciante, no montante de 18 reais. Dito comerciante se creditaria dos 18 reais pagos pelo fabricante. Suponha-se então que tal comerciante revenda a geladeira e o valor de imposto devido por ele em razão desta venda seja de 27 reais. Ele descontará os 18 reais (crédito) dos 27 reais (débito) e recolherá a diferença de 9 reais.

Contudo, o regime de substituição tributária, em princípio, antecipa a tributação de toda a cadeia. Assim, se o fabricante recolhe, além do seu próprio imposto, o imposto devido pelas próximas operações como substituto tributário, essas operações subsequentes já estarão tributadas. Não haverá imposto mais a pagar por parte do revendedor. Por isso, não haverá cumulatividade a ser neutralizada. (Cf. COSTA, 1978, p. 149-160)

Assim, quando o revendedor adquire uma mercadoria “já tributada” pelo regime de substituição tributária ele, partindo da premissa de que não deverá pagar imposto quando a revender, não

se credita do imposto pago pelo seu fornecedor (fabricante). Mas ele não deverá pagar imposto caso o fato gerador presumido se concretize com o mesmo aspecto espacial antes presumido, qual seja, uma operação interna, na qual o imposto é integralmente devido ao Estado que o recebeu antecipadamente.

Mas em alguns setores da economia é absolutamente corriqueiro que o fato gerador não se concretize tal qual presumido em termos espaciais. Perfazendo-se uma operação interestadual, ela não será considerada “já tributada”, pois o que se tributou antecipadamente foi uma operação interna (é quase um exercício de surrealismo mesmo). Isso porque um dos Estados credores do respectivo imposto (o de destino) não terá recebido nenhum centavo da parte que lhe cabe.

Assim, ter-se-á uma venda (interestadual) que deve se submeter à tributação na saída, embora o respectivo imposto já parecesse, em princípio, estar recolhido antecipadamente. Repita-se: o imposto foi antecipado em favor do Estado A, mas sendo a operação interestadual, referido imposto cabe apenas parcialmente a A, porque o restante caberá ao Estado B.

Em tese, as regras de substituição tributária instituídas pelos Estados deveriam pelo menos garantir que o imposto devido ao Estado de origem na operação interestadual não fosse cobrado, já que antecipado antes mesmo do fato gerador ocorrer (e sempre em valor maior que o devido, pois calculado por alíquota interna e não interestadual), o que, na prática, pode ser feito por meio de regras claras de compensação entre o imposto antecipado por substituição tributária e o imposto devido à alíquota interestadual. Mas, como dito, muitas vezes, nem isso ocorre, de modo que o contribuinte que vende para destinatário localizado em outro Estado deve recolher o imposto devido pela alíquota interestadual e se por sob a necessidade de recuperar um valor ainda maior.

Como dito, entretanto, esta é parte do problema. Pois como a mercadoria entrou em seu estabelecimento sob a situação fiscal “já

tributada”, o imposto próprio do fornecedor não terá sido lançado como crédito em sua escrita fiscal. Afinal, em regra, quando se adquire uma mercadoria para revenda não se sabe ainda se tal revenda terá um destinatário sediado dentro ou fora do Estado.

Nesta linha, o revendedor precisará, além de se ressarcir do imposto recolhido antecipadamente por substituição tributária, recuperar o imposto próprio do fornecedor que ele deveria ter creditado em sua escrita fiscal quando do momento da aquisição da mercadoria, se soubesse que a revenda seria interestadual, pois, repita-se, sob a premissa de que a revenda seria interna e, portanto, considerada já tributada, o revendedor não terá se creditado do imposto cobrado do seu fornecedor a título próprio, como contribuinte.

Retorne-se ao exemplo acima. Imagine-se que o fabricante vendeu uma geladeira para o revendedor e destacou na nota fiscal 18 reais de imposto próprio. Além disso, destacou e recolheu antecipadamente 9 reais a título de substituição tributária. A geladeira já estará tributada, no montante de 27 reais, até sua venda ao consumidor final, sob a premissa de que a revenda seria interna.

Contudo, este revendedor realiza uma operação interestadual, submetida, portanto, à alíquota interestadual, que faz resultar 12 reais de débito de imposto. Se a legislação deste Estado hipotético for clara e o contribuinte se sentir seguro para isso, ele compensará imediatamente os 27 reais já pagos com os 12 reais devidos pela saída interestadual, restando-lhe recuperar 15 reais de imposto.

Caso a legislação do Estado de sede do revendedor não seja clara a ponto de lhe fazer sentir seguro para efetuar dita compensação, ele simplesmente pagará os 12 reais de imposto correspondentes à aplicação da alíquota interestadual sobre o valor desta operação e precisará recuperar em sua totalidade os 27 reais (e não apenas 15 reais).

Perceba-se que se fala na recuperação do total de 27 reais, englobando não apenas os 9 reais antecipados por meio da substituição tributária, mas também os 18 reais pagos pelo próprio fornecedor a



título próprio. Isso tudo porque o fato gerador terá se concretizado sob um critério espacial diverso daquele presumido. Terá ocorrido uma operação interestadual e não uma operação interna.

Merece também destaque que, de certo modo, a razão para recuperação de ambos os impostos, o próprio do fornecedor e o antecipado por substituição tributária, é a mesma, mas por perspectivas diferentes. O imposto antecipado por meio da substituição tributária precisa ser recuperado, no todo ou em parte, porque o fato gerador não terá ocorrido tal qual presumido (venda interestadual em vez de venda interna). Assim, o imposto que se mostra devido ao Estado que recebeu a antecipação é inferior ao valor antecipado.

Este imposto antecipado precisará ser ressarcido em parte se o contribuinte puder abatê-lo do imposto devido em função da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação. Caso ele não o possa e acabe recolhendo referido imposto incidente no momento da saída, ele precisará recuperar integralmente o valor antecipado por meio do regime de substituição.

Por outro lado, o imposto destacado pelo fornecedor (como imposto próprio) ao vender a geladeira precisará ser integralmente recuperado, também porque o fato gerador terá ocorrido diversamente de como foi presumido (venda interestadual em vez de interna). Isso porque, presumida uma revenda interna, presume-se uma operação já tributada e, portanto, sem incidência no momento da saída. Isso faz com que no momento da entrada o comerciante não se credite do imposto próprio do fornecedor.

Mas quando a operação se revela interestadual, é preciso desfazer este efeito pretérito da substituição tributária, que é o “não creditamento” pelo comerciante do imposto próprio do seu fornecedor, falta de creditamento esta que terá ocorrido em função da presunção de que o fato gerador seria uma operação interna.

Este tipo de problema começou a ficar mais intenso na medida em que a adoção do regime de substituição tributária pelos Estados foi

se ampliando. Foram também se tornando cada vez mais frequentes e intensas as dificuldades para os contribuintes conseguirem recuperar aqueles valores, fazendo com que não seja incomum que algumas empresas acumulem sempre cifras milionárias de valores a serem ressarcidos, seja a título de imposto antecipado por substituição tributária seja a título de imposto próprio de seus fornecedores.

Como dito previamente, estes abusos relacionados ao aspecto espacial do fato gerador presumido não são tão ostensivos quanto aqueles praticados em relação ao aspecto quantitativo. Pois, em geral, há alguma previsão legal para o desfazimento daqueles efeitos da substituição tributária que precisam ser neutralizados sempre que o fato gerador concreto de diferencie, sob o sob o aspecto espacial, do fato gerador presumido.

O abuso ocorre veladamente, quando se tornam, na prática, cada vez mais difíceis de serem concretizadas as recuperações de imposto a que os contribuintes têm direito, seja por falta de regras claras seja por outros fatores, como a adoção generalizada do regime de substituição tributária. Esta adoção generalizada deste regime é problema que merece tratamento específico em trabalho próprio, mas seu efeito de restringir a recuperação de créditos pode ser resumidamente explicado da seguinte forma: os Estados criam regimes por conta dos quais algumas empresas sempre têm muito mais créditos a recuperar do que débitos a pagar, de modo que acumulam sistematicamente esses créditos, aumentando mês-a-mês os saldos credores.

A prática de abusos não deixa de revelar que a Jurisprudência do STF, firmada no julgamento da ADI 1.851 (2002-a), sempre precisou ser interpretada com restrições. Em uma leitura apressada ela poderia levar à conclusão de que o único aspecto que importava para definir a discutida “não ocorrência do fato gerador presumido” era o material, afinal, o STF afirmava que o imposto somente deveria ser devolvido se a própria operação mercantil não ocorresse.

O problema das operações interestaduais revela que não. No

fundo, aquele julgado só apreciou as divergências entre fato concreto e fato presumido sob o aspecto quantitativo, mais precisamente, sob a perspectiva da base de cálculo. No fundo, os aspectos espaciais da presunção e do fato gerador efetivamente ocorrido sempre foram confrontados para fins de determinação da “não ocorrência do fato gerador presumido”.

O que é inegável é que o abuso das regras de substituição tributária para frente desde muito cedo também foi praticado por alguns Estados em relação ao critério espacial, especialmente de duas maneiras distintas. A primeira é a imposição de inúmeras dificuldades para a recuperação dos créditos. A segunda é a instituição amplamente generalizada do regime, fazendo com que algumas empresas se submetam à antecipação do imposto, mesmo sabendo-se que uma enorme parcela das suas operações ocorrerá em circunstâncias diversas daquelas que configuraram o fato gerador presumido, como é o caso de sujeitar à antecipação estabelecimentos que sabidamente praticam volumosas operações interestaduais.

## **5. UM PRESENTE DE INCERTEZAS: A REVIRAVOLTA NA JURISPRUDÊNCIA, O CRITÉRIO QUANTITATIVO PASSANDO A DETERMINAR A NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PRESUMIDO**

O trato do presente tópico exige um esclarecimento prévio: o controle de proporcionalidade de normas que mitiguem direitos fundamentais, sejam apoiadas em outros direitos fundamentais sejam apoiadas em bens coletivos, pode ser encarado como uma ferramenta metodológica a ser empregada não só pelos próprios órgãos de aplicação do direito, como também por aqueles que pretendam analisar e reconstruir argumentativamente tais decisões (VIEIRA DA ROCHA, 2017, pp. 29-35, 80-87).

Assim, embora expressões típicas da temática envolvida no controle de proporcionalidade não tenham sido exatamente empregadas

no julgamento da ADI 1.851 (2002-a), ele pode ser reconstruído sobre tais pressupostos metodológicos (VIEIRA DA ROCHA, 2017, pp. 289-291). Com efeito, o princípio da capacidade contributiva foi interpretado naquele julgamento sob a forma de princípio (VIEIRA DA ROCHA, 2011, pp. 48-59), assim entendido como mandamento de otimização, a determinar que algo seja realizado na maior medida possível, salvo limitações fáticas (verificadas nos exames de adequação e necessidade) ou jurídicas (verificadas no exame de proporcionalidade em sentido estrito) (ALEXY, 1994, pp. 75-77).

Vê-se que a interpretação que o STF deu ao referido princípio foi a de que ele assegura um direito fundamental aos contribuintes: o direito de ter seus impostos graduados segundo a sua capacidade econômica. Isso lhes foi assegurado “na maior medida possível”, tanto que da própria ementa do acórdão da ADI 1.851 (2002-a) consta a menção de que aquele tribunal levou como uma das suas razões de decidir o fato de que a base de cálculo abstratamente delineada pelo regime questionado se aproximava “ao máximo possível” da realidade dos preços efetivamente praticados.

Se por um lado fica claro que o direito fundamental estava assegurado, em princípio, na maior medida possível, fica igualmente visível, de outro, que o bem coletivo – praticabilidade da tributação – poderia justificar, até certa medida (proporcional), restrições ao dito direito fundamental.

O resultado da interpretação conjunta de princípios colidentes em dadas circunstâncias leva a “regras de prevalência condicionadas” (ALEXY, 1994, pp. 85-87). Sob determinadas circunstâncias fáticas (adequação e necessidade) e jurídicas (proporcionalidade em sentido estrito), o mandamento de um determinado princípio prevalece sobre o de outro com ele colidente. Isso faz com que ditas circunstâncias possam ser vistas como a hipótese normativa de uma regra.

Daí porque se pode afirmar que o controle de proporcionalidade de princípios constitucionais dá origem a regras (jurisprudenciais),

cujo antecedente é representado pelas circunstâncias do caso e cujo consequente é o mandamento prescrito pelo princípio prevalente. Pense-se na questão sob análise.

O princípio da capacidade contributiva determina que os impostos sejam, na maior medida possível, graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Mas a praticabilidade determina que os tributos sejam praticáveis de modo a, no plano geral, observar-se na maior medida possível a capacidade contributiva de todos (VIEIRA DA ROCHA, 2017, pp. 175-187, 309-315). Daí porque Humberto Ávila (2008, pp. 84-88) enxerga a questão como um conflito entre justiça individual e justiça geral.

O que se julgou na ADI 1.851 (2002-a) foi um regime que tributava por estimativa, (HEIL-FROIDEVAUX, 2006, pp. 28-49, 59-61) por meio de tipificações<sup>6</sup> e bases de cálculo *praenumerando* (YERSIN, 1989, pp. 89-100; SCHOUERI, 2013, pp. 516)<sup>7</sup>. Julgou-se, dentre outras questões, a validade de os valores antecipados a título de substituição tributária serem definitivos, sem que o contribuinte pudesse reclamar diferenças em seu favor, no caso de as operações serem praticadas por preços inferiores aos presumidos.

Foi uma análise circunstancial; e deve ser assim mesmo. Quando se interpreta que alguns direitos fundamentais são assegurados pela Constituição como mandamentos de otimização, a contingência é inerente à sua própria estrutura normativa. Aqui não é o espaço para se fazer uma defesa deste modelo teórico e metodológico de se interpretar direitos fundamentais e decisões judiciais sobre eles (VIEIRA DA ROCHA, 2017, pp. 51-71, 80-95). Mas o fato é que, assumida a premissa de que princípios constitucionais podem ser cumpridos em

6 O conceito de esquematização nessa obra ensaiado, parece algo muito próximo das “abstrações generalizantes” de Derzi, que nada mais é senão um “modo de pensar tipificante”, abstraindo diferenças e fixando padrões legais rígidos com base “na média dos casos”(DERZI, 2007, pp. 318 ss., especialmente, 321-336.)

7 Já Regina Helena Costa prefere se valer do termo “abstrações generalizantes” para designar um gênero de instrumentos de realização da praticabilidade, cujas espécies seriam as presunções, as ficções, os indícios, as normas de simplificação, os conceitos jurídicos indeterminados, as cláusulas gerais e as normas penais em branco (COSTA, , 2007, pp. 159 ss. Exatamente pela univocidade de sentido do termo, ele não será usado aqui.

diferentes graus, sua interpretação e aplicação se baseia nas circunstâncias que envolvem, em cada caso, sua relação com outros princípios.

Sob estes pressupostos metodológicos, é possível afirmar que na ADI 1.851 (STF, 2002-a) o Supremo Tribunal Federal considerou determinadas circunstâncias fáticas e jurídicas como hipótese em que prevalecia o mandamento da praticabilidade sobre o do princípio da praticabilidade. Isso pode e merece ser um pouco mais detalhado.

O princípio da capacidade contributiva, como direito fundamental, determinava que os valores não fossem definitivos, ou seja, que os contribuintes pudessem reclamar de volta o tributo “antecipado em excesso”. Isso decorre de um princípio que determina seja observada, na maior medida possível, a capacidade econômica do contribuinte.

Já o bem coletivo praticabilidade, para ser fomentado, exigia que os valores antecipados fossem definitivos. Isso porque um dos principais dividendos da substituição tributária “para frente” é reduzir o universo de contribuintes a serem fiscalizados. Em geral, espera-se de um regime de substituição tributária que ele torne desnecessário fiscalizar os últimos elos da cadeia de circulação de um bem (no caso, os substituídos) em favor da necessidade de fiscalização muito mais concentrada nos primeiros elos da mesma cadeia (no caso, substitutos). Caso fosse outorgado aos contribuintes apurar as diferenças e recuperar estes valores, isso tenderia a ser feito por meio da escrita fiscal, que precisaria ser fiscalizada com intensidade semelhante àquela exigida caso não houvesse o regime de substituição.

Perceba-se que, abstratamente, ambos os princípios determinam que sejam adotadas todas as medidas que fomentem na maior medida possível os seus mandamentos. No caso concreto, as medidas postas em confronto fomentavam cada uma um princípio e mitigavam outro. Adotar uma tributação definitiva fomentava a praticabilidade e mitigava o direito fundamental. Permitir a recuperação das diferenças fomentava o direito fundamental e mitigava o bem coletivo praticabilidade.

Portanto, o que o STF fez em 2002 foi prescrever uma regra de prevalência condicionada, cujo antecedente (sua hipótese normativa) é composto pelas circunstâncias levadas em conta explícita ou implicitamente naquele julgado e cujo consequente, sua prescrição, é a prevalência da medida que fomenta o princípio ali prevalecente, o da praticabilidade, medida esta: a tributação definitiva.

Exatamente por esta análise ser circunstancial é que se pode explicar a drástica e inesperada mudança na jurisprudência daquela corte em 2016, no julgamento do RE 593.849. A análise do acórdão revela que os abusos não foram elementos centrais na fundamentação da mudança jurisprudencial. Em princípio, isso pode parecer surpreendente, mas nem tanto. Afinal, tais abusos pouco foram explorados pelas partes no processo em suas razões.

Com efeito, a análise e reconstrução argumentativa das razões de decidir naquele acórdão merecem trabalho específico. Sinteticamente, contudo, parece que o fundamento central da mudança de entendimento foi uma mudança fática, que diz respeito às condições de possibilidades de fiscalização por parte dos órgãos da administração tributária.

Entender que muita coisa mudou de 2002 para cá e que agora esses órgãos têm condições de fiscalização e cobrança de tributos muito diversas – e mais favoráveis a – ponto de ser plenamente viável exercer essas atividades é premissa que pode ser bastante questionável. Se esta é uma premissa fática verdadeira, como dito, merece análise específica e detalhada.

O fato é que tal premissa foi adotada pelo STF para concluir que, atualmente, promover a devolução do imposto correspondente à diferença entre a base de cálculo presumida e o valor efetivo das operações não compromete a praticabilidade da tributação. Em outros termos, a medida que se mostrou necessária em 2002 revelou-se dispensável em 2016.

A substituição tributária com bases de cálculo definitivas não

passo pelo teste de necessidade, segundo o qual uma medida que intervenha sobre o âmbito de proteção de um direito fundamental tem que ser, dentre aquelas igualmente eficazes ao fomento do princípio contraposto, a menos restritiva. De acordo com este método interpretativo, portanto, o STF decidiu que a substituição tributária com pagamentos antecipados e provisórios era tão eficaz para a praticabilidade quanto o modelo anterior, porém menos restritiva ao princípio da capacidade contributiva.

Dito de outro modo, a medida não era mais necessária, porque passou a existir uma medida menos restritiva que ela ao princípio da capacidade contributiva e igualmente eficaz à praticabilidade. É claro que – repita-se – esta premissa pode ser objeto de interessantíssimos debates – que, até pela sua riqueza demandam trabalho específico sobre a questão.

Mas o fato é que esta “melhora” nas condições de fiscalização foi assumida pelo tribunal como premissa para se concluir por uma nova regra de prevalência condicionada entre os princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade.

A fundamentação desta mudança jurisprudencial representa passou a a representar as circunstâncias que levaram a um novo e atual resultado, qual seja, a prevalência do princípio da capacidade contributiva e adoção da medida por ele exigida: a possibilidade de os contribuintes recuperarem os valores antecipados a maior. Tal quadro circunstancial fático e jurídico representa o antecedente normativo da referida regra e a medida exigida pelo princípio da capacidade contributiva representará seu consequente normativo.

Em 2002, circunstâncias como a impossibilidade fática de fiscalização dos contribuintes, os altos níveis de sonegação em determinados setores e um uso comedido de regimes de substituição tributária foram, dentre outras, as circunstâncias fáticas de prevalência do princípio da praticabilidade sobre a capacidade contributiva, é dizer neste conflito específico que nasce dos regimes de substituição tributária, diante



daquelas circunstâncias, decidiu-se que não havia medida menos restritiva (e igualmente eficaz o fomento da praticabilidade) que uma “substituição tributária com bases de cálculo definitivas”.

Hoje, assumindo mudanças significativas no aparato fiscalizador, o STF considerou que uma “substituição tributária com bases de cálculo provisórias” é medida igualmente eficaz ao fomento da praticabilidade só que menos restritiva ao princípio da capacidade contributiva. A atual regra de prevalência condicionada entre esses dois princípios constitucionais, portanto, tem em sua hipótese de incidência as melhores condições de fiscalização enxergadas pelo STF em 2016 e, imputa a tal antecedente a prevalência do mandamento imposto pelo princípio da capacidade contributiva, que é “considerar os valores efetivos das operações de devolver a diferenças de imposto antecipada a maior”.

É digno de lamentações, como dito inicialmente, que o STF não tenha enfrentado direta e expressamente os abusos cometidos pelos estados-membros na instituição de regimes de substituição tributária. Mas, de fato, não se poderia esperar muito isso diante do fato de que tais discussão não constaram nas razões ofertadas pelas partes naquele *leading-case*, aliás, talvez tais razões nem coubesse mesmo nos limites objetivos daquele litígio.

Isso faz com que continue desconhecida qual seria a posição do STF acerca dos vários abusos mencionados acima, o novo entendimento jurisprudencial põe em dúvida própria continuidade dos regimes de substituição tributária. Mas a presente virada jurisprudencial faz nascer uma outra incerteza, bastante significativa: a possibilidade de também os estados-membros recuperarem a diferença quando os valores efetivos das operações forem maiores que os presumidos, por meio do comumente chamado “imposto complementar”. A questão foi incidentalmente discutida no julgamento do caso, e sobre ela alguns ministros até adiantaram seus posicionamentos. Mas isso não passou de menções incidentais, até porque tal deliberação não cabia nos limites objetivos daquele processo,

como decidido expressamente pelo tribunal ao rejeitar os embargos de declaração do Estado de Minas Gerais, em que aquele pedia manifestação da corte sobre este ponto.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O julgamento do RE 593.849 (2016) representa matéria-prima rica para exercícios de dogmática constitucional, especialmente, aquela baseada no controle de proporcionalidade, entendido como método interpretativo diretamente ligado à interpretação de princípios como mandamentos de otimização.

Sua análise evidencia que a prevalência daquilo que é exigido por um princípio em detrimento do que seja exigido por outro princípio colidente é uma prevalência condicionada, fática e juridicamente. Circunstâncias fáticas (exames de adequação e necessidade) e, eventualmente, jurídicas (exame de proporcionalidade em sentido estrito) representam hipóteses normativas construídas pelos tribunais para que se defina a prevalência de um ou outro princípio.

A mudança de resultados a que cheguem os tribunais sobre tais prevalências é (e deve ser) consequência de mudanças nessas circunstâncias. Os tribunais, portanto, decidem um determinado caso sob certas circunstâncias, mas é normal que diante de outras cheguem a resultados diversos.

É tarefa da dogmática jurídica reconstruir o conteúdo das decisões judiciais, identificando essas circunstâncias (que são tomadas como premissas) para que não só se possa melhor compreender as decisões judiciais e as mudanças de entendimento.

Independentemente de juízos de valor que se possam fazer sobre as premissas circunstanciais que constituem as razões de decidir (também dignos de trabalhos jurídicos), reconstruir tais razões é imprescindível, para que elas sejam cada vez mais exploradas em casos futuros e “devolvidas” para os tribunais, como que lhes dizendo “diante de circunstâncias X, decidiu-se A”, portanto “se ficarem

demonstradas as mesmas circunstâncias X, deve-se novamente decidir A”, a não ser que se demonstre que, além de A, o caso, por exemplo, envolve outras circunstâncias B.

Este é um movimento cíclico entre sociedade e tribunais que deve ser retroalimentado cada vez mais, para que com isso esses últimos tenham cada vez mais incrementado seu ônus argumentativo, fomentando-se, além de igualdade, os elementos do princípio da segurança jurídica (ÁVILA, 2011, pp. 320-338, 402-409, 462-496, 616-620, 633-639), cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, especialmente esse último, quando se fala de mudanças jurisprudenciais.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 2. Auf. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de Cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* (123/122), 2005.
- ÁVILA, Humberto. Presunções e Pautas Fiscais Frente à Eficiência Administrativa. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, 9º vol. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 277-288 (277-278).
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 88-89.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1978.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- COSTA, Alcides Jorge. *O ICMS na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

HEIL-FROIDEVAUX, Adrienne. *Steuerrechtliche Praktikabilität Unter Verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten*. Bern: Stämpfli, 2006.

RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuer als Verfassungsproblem: Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. München: C.H. Beck, 1994, pp. 31-72.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 447-450.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A Capacidade Contributiva na Teoria dos Direitos Fundamentais. *Revista tributária das Américas* (4/19), 2011.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. Fiscalidade e Extrafiscalidade: Uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias. *Revista Direito Tributário Atual* (32/256), 2014.

VIEIRA DA ROCHA. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: Entre Capacidade Contributiva e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin / IBDT, 2012. (Série Doutrina Tributária, vol. VII)

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária; Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

YERSIN, Danielle. Les Systèmes d'imposition prae- et postnumerando et la perception de l'impôt. In : Markus Reich, Martin Zweifel (hgrs.), *Das Schweizerische Steuerrecht: eine Standortbestimmung: Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger*. Bern: Stampfli & Cie AG, 1989, pp. 89-100.

# **RESPONSABILIDADE E PUNIBILIDADE TRIBUTÁRIA – CONCEITO DE INSUMO DOIS ASSUNTOS DISTINTOS QUE SE ENCONTRAM EM DUAS DECISÕES IMPORTANTES**

**Ricardo Mariz de Oliveira**

## **1. BREVE JUSTIFICAÇÃO**

No primeiro trimestre do ano de 2018 o Superior Tribunal de Justiça proferiu dois julgamentos de alta significância, os quais, embora tratando de assuntos absolutamente distintos e inconfundíveis, encontram-se no fato de que ambos abordam fundamentos do Sistema Tributário Nacional e os colocam em destaque num momento em que a sociedade sente-se verdadeiramente humilhada pela insegurança jurídica a que vem sendo submetida pelos Poderes Públicos.

De fato, vivemos uma época em que essa insegurança manifesta-se diariamente pela grande exposição que os recursos de informação propiciam quanto à atuação de todos os órgãos investidos de autoridade, a qual é despida aos olhos de toda a população, mesmo da mais carente de instrução, e não apenas face perante o escrutínio dos juristas e profissionais mais diretamente ligados aos acontecimentos.

Se tal insegurança algumas vezes somente pode ser percebida pelos especialistas, isto quando atitudes ou decisões sejam tomadas ao arrepio da lei ou de superiores princípios jurídicos, nas mais das vezes é sentida por todos, por exemplo, quando deriva de jurisprudência instável, com decisões conflitantes a todo momento, mesmo em desrespeito a pronunciamentos destinados a unificar entendimentos, ou quando colegiados chegam a alguma decisão em que cada um

dos seus membros teve uma razão pessoal solitária e distinta das dos demais, de modo que o resultado não se escora numa fundamentação coerente, ou ainda quando cada pessoa, em sua própria existência, pelo emprego do simples bom senso, sabe que está sendo vítima de alguma injustiça ou de algum erro de conduta, mas não dispõe de eficaz socorro do Estado.

A insegurança também germina a partir de atitudes e pronunciamentos capazes de gerar efeitos reais na vida social, mas que se baseiam em ideologias ou em presunçosas aspirações à detenção de um novo saber, quando não em interesses escusos dos poderosos ou detentores de alguma influência.

Humilha, também, ter que ouvir, para tais ocorrências, justificadas através da invocação de argumentos supostamente relacionados a valores maiores que a Constituição Republicana estatui em sua longa proclamação de direitos e garantias.

Quando se chega a este ponto, perceptível aos que conhecem o sistema jurídico e o compreendem tal como ele é, e não tal como se quer que ele deveria ser, também se conclui pela invalidade da contraposição de interesses sociais aos interesses individuais, para nulificar estes últimos em proveito do Estado, quando a Lei Maior os coloca lado a lado e não como elementos excludentes, além de que estatui os dois como garantias das pessoas e não do poder, numa possível coexistência harmônica que conduza aos mesmos objetivos declarados na Carta.

Para tudo isso só há um remédio, que não é uma nova invenção da ciência, mas o velho e simples império da lei, ou, em termos mais objetivos, a mera aplicação do disposto no art. 37 da Magna Carta.

Claro que sempre haverá divergências de interesses ou mesmo de interpretação, mas a solução para todas tem que estar na irrestrita observância da lei, cujo conteúdo tem que ser explicitado pelos tribunais competentes sem delongas e sem tortuosidades, e cuja explicitação tem que se pacificar e ser seguida pelos que dela discordem,

até que alguma alteração legislativa justifique uma revisão do tema.

Pois bem, os dois julgamentos do Superior Tribunal de Justiça, referidos inicialmente, resgatam vários aspectos desse comportamento ideal e, portanto, acendem uma luz alvissareira.

Vamos analisá-los sem necessidade de concordar com tudo quanto neles está dito, nem sob o influxo dos resultados atingidos, mas, sim, dos fundamentos em que se basearam. Com razão, é possível discordar de alguns pontos específicos, mas não dos seus fundamentos, tanto quanto, se os mesmos fundamentos fossem aplicados em outras situações e conduzissem a resultados adversos, ou seja, em que o fisco saísse vencedor, a mesma concordância seria impositiva.

Vejamo-los, portanto, começando pelo relativo à responsabilidade e punibilidade tributária, por ser matéria de maior alcance geral, ainda que o conceito de insumos abranja enorme parcela das empresas.

## **2. PUNIBILIDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Foi a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça que em 14.3.2018 encerrou debate acerca da matéria, ao apreciar os Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1657359-SP, sendo relator o Ministro Gurgel Faria.

A situação fática específica era a incidência do ICMS por alíquota interestadual, inferior à alíquota para operações internas, tendo havido desvio da mercadoria por falta de comprovação da entrega ao seu destinatário em outro estado.

Para o estado de origem, a chamada “responsabilidade objetiva” seria suficiente para responsabilizar o remetente da mercadoria, pouco importando inclusive que a venda tenha sido feita sob a cláusula FOB, ou seja, que a entrega tenha sido feita no estabelecimento vendedor e o transporte tenha sido sob exclusiva responsabilidade do adquirente.

Destarte, a tal “responsabilidade objetiva” dispensaria o estado do remetente de ao menos provar a participação do remetente, após a

saída da mercadoria do seu estabelecimento, no desvio da mesma para outro destino, talvez dentro do próprio limite territorial do seu estado.

A responsabilidade que usualmente se entende por objetiva é extraída do art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual, para melhor apreciação do assunto, relembre-se prescrever, “*ipsis literis*”, que, “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da vontade do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos dos atos*”.

É com base nessa norma da lei complementar que se pretendeu cobrar do vendedor da mercadoria a diferença de imposto, naturalmente com os acréscimos infracionais, sendo a desconsideração das condições da venda, particularmente a cláusula FOB, justificada mediante a invocação do art. 123 do CTN, segundo o qual, igualmente “*in verbis*”, “*salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*”.

É relevante notar como se pode manejar distorcidamente (ou pretender manejar) a lei para, através da distorção, obter um proveito ilícito, por ela não garantido.

Realmente, o art. 123 pressupõe que a responsabilidade pelo pagamento do tributo esteja previamente estabelecida, seja ela do contribuinte ou do responsável tributário nos termos dos art. 121 e 128. De fato, antes de cogitar-se de alteração, há que haver o sujeito passivo definido legalmente.

Tal exigência é inequívoca pela mesma razão lógica que justifica a norma do art. 123, ou seja, a lei, e somente a lei, pode determinar quem seja responsável pelo pagamento do tributo, o que é um desdobramento do princípio da legalidade, mas está explicitado nos art. 121, 128 e outros do CTN, neste particular aspecto cumprindo a prescrição do art. 146, inciso III, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário,



inclusive sobre os contribuintes dos impostos discriminados e sobre obrigação e lançamento, o que importa necessariamente em determinar os respectivos sujeitos passivos.

Consequentemente, a responsabilidade legal, que mais propriamente pode ser chamada sujeição passiva tributária estabelecida por norma legal com observância do CTN, não está sujeita à alteração por acordos particulares, feitos ao sabor dos interesses pessoais daqueles que se relacionem à situação configuradora de fato gerador de obrigação tributária.

Quando duas ou mais pessoas tenham relação direta ou indireta com algum fato gerador, elas podem, sim, pactuar qual delas arcará com o ônus econômico do tributo, ou se e como vão dividi-lo, o que pode se dar nas situações de solidariedade do art. 124 do mesmo CTN. Nestes casos, o fisco pode exigir o cumprimento do dever de qualquer uma delas, as quais, entretanto, sem perder sua condição de contribuintes, podem resolver internamente qual delas assumirá o respectivo ônus. É esta deliberação que não é oponível ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, pois a sujeição passiva conjunta está estabelecida na lei.

Também é assim quando as partes de um contrato concordam em que a fonte pagadora de uma renda dele derivada assuma o ônus econômico do respectivo imposto de renda, caso em que a fonte fica com o encargo que normalmente seria da outra parte – a contribuinte do imposto –, disposição contratual esta, entretanto, que nenhuma influência exerce na sujeição passiva que a fonte tem legalmente, desde a ocorrência do fato gerador.

Em suma, convenções particulares não estabelecem a sujeição tributária passiva e, igualmente, não podem alterar a que decorra da lei.

O mesmo ocorre quando a responsabilidade não é originária, isto é, não decorre da lei desde o nascimento da obrigação pela ocorrência do fato gerador, mas deriva de fatores supervenientes ou mesmo contemporâneos a ele, mas ligados à condição jurídica ou à atividade

de terceiro, na primeira hipótese quando haja sucessão, segundo as regras previstas nos art. 129 a 133, e na segunda quando ocorra uma das situações do art. 134 ou quando haja a prática de alguma infração nas circunstâncias elencadas nos art. 135 e 136, todos do CTN.

Portanto, no caso do desvio de mercadoria após a sua entrega no estabelecimento vendedor, é falaciosa e sofismática a invocação do art. 123, porque a sujeição passiva do imposto é originariamente do vendedor, seja a venda FOB, CIF ou sob qualquer outra condição, e é essa sujeição que não pode ser modificada pelas partes.

Coisa completamente diferente é a responsabilidade pela infração consistente na manutenção da mercadoria no território do mesmo estado, praticada pelo adquirente, pelo transportador ou por qualquer outra pessoa, mas não pelo vendedor.

Neste caso, a diferença de imposto com seus consectários legais somente pode ser exigida do agente da infração<sup>1</sup>, porque os valores adicionais devidos ao estado de origem da mercadoria não são os provenientes da operação mercantil realizada e cumprida pelo vendedor da mercadoria, dado que nascem do fato posterior e infracional para o qual o vendedor não deu qualquer contribuição.

E a ausência de obrigação do vendedor também independe do que prescreve o art. 136 do código, cuja finalidade é fixar uma regra geral, aplicável em todas as situações definidas como infracionais, com exceção daquelas em que alguma disposição legal especial disponha em contrário.

Assim, em geral o agente da infração responde por ela independentemente da sua vontade, tanto quanto sua responsabilidade independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos dos atos que praticou, vale dizer, a infração é assentada e analisada em sua feição objetivamente descrita na lei, sem acréscimos ou decréscimos.

Somente não é assim quando haja disposição legal em contrário,

1 Não foi matéria da decisão estabelecer a natureza da obrigação do agente, mas apenas se o vendedor poderia ou não ser responsabilizado.

tal como ocorre quando a lei qualifica a infração como dolosa, a qual essencialmente depende do conhecimento do delito pelo agente e da sua vontade deliberada de praticá-lo. Aliás, quanto a isto, é bom lembrar que o fisco federal, perdedor em inúmeras contendas em torno das multas previstas no art. 44 da Lei n. 9430, logrou contar com o auxílio do legislador, que retirou da norma as palavras “evidente intuito de fraude”, numa tentativa inútil de mudar o inequívoco sentido reconhecido pela jurisprudência, de que apenas as infrações dolosas podem ser apenadas com a multa majorada.

O que o art. 136 não diz é quem seja o agente da infração, pois sua norma somente alude a um agente indeterminado e prescreve o caráter da infração, deixando o regramento quanto à responsabilidade subjetiva a cargo das demais regras do CTN e as das leis ordinárias que tratem deste aspecto.

Começa aí a insuficiência da invocação do art. 136 no caso em análise, mas ela também está na pretensão de colocar o vendedor na condição de responsável por ato de terceiro, sem que ele se enquadre em qualquer das disposições legais que lhe atribuam tal condição.

Mais ainda, mesmo que houvesse ausência de norma quanto à responsabilidade desta ou daquela pessoa, o próprio artigo em comento seria suficiente para afastar o vendedor, pois alude a “*agente ou responsável*”, ou seja, àquele que tenha praticado a infração ou que seja responsável por sua prática.

Houve, pois, por parte da Fazenda Pública, uma indevida interpretação do alcance da norma constante do art. 136, e sua aplicação equivocada a quem não participou da infração, nem como agente, nem como responsável.

Ademais, no caso, o vendedor, que era contribuinte, teve a sua obrigação tributária extinta pelo recolhimento do tributo, calculado conforme as diretrizes legais para a situação em que o adquirente situa-se em outro estado, não podendo ser arrastado para obrigação futura, que não é sua e à qual não deu causa, sem que tenha havido

prova da sua participação nos respectivos atos.

Entretanto, a despeito do evidente conteúdo da norma, não foi este o primeiro caso em que ela foi indevidamente empregada, e inclusive houve julgamentos em favor do fisco, olvidando-se o elementar princípio de que nenhuma pena pode passar da pessoa do infrator.

Por isso mesmo, a Primeira Seção assentou sabiamente que *“a empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário”*.

Com tais palavras, o tribunal desmistificou a denominada “responsabilidade objetiva”, colocando-a nos devidos termos, em que a boa-fé do contribuinte diligente é presumida até prova em contrário, ao menos da sua culpa, e não admitindo que ela seja a porta aberta para que sejam cobrados e punidos aqueles que não tenham sido agentes de infração ou responsáveis pela sua prática.

Com este entendimento, irretorquivelmente correto, a corte reverteu o que fora proferido no tribunal de origem e determinou o retorno dos autos a este, para que examinasse os fatos e empregasse a eles o que predeterminou.

Isto porque o STJ não adentrou nas provas dos fatos do processo, além dos que estiveram estampados na documentação fiscal e como chegaram a ele das instâncias inferiores, tendo, contudo, arrematado seu julgamento com a assertiva complementar de que, *“a despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a redestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que*

*deixaram de ser oportunamente recolhidos”.*

Destaca-se neste último trecho o advérbio “*naturalmente*”, que poderia ter sido substituído por “evidentemente”, pois é verdadeiramente impossível responsabilizar e punir quem não tenha concorrido para o ato ilícito. Na frase, “*naturalmente*” também significa estar de acordo com a natureza das coisas, a qual se impõe ao próprio legislador e, com muito mais razão, aos aplicadores das leis.

Não se pode encerrar este breve comentário sem destacar que, num dos paradigmas do conflito jurisprudencial, foi feita menção ao Recurso Especial n. 1148444-MG, no qual, sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, o Ministro Luiz Fux consignou em seu voto a indispensabilidade do elemento subjetivo na conduta do obrigado tributário.

Igualmente importante foi a citação de voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no Recurso Especial n. 1574489-SP, em que sua excelência mencionou o escólio doutrinário do Professor Hugo de Brito Machado, no qual ele se refere ao que chama de “abominável” responsabilidade tributária objetiva, além de dizer que sua aplicação equivocada, é absolutamente contrária ao direito público moderno e especialmente ao sistema do CTN, do qual menciona a aplicação da equidade (art. 108, inciso IV) e a o princípio “*in dubio pro contribuinte*” (art. 112). A este respeito, referiu-se às seguintes palavras do Ministro Teori Zavascki no Recurso Especial n. 494080-RJ: *“Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte, ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, inciso IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio in dubio pro contribuinte”.*

Notando-se a alusão ao fato de o contribuinte cometer o ilícito, para o desencadeamento a aplicação do art. 136, podemos dar os art. 108 e 112 caráter subsidiário na interpretação daquele dispositivo legal, pois eles somente se referem, respectivamente, à

ausência de norma e à aplicação mais favorável em caso de dúvida quanto aos aspectos da obrigação tributária que menciona em seus incisos, dos quais releva mencionar o inciso III, que alude “à autoria, imputabilidade, ou punibilidade”, ou seja, exatamente ao aspecto subjetivo do autor da in fração, necessário para sobre ele aplicar-se objetivamente a norma legal.

Todavia, o art. 136 já basta de per si, tanto quanto o art. 123, pois ambos aplicam-se mesmo que haja dúvida, e o art. 123 não teria como ser aplicado se, por hipótese, houvesse lacuna na lei quanto ao sujeito passivo de alguma obrigação tributária.

Fundamentalmente, o que se observa é a negativa do Superior Tribunal de Justiça em dar suporte para o manejo indevido das disposições legais, infelizmente tão frequentes em nossos dias.

### **3. CONCEITO DE INSUMO**

Este assunto foi abordado em caráter de repetitividade pela Primeira Seção do Superior Tribunal no Recurso Especial n. 1221170-PR, julgado em 22.2.2018 sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, e também espancou o interesse fiscal em limitar o alcance das normas legais que concedem crédito de PIS e COFINS na aquisição de insumos empregados na fabricação de produtos ou na prestação de serviços, dentro do regime não cumulativo dessas contribuições.

Como é amplamente sabido, as Leis n. 10637 e 108333 admitem que o contribuinte deduza do valor das contribuições devidas sobre suas receitas, entre outros itens, o valor dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Esta é a regra geral, mas ante a falta de definição legal do que seja “insumo”, a Secretaria da Receita Federal do Brasil em mais de um ato normativo baixou diretriz reducionista do conceito, atrelando-o praticamente ao que a legislação do IPI estabelece quanto a

matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A polêmica vem se desenrolando desde 2002, inclusive com decisões judiciais conflitantes e casuísticas, até ser definida pela Primeira Seção em fevereiro de 2018, de modo correto e sábio.

Tal como no caso da responsabilidade e punibilidade, anteriormente comentado, o STJ fixou a hermenêutica aplicável e baixou os autos para a instância original aplicá-la aos itens objetivados na ação, que eram gastos com água, combustíveis, lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual, gastos estes incorridos na indústria de alimentos.

Sob o rito do art. 543-C do anterior CPC e do art. 1036 e seguintes do atual código de processo, foram fixadas duas teses:

- a primeira declarando a ilegalidade da disciplina fazendária baixada nas Instruções Normativas SRF n. 247/02 e 404/04, *“porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”*;

- a segunda definindo que *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”*.

Em torno do regime dito não cumulativo dessas duas contribuições, que na verdade é um regime próximo ao de base sobre base, diferentemente dos vigentes para o IPI e o ICMS, há muita discussão e controvérsia sobre várias particularidades, mas sobre o tema específico do Recurso Especial n. 1221170-PR a dúvida somente tomou a magnitude que atingiu em virtude da resistência do fisco federal em enxergar a evidente diferença entre as leis do IPI e das duas contribuições.

Desde cedo houve um reconhecimento geral do óbvio, isto é, de que, ao se referir a *“insumos”*, as Leis n. 10637 e 10833 adotaram uma noção muito mais larga do que as constantes da legislação do IPI,

e suficiente para abranger aquilo que em economia se conhece como “input”, ou seja, tudo o que contribui para a produção.<sup>2</sup>

Infelizmente, os processos que foram instaurados no âmbito administrativo ou judicial propenderam para o casuísmo, o que se explica por terem tratado de solucionar situações concretas e particulares. O defeito, entretanto, foi ter havido a resolução de pendências individuais sem antes estar estabelecido um critério geral necessário a orientar cada caso.

Em vista disso, embora fosse óbvia a distinção dos regimes das contribuições e do IPI as decisões foram se sucedendo sem uma coerência conceitual, e até com enganos cometidos, como o de equiparar insumos a despesas necessárias segundo a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Por conseguinte, a decisão da Primeira Seção do STJ tem a grande importância de estabelecer o rumo a ser adotado futuramente.

No respectivo acórdão podemos distinguir duas partes, concentrando-se a solução final na reprodução de voto da Ministra Regina Helena Costa, que pontuou com precisão várias particularidades em torno do regime da não cumulatividade e deu início à apreciação da questão específica com a menção à doutrina de Aliomar Baleeiro no sentido de que insumo corresponde à expressão inglesa “input”, que definiu como representativa do conjunto de fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital e outros, empregados pelo empresário para prosuzir o “output”, isto é, o produto final.

Regina Helena considerou que as duas instruções normativas

2 Da minha parte, fiz análise bastante ampla da legislação das duas contribuições, na qual expus as razões para conclusões divergentes de algumas passagens “orbiter dictum” do Recurso Especial n. 1221170-PR, mas totalmente concordantes com ele quanto às suas conclusões dispositivas acerca do significado do termo “insumos”. Para tanto, mencionei inclusive a utilidade de observar o conceito de custo por absorção, descrito no Parecer Normativo CST n. 6/79, sem se limitar a ele, pois mesmo algumas despesas que não estão absorvidas contabilmente como custos podem ser efetivos insumos necessários à produção. Veja-se “Incidência e apuração da COFINS e da contribuição ao PIS”, texto para o livro “Tributação do Setor Comercial”, do Curso de Especialização da FGV-Edesp – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, Editora Quartier Latin, 2005, p. 295.



feriram o regime da não cumulatividade e o próprio princípio da capacidade contributiva, ao vedarem o creditamento de despesas efetuadas a título de insumos, e, com apoio em Marco Aurélio Greco, assertou ser possível extrair das Leis n. 10637 e 10833 o conceito de insumos segundo os critérios da essencialidade ou relevância, dizendo textualmente que *“o critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela”*.

Prosseguiu a ministra, ainda segundo Greco, asseverando que *“se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento da sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido”*.

Enriquecendo suas conclusões, a Ministra Regina Helena mencionou acórdão da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que admitiu crédito relativo a despesas com aquisição de produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos no processo produtivo. Citou também decisão da Primeira Turma do STJ, segundo a qual o conceito de insumo diz respeito aos elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa (Ministro Benedito Gonçalves, referindo-se a acórdão da lavra do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho) e a outro da Segunda Turma, para o qual insumos abrangem todos os bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (Ministro Mauro Campbell Marques).

Consequentemente, a mesma ministra concluiu que *“o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”*. E acrescentou que *“a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revelação mais abrangente do que o da pertinência”*.

Para a tônica deste artigo, exposta na sua introdução, é significativa a declaração de ilegalidade das instruções fiscais, porém são igualmente relevantes as passagens que precedem a análise técnica do conceito de insumo, as quais foram colocadas pelo Ministro Napoleão Maia Nunes Filho no início do seu voto.

Ocorre que o ministro relator somente adentrou na questão “sub judice” após referir-se à histórica tensão entre a potestade estatal tributante, que somente cresce e se agiganta, e a resistência dos que são convocados a satisfazer obrigações pecuniárias em prol do poder político.

Sua crítica é acerba, chamando atenção para a lição do pensador Frédéric Bastiat a respeito do que se vê, situado no Estado auferindo cada vez mais recursos, e o que não se vê, sediado nas empresas, empregos, produtos e serviços que deixam de ser criados devido à apropriação estatal do patrimônio e da renda.

Ademais, diz ele, a economia das empresas e dos produtores é subersível aos riscos, enquanto a arrecadação tributária desconhece percalços e incertezas, pois se baseia numa ficção de convergência dos

créditos estatais com os contribuintes, enquanto que a verdade reside na redução gradativa da riqueza, até chegar à substituição da tributação sobre a produção ou a circulação pela incidência sobre o capital.

Num mundo em que atualmente os fiscos se opõem ao planejamento tributário, Napoleão Maia aponta que na montagem de qualquer planilha de custos industriais devem ser incluídos os dispêndios com tributos, para que não seja uma peça de ficção.

E prossegue com ponderações acuradas, sublinhando que os valores da tributação não se resumem à legalidade das regras positivadas, porque ela não é capaz de solucionar a complexidade das relações humanas individuais e sociais, enaltecendo que os valores da tributação também envolvem aspectos extralegais que justificam e legitimam as exigências do fisco, sob pena de estas se parecerem mais próximas de abusos e violências do que moldadas pelo direito e pela justiça fiscal.

Estas considerações, note-se, são a propósito das indigitadas instruções fiscais a final declaradas ilegais, e são feitas no sentido contrário ao desvirtuamento do princípio da legalidade, apregoado por parte da doutrina que se intitula pós-moderna. E têm o endereço certo daqueles atos do Poder Executivo, que o ministro critica alegando ser *“normal acontecer quanto se confere ao credor o condão de arbitrar quanto o devedor lhe pagará”*.

Continua a crítica afirmando que tal procedimento da autoridade desvirtua o propósito da não cumulatividade e se afasta do padrão legal, acarretando maior arrecadação às expensas do desenvolvimento econômico e da geração de riquezas do país.

Não menos importante é a referência a outro manejo inadequado das normas legais, comumente verificado em defesas da Fazenda sempre que lhe convém apegar-se à literalidade da alguma disposição legal.

Realmente, após expor a melhor conceituação de insumos, antes mesmo de desembocar na remissão à Ministra Regina Helena, e concluindo que o creditamento não consiste em benefício fiscal,

tampouco em qualquer das hipóteses de exclusão do crédito tributário, diz o relator do recurso especial em análise que *“a reflexão nos mostra que o conceito estrito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório e incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação”*.

Quanto a este último ponto, observemos que a segurança jurídica das relações jurídicas tributárias tem que repousar nas certezas legais, e não nas incertezas e volatilidades de teorias lançadas no ambiente em que ocorre a tributação.

Em suma, é raro ver-se um pronunciamento autorizado que contenha tantos e tão graves ataques ao modo como atualmente se comportam as autoridades fiscais e muitas das autoridades julgadoras.

#### 4. CONCLUSÃO

Por todas as razões mencionadas nos dois segmentos anteriores dos presentes comentários, os acórdãos proferidos quando dos julgamentos dos recursos especiais neles referidos motivaram a manifestação introdutória deste trabalho, porque neles a lei foi entendida e aplicada corretamente.

Tanto quanto a lei deve ser elaborada com técnica legislativa suficiente a ser bem aplicada, e mirando todos os aspectos sociais por ela abrangidos – no caso das leis tributárias, as necessidades do erário público e as vicissitudes dos contribuintes – sem favorecimentos de qualquer espécie, os seus intérpretes e aplicadores devem ser fieis ao que nela estiver contido.

Neste sentido, a interpretação jurídica escoreita pauta-se por muitas diretrizes, das quais as principais são as seguintes:

- a interpretação não se resume à leitura das palavras da lei, mas, a partir delas, deve procurar entender o verdadeiro significado da

norma, através de todos os métodos de exegese possivelmente aplicáveis, e aplicados com seriedade sem modismos;

- a interpretação também não se resume à compreensão de apenas uma norma isolada, pois a verdadeira norma a ser aplicada pode decorrer do influxo exercido por outras normas existentes no ordenamento em vigor;

- a interpretação também sequer pode reduzir-se às normas que estejam vigorando num dado momento, pois a consideração das anteriores e posteriores a elas poderá contribuir para a constatação das alterações por que passaram e, assim, melhor captar o seu verdadeiro sentido no momento dos fatos sobre os quais devam ser aplicadas;

- a interpretação tem por objeto construir a norma individual aplicável a cada situação concreta, mas tendo por base exclusivamente o que se encontra na lei, e não a ordem que o intérprete baixaria se fosse o legislador;

- a interpretação não é pautada pelas preferências do intérprete, nem busca uma conclusão desejada aprioristicamente;

- a interpretação deve ser pautada por premissas coerentes e aplicadas largamente, isto é, não modificadas ou substituídas de um caso para outro, de modo inclusive a evitar que ocorram contradições do próprio intérprete consigo mesmo;

- a interpretação dos tribunais deve adquirir estabilidade.

Somente assim haverá segurança jurídica!

## REFERÊNCIAS

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, 2008, n. 34, p. 9-30.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incidência e apuração da COFINS e da contribuição ao PIS. In *Tributação do Setor Comercial: Curso de Especialização da FGV*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 295-360.



# **INCENTIVOS FISCAIS E DIREITO E ECONOMIA: ALTERNATIVA DE CONTROLE E EFICIÊNCIA**

**André Elali**

**Evandro Zaranza**

## **1. A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS ECONÔMICAS E SOCIAIS - UMA REAPROXIMAÇÃO NECESSÁRIA COM AS FINANÇAS PÚBLICAS E COM A ORDEM ECONÔMICA**

Não é fácil constatar as dificuldades que o Brasil atravessa, seja nos conflitos étnicos, ideológicos, religiosos e culturais, seja no âmbito dos chamados conflitos fiscais entre Estados, “blocos” e agentes econômicos. Nesse contexto, evidentemente complexo e desafiador para os sistemas do direito, torna-se pontual rediscutir o papel da tributação para a resolução de conflitos sociais e econômicos. Aliás, a tributação vem a se confirmar como um instrumento para a consolidação de políticas públicas, por isso devendo ser estudada e implementada de modo interdisciplinar.

Pode-se afirmar também que grande parte dos conflitos internacionais em matéria de arbitragens e acordos de comércio envolvem a tributação e o uso de mecanismos de intervenção, independentemente das denominações aplicadas (subvenções, subsídios, state aid, auxílios de Estado, incentivos fiscais). Tanto que, na União Européia, chama a atenção a grande crise instaurada com a concorrência fiscal “prejudicial”, abordada há anos pela OCDE e recentemente objeto do BEPS. O efeito é a possibilidade de cada vez mais desintegração em decorrência da disputa inter-estatal. O Brexit é um exemplo dessa visão cada vez mais afastada das teorias de integração.

Não se questiona, portanto, a interferência da tributação nas escolhas privadas e no equilíbrio das políticas públicas<sup>1</sup>. No campo das finanças públicas, a tributação representa o mecanismo de financiamento do governo e, principalmente, uma das armas primárias para o governo promover a estabilidade econômica e monetária. A quantidade de recursos advindos da tributação não se limita às necessidades do governo, mas varia a partir das condições econômicas (KALDOR, 2003, p. 173), devendo, nas economias modernas, garantir um alto e estável grau de emprego da população, a estabilidade de preços e uma adequada acumulação do capital (KALDOR, 2003, p. 174).

Também nesse sentido se verifica o grau das dificuldades dos países-membros da União Européia, que continuamente criam mecanismos para evitar o planejamento tributário internacional e para a qual é pressuposto à viabilidade dos sistemas fiscais a tributação da renda e a instituição de um “corporate tax” símile nos citados países (SCHREIBER, 2008, p. 127).

1 “From the corporation’s perspective, it thus seems that whatever our view of the nature of the corporation, it should not be permitted to engage in strategic behavior that is designed solely to minimize its taxes. From an artificial entity perspective such behavior undermines the special bond between the state and the corporations it created. From the real entity perspective such behavior is as unacceptable as it would be if all individual citizens engaged in it. And from an aggregate perspective strategic tax behavior does not leave the state adequate revenues to fulfill the increased obligations imposed on it by forbidding corporations to engage in CSR. From the state’s perspective, it likewise appears legitimate under all three views of the corporations to use the corporate tax to steer corporate behavior in the direction of CSR. This is true even for CSR functions that the corporation may not undertake on its own, because the state can still try to encourage corporations to undertake such activities, even though it cannot force them to do so. The problem is that as long as any CSR activity that is not related to shareholder profit maximization is deemed illegitimate if undertaken without government incentives, it seems unlikely that the government can provide sufficient incentives to align its goals with those of the shareholders. Recent experience has shown that such incentives frequently fail: For example, the temporary amnesty for repatriating corporate profits with a minimal tax rate offered for 2005 failed to induce corporations to create more jobs. Moreover, such incentives cost the government money which it could use fulfill other social responsibilities. Overall, while regulating corporate behavior via the tax system is a legitimate government function and a major justification for taxing corporations, it seems unlikely to lead to an ideal division of labor in addressing social problems. From the perspective of adequately addressing problems such as global warming or AIDS, it would seem that the ideal world is one in which responsibility is divided as seems best for each problem and each set of actors between the government, nonprofits, and the private sector. The government should be able to levy sufficient taxes to fulfill its share, and can also try to use both taxing and spending to induce private entities to address those problems. But for the best outcome, it seems crucial to leave corporations free like private individuals to attempt to address problems not of their own making, even if no shareholder benefit ensues. Adopting the real view of corporations, which also strikes me as the most realistic view, seems to be the best way towards this goal.” (Cf. AVI-YONAH, 2008, p. 197-198)



Por isso é que políticas reguladoras diretas, no Brasil ou no exterior, são substituídas por políticas de indução, notadamente na seara tributária, através do que, como aponta Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 4), criam-se estímulos ou desestímulos para os comportamentos socialmente e economicamente desejáveis.

Dessa forma, fala-se em extrafiscalidade, uma das facetas da tributação, vinculadas à regulação do sistema por parte do Estado, e que pode ser concretizada através das chamadas normas tributárias indutoras, por meio de incentivos ou agravamentos tributários, os primeiros por intermédio de medidas como isenções e reduções tributárias, atribuição de créditos tributários, de regimes especiais e/ou preferenciais, dentre outras (CAMPOS, 2001, p. 39). Pode-se, também, empregar subvenções diretas, correntemente denominadas de subsídios<sup>2</sup>.

No âmbito delimitado deste trabalho, importa considerar-se que as normas tributárias indutoras, tal qual o modelo de Schoueri, se submetem cumulativamente às normas da ordem econômica e da ordem tributária, pois são, simultaneamente, normas de direito tributário com função de regulação econômica.

A tributação, pois, é um dos elementos que levam às escolhas dos agentes econômicos. Deve-se, nesse contexto, examiná-la sob a ótica das teorias da neutralidade e não-discriminação. Afinal, existe norma tributária neutra e não-discriminatória? Por outro lado, o sistema do direito, de modo dogmático e tradicional, é eficiente em termos regulatórios dos incentivos fiscais e demais formas de intervenção no mercado?

## 2. NEUTRALIDADE E NÃO-DISCRIMINAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Nos primórdios do regime capitalista, sob a influência da teoria econômica clássica, tentou-se consolidar, nos países que

2 Disso decorre a existência de numerosos conceitos, todos vagos diante da imprecisão terminológica e da confusão que impõem (incentivos fiscais, financeiros, monetários, ajudas de Estado, auxílios de Estado, promoções indiretas – *Indirekte Förderungen*, benefícios ou vantagens fiscais etc. Impõe-se, para o exame de qualquer dessas figuras, a consideração da despesa pública/fiscal.

adotaram tal modelo, a noção da máxima liberdade econômica, seja das empresas, seja dos consumidores.

Partindo dessa premissa, as finanças liberais foram dominadas por alguns princípios, como: i) a privatização da economia; ii) a redução do setor público; iii) a menor participação possível do Estado na economia; e iv) a simplicidade das finanças públicas (FRANCO, 2007, p. 52). Nessa ideologia, o tributo sempre era entendido como um mal necessário (FRANCO, 2007, p.358).

Como consequência da teoria econômica clássica, muitos governos passaram a empregar a separação entre finanças públicas e economia, a abstenção econômica do Estado e, relacionando-se mais especificamente à tributação, a neutralidade das finanças como um todo. Como ressalta Sousa Franco, “Quer isto dizer que a actividade financeira deve ser organizada de forma a não perturbar (ou perturbar no mínimo) a actuação livre dos sujeitos económicos”(2007, p.54), derivando da neutralidade dois pontos importantes, quais sejam:—a actividade financeira deve decorrer de forma que não cause distorções da actividade económica privada (deve <<deixar a economia como estava antes>> de pagar o imposto ou suportar a despesa, ou o mais perto possível...);—as instituições e actividade financeira não devem propor-se qualquer finalidade de alteração ou comando da actividade económica privada (a única <<política financeira>> é que não deve haver *políticas financeiras*, no sentido intervencionista e voluntarista.(FRANCO, 2007, p.55)

A tese liberal, portanto, era a de que a tributação deveria manter inalteráveis os preços do mercado, a produção, a distribuição de riqueza e a alocação de recursos<sup>3</sup>. A neutralidade da tributação significaria

3 “Um imposto pode influenciar de vários modos a eficiência económica, nomeadamente quanto à oferta e procura de trabalho, à poupança e sua utilização produtiva, à afectação de recursos em geral. É que o imposto é algo que se impõe aos agentes económicos e pode, por isso, modificar os preços relativos das variáveis económicas directa ou indirectamente relacionadas com a sua incidência. Dessa modificação de preços relativos pode resultar ineficiência económica, que os economistas costumam analisar através da chamada ‘carga excedentária’. O objectivo é, assim, minimizar esta, ou seja, assegurar que os impostos sejam o menos distorcionários possível. O que, dito de outro modo, implica a neutralidade do imposto. Importa a este propósito ter em conta que os efeitos do imposto são de dois tipos: efeito rendimento (*in-*

para essa corrente teórica, então, que a tributação não deveria influenciar os comportamentos dos sujeitos econômicos, em nome da maior liberdade do mercado e a menor participação do Estado na condução do processo econômico (ELALI, 2007, p. 69-70).

Com a crise do liberalismo clássico, porém, o papel do Estado passou a ser enfatizado, para controlar e fiscalizar os agentes econômicos e para proteger os direitos socialmente relevantes, fazendo ressurgir a discussão em torno da neutralidade da tributação, pois, com a adoção de políticas fiscais, i. e., através da concessão de auxílios fiscais, ficaria ilógico falar-se em neutralidade. Em outros dizeres, passou a ser aceitável a intervenção do Estado no mercado para evitar as chamadas falhas de seus mecanismos e para a promoção do *Social Welfare*. (FRANCO, 2007, p. 62)

As políticas públicas, nesse contexto, passaram a visar a alguns fins emergenciais: i) redistribuição da renda e da riqueza; ii) estabilização da economia; iii) busca do desenvolvimento econômico, concluindo-se, com a lição de Manuel Pereira, “que a neutralidade do imposto seja agora aferida face aos objectivos visados pela política fiscal. Isto é, deixa de ser absoluta para passar a ser relativa: a não ser na exacta medida em que tal seja necessário para prosseguir os fins visados, o imposto deve ser neutro, ou seja, não deve ter influência no comportamento e nas decisões dos agentes económicos.” (PEREIRA, p.356)

Na doutrina pátria, destaca-se a posição de Paulo Caliendo (2009, p. 101-106), que afirma:

Torna-se claro que equidade e eficiência entrem geralmente em conflito em termos econômicos. O *princípio da neutralidade fiscal* representa no âmbito jurídico a tentativa de ponderar esses dois

---

*come effect*) e efeito substituição (*substitution effect*). O efeito rendimento resulta do facto de a criação de um imposto ou a sua subida diminuir o rendimento disponível, o poder de compra do contribuinte, na pessoa que o suporta. Em si mesmo um efeito rendimento não produz ineficiência económica. Mas a alteração fiscal acima mencionada pode levar o contribuinte a substituir uma actividade por outra, o consumo de um bem por outro e até, em última análise, se o imposto em causa onerar o rendimento que se obtém do trabalho, levar o trabalhador a preferir o ócio. É o efeito substituição. Deste pode resultar ineficiência económica se desta interferência nas escolhas individuais resultar uma perda de bem estar para o contribuinte que não se traduza em aumento de recursos para o Estado ou para o outro ente público destinatário da receita do imposto.” (Cf. PEREIRA, 2007, p. 69-70)

interesses distintos. [...] Desse modo, a busca da neutralidade fiscal pretende ser uma forma de manutenção do equilíbrio da economia ou, dito de outra forma, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita.

Tendo estes pressupostos verifica-se que a política fiscal deve procurar a assunção de três objetivos: i) financiar as despesas públicas; ii) controlar a economia e iii) organizar o comportamento dos agentes econômicos. [...] O *princípio da neutralidade fiscal* irá receber as informações do subsistema da economia que exige uma neutralidade econômica, ou seja, a menor produção de efeitos por parte da tributação nas escolhas dos agentes; irá ler estas mensagens sob o código próprio da linguagem jurídica, especialmente considerando a exigência de eficiência econômica sob a égide da justiça.

De qualquer forma, baseando nas argumentações de Santos (FRANCO, 2007, p. 356), questiona-se: como é possível conceber a neutralidade da tributação se por definição a fiscalidade é uma forma de intervenção do Estado? Aliás, nas economias de mercado, a fiscalidade é uma condição de existência do próprio Estado, já que se trata de algo imanente ao seu funcionamento<sup>4</sup>.

Partindo-se da premissa adotada por Santos, nota-se que existem dois sentidos para a neutralidade da tributação: i) o primeiro, influenciado pela ciência das finanças, que sustenta que os tributos não devem prejudicar ou favorecer grupos específicos dentro da economia – os tributos, por isso mesmo, devem ser neutros quanto a produtos de natureza similar, processos de produção, formas de empresas, evitando influenciar de forma negativa na concorrência (DOURADO, 1996, p.266); ii) o segundo, alicerçado na ideia inversa: a tributação deve “intervir para suprimir ou atenuar as imperfeições”, falando-se

4 Comenta Antônio Carlos dos Santos, a propósito, o seguinte: “Neste sentido, não se pode estar mais de acordo com a afirmação de Annie VALLÉE de que, em bom rigor, a neutralidade fiscal não existe: um sistema que se limitasse a arrecadar impostos sem modificar os comportamentos dos operadores econômicos e, consequentemente, sem atingir o funcionamento da economia do mercado não seria concebível. Nem os impostos são neutros, nem a escolha dos impostos ou do sistema fiscal o é. Todas as formas de tributação provocam distorções. O mesmo acontece com as exclusões, benefícios e incentivos fiscais. Numa primeira aproximação, a questão da neutralidade será assim a da escolha dos impostos (e das técnicas tributárias) que menos distorções provoquem. A neutralidade é um conceito relativo, não um conselho absoluto.” (Cf. SANTOS, 2003, p. 354-355)

em “neutralidade activa” (DOS SANTOS, p. 356).

Assim sendo, existe a corrente dos que criticam a doutrina da neutralidade fiscal ou tributária, já que seria verdadeira falácia. Klaus Vogel, sobre o assunto, adverte que a neutralidade significa falta de todas (ou quase todas) as influências externas, consistindo num princípio que, em direito internacional, representaria uma proteção para os sistemas tributários dos países mais fortes (2002, p.4-10). Em matéria de tributação internacional, por exemplo, a neutralidade tem sido vinculada a dois métodos utilizados para evitar-se a dupla tributação da renda ou para compensá-la, através de isenções e de créditos tributários (VOGEL, 1994, p. 21), visando-se a uma menor distorção da tributação sobre as decisões dos agentes econômicos.

O fato é que se, por natureza, os incentivos fiscais visam a promover mudanças no *status quo* dos sistemas econômicos, com elas não combina a tese da neutralidade<sup>5</sup>. Estudos, aliás, demonstram que, de fato, a ideia da neutralidade é mais uma ilusão do que uma realidade<sup>6</sup>. Ou seja, a neutralidade da tributação se apresenta de forma evidentemente restrita, pois ainda não se constatou, mesmo

---

5 Para Raymond Luja, verifica-se mundialmente a violação à neutralidade da tributação, que não é facilmente harmonizada com o emprego de incentivos tributários. Em seus dizeres: “Neutrality of taxation – as in non-interference with normal company policy and competitive behavior – can not be easily combined with the concept of tax incentives. By definition, trade related tax expenditure is not neutral. Such incentives try to stimulate certain behaviour that would not occur under normal market conditions. In my opinion, it is impossible to bring behavioural elements of a tax system within the logic of its primary, classical purpose namely (neutral) revenue collection. Whenever the tax system is used to influence certain behavior of taxpayers, there will be tension between the instrument used and the nature of the system. One cannot neglect that the concept of neutrality has been consistently infringed during the last decades by using the tax system as an instrument to achieve other policy goals than revenue collection.” (Cf. LUJA, 2003, p. 12)

6 Nesse sentido: “Our paper has highlighted that the idea of income tax neutrality is more often an illusion than reality. It has produced results which carry a frustrating message for tax economists not to mention policy-makers. This papers has shown that a number of well-known neutral systems of taxing income from existing corporations with little expansion prospects typically distorts the economic decisions both at the start-up and at the liquidation stage. In our view, the trouble with previous tax analyses has been that they have been based on overly simplified models focusing on long-term equilibrium. Enterprises, however, typically have a life-cycle. No enterprise can be created as a mature company. Each enterprise has a beginning and may have a death. Furthermore, given the high heterogeneity of entry and exit costs among countries, we can say that the implementation of a given tax system may have an impact that dramatically differs from one country to another. It is not of secondary importance to understand in what way is the life of cycle of enterprises affected by business and labor taxation.” (Cf. KANNIAINEN; PANTEGHINI. 2008, p. 17)

hipoteticamente, um tributo (e em especial um imposto) completamente neutro, uma vez que toda e qualquer obrigação de cunho tributário, como lembra Santos, atinge e modifica a ordem preestabelecida das coisas, exercendo efeitos sobre a produção e o consumo, a circulação e sobre o rendimento e a propriedade, resultando até mesmo em reações psicológicas.

Em outros termos, “um imposto integralmente neutro não existe. Depois da sua incidência, só por milagre a situação tributada poderia permanecer a mesma.” (DOS SANTOS, p. 359). Daí porque a neutralidade é sempre relativa, pois pode influenciar mais num contexto do que em outro de escolha<sup>7</sup>.

Mais ainda se observa quando se encara um incentivo tributário, que, por definição, serve de mecanismo regulatório, induzindo, evidentemente, os agentes econômicos a determinados comportamentos desejáveis do ponto de vista da coletividade. Pondere-se, ainda com Santos, que a neutralidade deve ser concebida com racionalidade do sistema tributário analisado, ao mesmo tempo em que se considera a racionalidade das atividades econômicas. Deve-se levar em conta, então, todas as funções das atividades econômicas e o orçamento público na sua integralidade (DOS SANTOS, p. 361).

Nem sempre será a neutralidade da tributação benéfica à sociedade e ao sistema econômico. Deve, antes, ser analisada para dar margem à ideia inversa em alguns momentos: a “não neutralidade”. Como aduz Santos, há dois tipos de “não neutralidade” no campo da tributação: a positiva e a negativa, a primeira representando a facilitação da consecução dos objetivos econômicos, e a segunda, o inverso (DOS SANTOS, p. 361). Um efeito da neutralidade, portanto, pode

7 É importante, nesse ponto, a seguinte advertência: “[...] a perda de recursos/esforços representa custo social, indesejável sob qualquer perspectiva que se empregue para avaliar os efeitos. Seria impossível transpor a ideia de mercado, estrutura que define preços ou da qual resultam preços como preferem alguns, para o campo do Direito? A resposta é negativa. Exemplo é a denominada guerra fiscal. Visando a atrair agentes produtivos (indústria, comércio, serviços), alguns governantes oferecem benefícios tributários (econômicos) sob a forma de renúncia fiscal. Tal renúncia representa redução do custo de produção, portanto não se deve estranhar a migração de atividades produtivas de um para outro local. Algum agente econômico perderá a oportunidade de obter a vantagem se tiver a possibilidade de optar por ela? [...]” (Cf. SZTAJN. 2005, p. 81)

ser justamente inverso aos objetivos da ordem econômica. O tributo, em muitos momentos, deve corrigir as distorções, tratando de forma desigual algumas atividades, determinados grupos de agentes econômicos.

No caso brasileiro, pode-se dizer que a neutralidade representa a regra geral: a tributação deve tratar todos igualmente, admitindo a circulação de capital e o desenvolvimento econômico de forma imparcial, ou seja, sem beneficiar agentes econômicos especificamente. Constitui-se, então, em corolário da igualdade, do princípio da isonomia<sup>8</sup>. Nesse sentido, observa-se a lição de Sven-Erik Johansson, para quem um sistema de tributação neutra, em verdade, diz respeito à não-discriminação, ou seja, à aplicação da igualdade da tributação<sup>9</sup>.

Deve-se, também, consoante registrado por Alessandra Okuma<sup>10</sup>, relacionar a não-discriminação a dispositivos expressos da Constituição brasileira: o art. 3º, IV, parágrafo primeiro, e o art. 150, II, que estabelecem, respectivamente, o seguinte:

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as

8 “Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade.” (TIP-KE; YAMASHITA, 2002, p. 25)

9 “The basic condition for neutral and hence in a basic sense equitable taxation, that equals should be treated equally, will take on another, deeper meaning, in as much as we evaluate what is equal... in terms of economic equivalents, where yield is yield, regardless of under what label it is realized... Once we arrive at this type of sophistication, if we are successful, the tax system will be neutral vis-à-vis different investments with equal yield. This sounds like Utopia. Perhaps it is.” (Cf. JOHANSSON, 1999, p. 186)

10 Afirma a autora, com razão, lembrando que os tratados firmados pelo Estado brasileiro se baseiam no modelo OCDE, que destaca, reiteradamente, a não-discriminação como princípio geral, que: “Esse princípio está positivado em nosso ordenamento jurídico com feições de limite objetivo. Impede que seja dado tratamento mais gravoso, injustificadamente, aos sujeitos nacionais do outro Estado contratante do que os brasileiros que se encontrem em situação equivalente. De fato, a vedação de tratamento discriminatório ao capital estrangeiro há muito se encontra positivada em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que o artigo 2º. da Lei nº. 4.131/62 preconiza que: ‘Ao capital estrangeiro que se investir no País, será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei.’” (Cf. OKUMA, 2003, p. 263)

atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Concorda-se, também, com a teoria de Humberto Ávila, para quem são várias as significações para a neutralidade da tributação, dentre as quais: i) proibição de se influir de qualquer modo no exercício das atividades econômicas do contribuinte; ii) proibição de se influir de modo injustificado ou arbitrário no exercício das atividades econômicas do contribuinte; iii) proibição da influência excessiva no exercício das atividades econômicas do contribuinte (ÁVILA, 2008, p. 97-99).

Segundo o autor, no entanto, a primeira e a últimas definições são incompatíveis com a tributação, tanto porque é incompatível com o ordenamento jurídico evitar a influência dos tributos, pois esses sempre influem no comportamento dos contribuintes, como porque “não é normativamente coerente atribuir à neutralidade o significado de proibição de o ente estatal instituir obrigações tributárias excessivas.” (ÁVILA, 2008, p. 99). Enfatiza Ávila que a neutralidade da tributação diz respeito ao não exercício de “influência *imotivada*” na atividade dos contribuintes, já sendo os limites desse sentido normativo fornecidos pela própria igualdade da tributação no seu aspecto geral, isto é, “que impede o tratamento injustificável, assim considerado aquele decorrente de uma medida de comparação que não mantenha relação de pertinência fundada e conjugada com a finalidade que justifica sua utilização, ou o tratamento baseado em medida de comparação ou finalidade cujo uso seja vedado pela Constituição.” (ÁVILA, 2008, p. 98)

Desse modo, consoante conclui Ávila, a neutralidade da tributação diz respeito a “uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência,



notadamente no aspecto negativo da atuação estatal” (AVILA, 2008, p. 99), consistindo o dever de neutralidade um elemento em favor da concorrência, que acaba garantindo a igualdade de oportunidades no mercado (ZILVETI, 2005, p. 166-171).

Por outro lado, compreende-se a não-discriminação, na ordem internacional, como o princípio que impede a irrelevância e/ou arbitrariedade na discriminação comercial e fiscal. Ou seja, a não-discriminação acaba sendo uma variação da própria isonomia<sup>11</sup> e da neutralidade, aplicando-se através da celebração de tratados fiscais e de livre comércio.

Dessa forma, a discriminação fiscal existe quando se emprega uma discriminação pejorativa e irrelevante, isto é, desproporcional e arbitrária (VAN RAAD, 1986, p.15). Caracteriza-se como uma variação da igualdade de tratamento, aplicando-se a partir dos sistemas jurídicos, como as Constituições que tutelam a igualdade, e dos tratados internacionais, que evitam as distorções no livre mercado. Ou seja, o que visa o citado princípio, principalmente em termos de tributação internacional, é à liberdade e igualdade econômicas, evitando-se distorções nos comportamentos e decisões dos sujeitos econômicos.

O exemplo mais visível de aplicação da não-discriminação é visto no Tratado da União Europeia, que, pretendendo instituir o mercado único, veda a discriminação para a efetivação da integração e livre circulação de pessoas, bens, serviços, capital e investimentos. O referido Tratado acaba impondo a não-discriminação quanto aos estabelecimentos permanentes, aos acionistas, e à nacionalidade (STARINGER, 2007, p. 250-252). Trata-se de imposição a todos os países-membros de concessão de mesmo tratamento nacional aos estrangeiros.

Comparadas as teorias da neutralidade e da não-discriminação em matéria tributária, evidencia-se que se trata, ambas, de corolários da isonomia, que obriga o Estado a tratar igualmente agentes econômicos em situação símile. São, pois, diferentes manifestações da

11 “Generally speaking, it means treating similar situations differently, but also treating different situations in the same manner.” (Cf. DAHLBERG, 2005, p. 65)

igualdade, que podem, caso a caso, se confundir. Neutralidade diz respeito à noção de não intervir; não-discriminação equivale a tratar igualmente, sem privilégios desproporcionais. Visam a proteger um mercado marcado por liberdades.

No campo da tributação, a neutralidade serve para evitar uma interferência desmotivada no sistema econômico, mas nunca ocorrerá em sua forma plena, porquanto a tributação (em suas facetas fiscal e extrafiscal) é, *per se*, uma forma de intervenção. No âmbito da extrafiscalidade em especial, afasta-se a ideia da neutralidade, uma vez que propõe-se a mudança do sistema, do *status quo*, com a concessão de incentivos ou agravamentos. O que não se permite, em uma aplicação pragmática, é a discriminação, que acabará tornando incoerente a função estatal com a ordem econômica teorizada na Constituição.

Não-discriminação é tratar igualmente os iguais. É evitar ofensas à livre iniciativa e à livre-concorrência, com as suas repercussões para o sistema econômico. A base dessa ideia é a isonomia nas relações entre Estado e mercado, entre políticas públicas e os agentes econômicos.

Evidencia-se a preocupação da não-discriminação com a liberdade do mercado, com a globalização das relações, como se verifica da valorização de tal elemento nos tratados de livre comércio, como o *GATT*, sucedido pela OMC. Também na União Europeia, infere-se a proteção a tal valor em face da instituição do mercado comunitário gerido pela liberdade e pelo tratamento isonômico.

### **3. A CONCEPÇÃO DA CONCORRÊNCIA NO MERCADO**

Os denominados princípios da ordem econômica devem ser interpretados e aplicados conjuntamente, de forma sistemática, porque influenciam o modo de atuação do Estado regulador e dos agentes econômicos, tutelando tanto os elementos vinculados ao regime de produção capitalista, como aqueles socialmente relevantes, numa escala de conciliação que tende a permanecer. Isso se reitera no momento em que se confirma a noção de que sem Estado inexistirá mercado. E isso em função dos efeitos nocivos da concentração econômica.

Nesse sentido, o Estado vem adotando uma nova postura em relação à liberdade dos agentes econômicos no mercado, falando-se num distinto modelo de Estado, qual seja, o do Estado regulador (CARBAJALES, 2006, p. 21), aquele que garante a liberdade através da sua própria regulação. É, pois, um meio-termo: nem só liberdade; nem só regulação, porquanto o mercado não é um estado de conflitos entre todos contra todos (MONCADA, 2003, p. 33).

Para esse modelo de Estado, é fundamental a implementação de condições estruturais que permitam a livre iniciativa e a livre concorrência dos agentes econômicos, afastando-se, pois, as chamadas falhas de mercado, que acabam gerando ineficiências econômicas e problemas sociais.

A defesa da concorrência, portanto, acaba sendo a base de uma série de medidas de política econômica e fiscal do Estado, visando-se ao bem comum e ao próprio funcionamento do mercado.

Em verdade, o conceito de concorrência vem da economia, consistindo numa adaptação do signo latino *concurrentia*, que representa a ideia de rivalidade entre várias pessoas e/ou forças, perseguindo-se um único espaço/objetivo (CUNHA, 2003, p. 17). Nesse contexto, refere-se à concorrência a uma situação em que os agentes econômicos buscam, livremente, fornecer seus produtos aos consumidores num processo regular e sem restrições. Trata-se a liberdade da concorrência de uma premissa fundamental do livre mercado (WEINRAUCH, 2004, p. 17).

Argumenta-se, também, que a concorrência aumenta o bem-estar social, gerando comportamentos econômicos que beneficiam o sistema social, “porque o medo de ser excluído pelos concorrentes obriga o agente a alocar recursos eficientemente, assim como promover a inovação e o desenvolvimento tecnológico.” (WEINRAUCH, 2004, p. 17) E num mercado competitivo aumenta-se o número de empregos e desenvolve-se a qualidade de vida social. (OECD; WORLD BANK, 1998, p. 22)

As políticas de defesa da concorrência acabam constituindo mecanismos usados por governos para estabelecer as condições da competição regular no mercado, criando-se “pré-condições que garantam o efetivo funcionamento da concorrência, assim como com a imposição de sanções pelas suas violações.”(HOEKMAN, 2008). E isso porque o mercado, por ele mesmo, não funciona perfeitamente, exigindo a intervenção do Estado, que deve garantir a liberdade daquele (YOUNG, 1997, p.119).

Em consequência, as políticas de defesa da concorrência são instrumentos necessários em economias cada vez mais abertas e integradas (JENNY, 2004), para que se evitem as chamadas falhas de mercado, que acabam distorcendo a alocação, coordenação e distribuição dos fatores de produção, manipulando-se os preços e reduzindo-se o bem-estar do consumidor. Na prática, criou-se um paradoxo, pois a liberdade do mercado acaba dependendo da sua própria regulação<sup>12</sup>.

Ademais, a defesa da concorrência tem como objetivos maiores proteger a competição, maximizar a riqueza econômica do consumidor, distribuir melhor a renda, estabilizar a economia e promover a ideia de justiça. Em outros termos, sem uma concorrência verdadeira, o sistema econômico fica sujeito às manipulações por parte dos agentes econômicos e às deficiências de políticas públicas inadequadas, não se limitando os danos aos consumidores e agentes prejudicados, porquanto influenciam nas estruturas do próprio Estado.

O direito concorrencial, dada a importância que alcançou, tornou-se instrumento central da política econômica tanto dos países desenvolvidos como dos em desenvolvimento. Assim, afigura-se correta a afirmação de que a concorrência se tornou uma dimensão essencial do mercado, resultando a liberalização do mercado na necessidade de serem postas em prática políticas e leis da concorrência

12 “As a consequence, monopolies and cartels contradict the essence of free competition and government intervention becomes necessary. Competition policy and law are designed to promote competition and to prevent monopolization and cartelization. This creates a paradox according to which free competition is promoted and limited by competition law and policy at the same time.” (Cf. WEINRAUCH, 2004, p. 19)

sólidas e eficazes, já que constituem os instrumentos essenciais para se assegurar o bom funcionamento do mercado e a proteção dos consumidores (ROQUE, 2004, p. 33-35).

O mercado, ademais, para evitar distorções em face dos valores propostos pela ordem econômica, deve ser protegido das práticas abusivas do poder econômico, já que estas criam disfunções ao impedir que o sistema econômico seja atendido corretamente. Por tais fundamentos, tem o Estado o papel de regular – no sentido de “normalizar” – a liberdade absoluta de atuação dos agentes econômicos, evitando, pois, as concentrações, representadas por monopólios. Como ensinam Cooter e Ulen, o mercado tem estruturas diferentes quando há competitividade real e quando existem monopólios, surgindo duas estruturas diferenciadas: i) o equilíbrio do mercado, com a competição perfeita; e ii) o mercado monopolístico (*Monopolistic Market*), no qual há apenas um fornecedor, então a firma e a indústria são idênticas, porque estão no mesmo elo da cadeia (COOTER, p. 33).

O que leva, então, o Estado a regular a economia é a existência de falhas de mercado ou, em casos específicos, a própria ausência de mercado (CARBAJALES, 2006, p.112). E falha de mercado, para a doutrina jurídico-econômica, consiste na alocação ineficiente de recursos, surgindo ineficiências como: i) o controle insuficiente sobre bens e serviços; ii) custos excessivos de informação; e iii) inviabilidade de formalização de contratos (CARBAJALES, 2006, p.113).

As falhas de mercado, ou dos chamados mecanismos de mercado, são assim classificadas na doutrina: i) mobilidade dos fatores; ii) acesso à informação; iii) concentração econômica; e iv) externalidades (CARBAJALES, 2006, p. 114).

Na doutrina econômica clássica, entende-se que o mercado é a instituição mais eficiente para a alocação de recursos disponíveis numa comunidade. Através dele, pois, produtores e consumidores podem determinar, com liberdade, as perspectivas das atividades econômicas, com questionamentos como: i) o que produzir? ii) quem deve produzir? e iii) para quem devem ser produzidos os bens e serviços?

(CARBAJALES, 2006, p. 112).

De qualquer sorte, é necessário distinguir entre o mercado com concorrência perfeita e com concorrência imperfeita. Apesar de ser a primeira expressão uma utopia, é o objetivo da maioria dos sistemas econômicos contemporâneos, consistindo um mercado competitivo aquele em que há muitos vendedores no mercado em que atuam e o produto colocado nesse mercado é homogêneo (mesmas características essenciais, com a informação disseminada entre os consumidores e com a liberdade de entrada e saída no mercado).

Em outros termos, diz que há uma competição perfeita, no plano teórico, quando a atuação dos agentes econômicos visa ao atendimento dos interesses do consumidor. Ocorre, em tal situação, a produção dos bens e serviços necessários ao consumidor, pelo melhor preço possível<sup>13</sup>. Já a competição será imperfeita quando há o domínio dos mercados, caracterizado quando um único ou poucos agentes ocupem todo o mercado, quando o seu produto e/ou serviço é único e quando as barreiras impedem a entrada, no mercado, de outros agentes.

Tal modelo, entretanto, não obstante os benefícios à coletividade, dificilmente é verificado na realidade, já que o mercado apresenta, via de regra, características que violam as condições estruturais deste modelo. Daí porque falar-se em monopólios e em oligopólios, ambas expressões que se referem ao controle do mercado, na primeira, pelo controle por uma única empresa, e na segunda, por poucos agentes. Ambos, o monopólio e o oligopólio, consistem na ideia inversa da concorrência perfeita. A essência da concorrência, como aduz Carbajales, *“no se refiere tanto a la rivalidad como a la dispersión de la capacidad de control que los agentes económicos pueden*

13 Enumera Ernest Gellhorn, como expõe Pernomian Rodrigues, cinco condições que caracterizam a existência da denominada competição perfeita: 1) quando há um grande número de compradores e de vendedores de produtos e serviços; 2) quando a quantidade de produtos e serviços adquiridos por cada comprador e vendida por cada vendedor é tão pequena relativamente ao total que mudanças não imporão mudanças nos preços; 3) o produto é homogêneo, não havendo razão para um comprador preferir um vendedor específico ou vice-versa; 4) todos os compradores e vendedores têm perfeita informação sobre os preços de mercado e sobre a natureza das coisas vendidas; e 5) há uma efetiva liberdade para a entrada e a saída do mercado. (Cf. GELLHORN *apud* RODRIGUES, 1999, p. 92)

*ejercer sobre la marcha del mercado*” (CARBAJALES, 2006, p. 114), servindo a noção de concorrência perfeita como um referencial a ser promovido pelos Estados reguladores.

Destarte, esse modelo de concorrência perfeita, apesar de existir apenas no campo teórico, a não ser em casos específicos de sociedades extremamente desenvolvidas e com a dura intervenção do Estado em face dos grandes grupos econômicos privados, se estrutura a partir de alguns pilares como o equilíbrio do mercado em relação à produção e ao consumo de bens e serviços.

Em sentido oposto, fala-se em concorrência imperfeita para definir um mercado no qual os agentes econômicos influenciam os preços dos produtos oferecidos, falando-se, por isso mesmo, em poder econômico de mercado. Ademais, nos mercados de concorrência imperfeita, o principal problema é a limitação de acesso de novos agentes econômicos, provocando um número reduzido de concorrentes, o que acaba impossibilitando a mobilidade dos fatores de geração (a terra, o trabalho e o capital) <sup>14</sup>.(CARBAJALES, 2006, p. 114)

Por outro lado, se consideram externalidades os custos e os ganhos da atividade privada que, por uma falha do mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar de quem os causou. São, pois, efeitos positivos e/ou negativos que passam a ser computados por agentes diferentes dos que os geram. A importância das externalidades se dá na necessidade de intervenção estatal para corrigir as consequências de determinado fato que modifica o modo de se exercerem as atividades, muitas vezes inviabilizados determinadas atividades econômicas por fatores estranhos aos mecanismos que configuram a livre concorrência (BIX, 2004, p. 65).

Pelo exposto, tem-se a noção de que a concorrência é um dos fundamentos do Estado regulador, que deve empregar políticas adequadas na condução da liberdade do mercado, liberdade que,

14 Segundo Roland Weinrauch, são várias as fontes da concorrência imperfeita, destacando-se as economias de escala, diferenciações de produtos e as barreiras de acesso ao mercado. (Cf. WEINRAUCH, 2004, p. 20)

paradoxalmente, depende da regulação econômica, através da direção e da indução, esta última por meio do que se denomina, no Brasil, de normas tributárias indutoras.

A liberdade de concorrência, nessa modelagem estatal de regulação do mercado, deve ser entendida como a estruturação de condições iguais para os sujeitos econômicos, com um ambiente de lealdade entre eles, que devem exercer seus papéis em busca da maximização de riqueza, mas sem manipulações. As manipulações, entendidas como práticas desleais, constituem no ordenamento brasileiro ilícitos, infrações à ordem econômica. Já no âmbito internacional, são compreendidas como práticas contrárias à integração econômica e, em algumas situações, com a previsão em tratados e acordos de livre comércio, também podem constituir ilicitudes.

Os diferentes países, quando concedem vantagens de natureza monetária, podem estar infringindo esses tratados por manipularem em algumas situações a liberdade de concorrência, impondo distorções nos comportamentos e nas decisões do mercado. Interpretar, pois, os princípios da ordem econômica é tarefa pontual na correta análise do papel do Estado brasileiro quando da concessão de vantagens fiscais.

#### **4. A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS COMO MECANISMO REGULATÓRIO-PROBLEMAS E PROPOSIÇÕES. O PROBLEMA DO MÉTODO. NECESSIDADE DE EVOLUÇÃO EM TERMOS DE RACIONALIDADE E EFICIÊNCIA. MENOS RETÓRICA E MAIS CORREÇÃO DAS FALHAS DE MERCADO**

É generalizada a noção de ser o Estado contemporâneo um Estado Fiscal ou Estado Financeiro, na acepção de necessitar da tributação para a sua manutenção e à efetivação de suas políticas públicas. Conforme a doutrina de José Joaquim Teixeira Ribeiro, são os impostos o principal meio de financiamento do Estado (RIBEIRO, 1997, p. 30). Por isso, rotulou-se na doutrina a expressão



Estado Fiscal ou Estado do Imposto (*Steuersaat*) para definir a dependência do Estado contemporâneo ao recebimento de tributos (SCHOEURI, 2004, p. 1), representando a chamada estadualidade fiscal a separação entre Estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via da obrigação tributária (NABAIS, 2002, p. 21).

O poder tributário, nesse contexto, designa a soberania estatal aplicada à imposição de tributos, estando o exercício daquele poder vinculado ao interesse público e às limitações do sistema jurídico (HENSEL, 2005, p. 107). Dessa forma, consistem em os tributos a contribuição das pessoas à manutenção do governo e para todas as necessidades públicas, tendo-se a conformação e limitação por meio do direito (COOLEY, 2003).

A tributação sempre dependeu da existência de bases econômicas, da disponibilidade de riqueza entre os particulares, pois é sobre essa que se impõe as obrigações em favor do Estado.

A importância da tributação é, portanto, inquestionável para a manutenção dos Estados contemporâneos, sendo certo afirmar, como fazem Klaus Tipke e Joachim Lang, que “em nenhum outro setor do Direito defronta-se o cidadão com o Estado mais freqüentemente do que no Direito Tributário”, isto é, “O cidadão ingressa desde o seu nascimento numa relação de direito tributário duradoura com o Estado, que se multiplica, tão logo inicia sua vida ativa, em sucessivas relações obrigacionais”, influenciando o direito tributário toda e “qualquer atividade econômica” (TIPKE, 2008, p. 51).

Dessa forma, é pertinente a ponderação dos citados autores de que “Quanto mais o Estado precisar de recursos, tanto mais se faz o Estado, Estado Tributário, tanto mais se encontra o Estado de Direito no Direito Tributário, expressão transcendental”, tratando-se a tributação de uma forma de “participação na *propriedade privada*, na economia privada.” (TIPKE, 2008, p. 51) Daí a relação entre estadualidade fiscal e a atuação do Estado, porquanto se este passa a exercer

as atividades econômicas no mercado, diretamente, tributos não serão cobrados. Em conclusão, Estado e economia privada são conectados, na larga maioria dos países, por dois modos de atuação: tributação e regulação econômica<sup>15</sup>.

Os dois mencionados modos de atuação do Estado contemporâneo, tributação e regulação econômica, acabam sendo efetivados, em alguns casos, por meio de uma das facetas da primeira, com a concessão de vantagens e/ou agravamentos fiscais com o objetivo de induzir os agentes econômicos a comportamentos considerados mais desejáveis. A tributação, pois, é um dos instrumentos de direção e controle da economia<sup>16</sup>. As políticas tributárias servem também para corrigir as imperfeições dos sistemas econômicos, principalmente dos países em transição (THIEBEN, 2007, p. 27).

Pode-se dizer, assim, que duas são as facetas da tributação (NABAIS, 2002, p. 3-36 e p. 401-ss): a fiscalidade, como representação da transferência de recursos da economia privada para os Estados, e a extrafiscalidade, (CARLOS, 2006, p. 21) que diz respeito à utilização de mecanismos com repercussão econômico-financeira para a indução dos agentes econômicos a comportamentos mais desejáveis em face do interesse público (SEIXAS FILHO, 1989, p.114).

Ou seja, os Estados valem-se da concessão de subvenções, muitas vezes na forma de auxílios fiscais, para que os agentes econômicos, dentro da liberdade de decidirem como atuar, exerçam determinados comportamentos que acabarão auxiliando na conformação dos objetivos econômicos do sistema jurídico (SCHOEURI,

15 Regular, a partir das lições do professor Ruy Barbosa Nogueira, pode ser definido como o poder de se estabelecer regras, de dirigir, de governar. Desse modo, como preceituou o professor, quem pode regular, pode impedir, restringir e/ou favorecer, lançando mão dos meios necessários, inclusive do tributo, através do qual se pode fomentar uma atividade e/ou restringi-la. Por isso mesmo, essas funções do tributo devem ser harmonizadas com o poder de regular. (Cf. NOGUEIRA, 1995, p. 181; ELALI, 2006, p. 21)

16 "The use of taxation as a policy device to modify the outflow of capital or otherwise to influence the behavior of multinational corporations is perfectly appropriate, if other regulatory measures are inferior on grounds of efficiency and effectiveness. There is, in fact, much to be said for the use of the tax instrument." (MUSGRAVE, 2002, p. 115; cf. REICH. 1985, p. 85; SCHOEURI, 2005, p. 3)

2005, p. 107; ROTHMANN, 1970, p. 107 e ss; ELALI, 2006)<sup>17</sup>. É pontual, acerca do assunto, a lição de Schoueri: As normas tributárias indutoras atuam, também, no sentido de incentivar contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador. Vale-se o legislador da premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos, para abrir uma válvula, pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado. Seria, como diz Bellstedt, uma espécie de elusão tributária guiada à distância, com efeitos pré-calculados. (SCHOEURI, 2005, p. 206)

Ambas as facetas, todavia, estarão sempre imbricadas entre si, pois, como ensinam Schoueri (2005, p. 16) e Ollero (1991, p. 103-104), dentre outros, dificilmente haverá tributo exclusivamente relacionado à função extrafiscal, porque sempre haverá um nível, mesmo que mínimo, de fiscalidade. Por isso, como aduz Schoueri, não se deve falar em tributos meramente indutores, mas em normas tributárias indutoras.

As medidas de estímulo deferidas pelos Estados, na configuração ora apresentada, visam ao melhoramento do sistema econômico, destacando-se alguns de seus objetivos gerais: i) a redução das desigualdades regionais; ii) a promoção do emprego, “particularmente em áreas onde o desemprego é grande ou destinados a certas categorias de trabalhadores”; iii) a captação de investimentos a fim de promover “a actividade económica e empresarial do país; iv) a reestruturação de empresas de base e de determinados setores econômicos considerados prioritários; v) o fomento das exportações (DOS SANTOS, p. 365).

---

17 No mesmo diapasão, v. Andrea Amatucci: “La legge tributaria, como la legge di spesa, la legge di bilancio e le leggi ad collegate, produce inevitabilmente effetti economici e sociali. Il legislatore, per la responsabilità che sui di lui grava, deve tener conto di tali effetti ed in questa funzione gli è di irrinunciabile sostegno la scienza delle finanze che gli indica come egli possa controllarli sino al punto di formar la legge in modo da raggiungere, in certe condizioni contingenti, determinati scopi economici. [...] Il conseguimento delle entrate può costituire un fine secondario. I diritti doganali ed i diritti di compensazione all’importazione sono da considerare imposte agli effetti di questa legge. [...] Perseguita questa finalità, è consentito prendere in considerazione altre funzioni, senza che ciò comporti l’adesione alla tesi della distinzione di un fine principale (fiscale) da un altro secondario o diverso (extrafiscale) dell’imposta.” (Cf. 2005, p. 560-567)

O problema dos mecanismos financeiros, independentemente do rótulo utilizado, pois representam intervenções do Estado no mercado, é justamente a despesa que geram, a falta de transparência, a possível corrupção e o desvio de finalidades.

No Brasil, nos últimos anos, viu-se uma grande quantidade de mecanismos de incentivos outorgados de modo ilegítimo e até mesmo imoral. Parte deles foi criada para beneficiar grupos econômicos que tinham relações com governantes e que os financiavam eleitoralmente. Isso acabou gerando um grande desequilíbrio financeiro, justamente pela falta de aplicação de um adequado tratamento do regime aplicável.

Em diferentes trabalhos científicos, sobretudo nos últimos 10 (dez) anos, sob a influência de autores como Luís Eduardo Schoueri, Paulo Caliendo, Humberto Ávila, Heleno Tôrres, Fernando Zilveti, Ricardo Lobo Torres, verificou-se várias teses que visam a controlar a adequação entre as medidas de incentivos e os fins a que se pretendem. Um dos autores deste estudo, a propósito, em tese de Doutorado, defendeu a necessidade de uma combinação de elementos para controlar a concessão de incentivos fiscais ou de subsídios diretos, para evitar distorções econômicas e sociais e externalidades no mercado.

Dentre os elementos possíveis para tal desiderato, destacam-se: (a) a necessidade de estudos técnicos relativos à economicidade, isto é, ao parâmetro de custo-benefício entre o meio de intervenção e o resultado pretendido; (b) a vinculação de qualquer dos mecanismos regulatórios fiscais à igualdade em termos de liberdade econômica, ou seja, a garantia de tratamentos iguais para evitar mais desequilíbrios; (c) a adoção de premissas objetivas que visem a mudar o *status quo*, entendida a medida de incentivo como despesa, daí porque sujeita à transparência, legalidade, e medidas de controle; (d) a possibilidade de uma análise econômica propriamente dita, como metodologia baseada em critérios de racionalidade, utilidade e eficiência, levando-se em conta os objetivos do Estado e as melhorias que devem ser geradas à sociedade e ao mercado.

Talvez um método de Direito e Economia seja efetivamente a melhor forma de avaliar e justificar mecanismos de intervenção, afastando-se de argumentações retóricas vazias de conteúdo que acabam, ao iludir o jurista tradicional, gerando o empobrecimento do Estado Fiscal e mais falhas dos mecanismos de mercado, que acabam gerando mais distorções sociais. Ou seja, é hora de uma reflexão mais ampla do modelo de direito para o Brasil, especialmente no que se refere às formas de solução de distorções e externalidades negativas.

No que se refere à possibilidade de uma Análise Econômica propriamente dita, ressalte-se a influência dos recentes estudos de Cristiano Rosa de Carvalho (2010), Marcos Nóbrega (s./d.) e Luiz Felipe Monteiro Seixas(2017)<sup>18</sup>, com os quais concordamos em utilizar-se um método

18 Afirma o autor, com razão: “Sob outra perspectiva, o Direito & Economia também pode ser encarado como o emprego dos métodos da Ciência Econômica para o examinar (e propor soluções) para problemas jurídicos e, inversamente, em como o Direito e as normas jurídicas influenciam o sistema socioeconômico. [...] Para tanto, a Análise Econômica do Direito adota algumas características, a exemplo da rejeição do império do Direito perante a realidade socioeconômica (tendo como consequência o fato de que as normas jurídicas devem ser criadas e estudadas tendo como pressuposto o seu reflexo no mundo do ser); o emprego de métodos de outras áreas do conhecimento, seja dentro da própria Economia (como a Microeconomia, a Teoria dos Jogos, a Estatística, a Econometria etc.), ou de áreas correlatas, como a psicologia, a política, a filosofia etc.; dá ênfase ao aspecto instrumento do Direito, isto é, as normas jurídicas também devem ser encaradas como um meio para a consecução de determinados fins, fins estes decorrentes dos valores e princípios de uma dada sociedade (os quais, inclusive, poderão estar positivados no próprio ordenamento jurídico, a exemplo dos diferentes princípios constantes na Constituição). Uma importante observação reside no fato de que a Análise Econômica do Direito não deve ser encarada como um corpo coeso de fórmulas e conceitos, unanimemente aceitos entre os estudiosos do tema. Ao contrário. Assim como a própria Ciência Jurídica possui diferentes correntes teóricas, a Análise Econômica do Direito, ao acompanhar a própria evolução do pensamento econômico, também possui diversas abordagens e teorias que, não necessariamente, são unânime entre os juseconomistas. Em razão disso, existem diversas “escolas” do Direito & Economia, escolas estas que, por vezes, convergem acerca de determinados conceitos e problemas, ou então adotam critérios próprios na análise econômica que empreendem, a exemplo da Escola de Chicago, da Escola da Escolha Pública, da Escolha Institucionalista, da Escola Neoinstitucionalista, da Escola de New Haven, da Escola Austríaca, dentre outras. Para o objeto de nossa análise, interessa-nos alguns conceitos fundamentais da Análise Econômica do Direito, comumente aceitos e compartilhados pelas diferentes correntes teóricas, a exemplo da escassez, dos custos de oportunidade, da maximização e da escolha racional, do equilíbrio e a eficiência econômica. A escolha por tais pressupostos metodológicos não foi gratuita, mas coaduna-se com os pressupostos da tributação indutora enquanto instrumento de regulação econômica, correção das falhas de mercado e, no caso do direito brasileiro, de concretização dos princípios da Ordem Econômica Constitucional. Dessa maneira, tais critérios servirão de fundamento tanto para o exame dos aspectos econômicos da tributação (compreendida em sentido amplo), conforme examinaremos na segunda parte deste capítulo, bem como para a abordagem crítica da tributação indutora, que será empreendida no capítulo subsequente.” (2017, p. 112 e ss.)

mais eficiente e pragmático de solução de problemas concretos.

O direito tributário deve se reaproximar de outras disciplinas para atingir seus objetivos. Tal abordagem requer a vinculação cada vez maior entre *receita e despesa, incentivos e concretização de objetivos da ordem econômica*. Infelizmente, a abordagem dogmática, influenciada por estudos isolantes, acabou se tornando ineficiente e gerou um custo social e econômico alto ao país. É hora de rever o método do direito tributário, inserindo-o numa estrutura metodológica mais ampla, racional, menos retórica e eficiente.

Impõe-se, portanto, imediatas reflexões, seja da forma de condução das políticas públicas, com o fomento do controle dos desvios de finalidade e corrupção (que geram falhas de mercado e distorções), seja com uma visão metodológica mais funcional e menos retórica, que seria a Análise Econômica do Direito, uma proposta cada vez mais próxima das necessidades de um sistema mais eficiente e corretivo.

Afinal, o método sugerido, a partir de critérios objetivos e menos abstratos, pode auxiliar o sistema a concretizar objetivos, defender direitos e implementar um mercado mais bem regulado em busca do desenvolvimento nacional.

## REFERÊNCIAS

- AMATUCCI, Andrea. *Misure Tributarie per lo Sviluppo Economico*. In: Comércio Internacional e Tributação. Coordenação: Heleno Taveira Tórres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AVI-YONAH, Reuven S. *Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior*. In: *Tax and Corporate Governance*. Editor: Wolfgang Schön. Berlin: Springer, 2008.
- BIX, Brian H. *A Dictionary of Legal Theory*. New York: Oxford University Press, 2004.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARBAJALES, Mariano. *El Estado regulador – Hacia un nuevo modelo de Estado*. Buenos Aires: Abaco, 2006.
- CARLOS, Americo Fernando Brás. *Impostos – Teoria Geral*. Coimbra: Almedina, 2006.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria da decisão tributária*. Tese (Livre-docência em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2010.

COOLEY, Thomas M.. *A Treatise on the Law of Taxation*. Clark, New Jersey: The Lawbook Exchange, 2003, p. 1. Original Publication: 1876.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law & Economics*. Boston: Addison-Wesley, 2012.

CUNHA, Ricardo Thomazinho da. *Direito de Defesa da Concorrência – Mercosul e União Européia*. São Paulo: Manole, 2003.

DAHLBERG, Mathias. *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Market Movement of Capital*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2005.

DE CAMPOS, Diogo Leite; CAMPOS, Mônica Horta Neves. *Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

DOURADO, Ana Paula. *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*. Lisboa: DGCI/CEF, 1996.

ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Desenvolvimento Econômico e Neutralidade da Tributação: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais*. In: Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal. São Paulo: MP, 2007.

ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica – um exame da tributação como instrumento de redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2006.

FAVEIRO, Vitor. *Estatuto do Contribuinte*. Coimbra Editora, 2002.

FRANCO, António L. de Souza. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. V. I e II. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

GELLHORN, Ernerst. *Antitrust Law and Economics*. St. Paul: West Publishing Co., 1986, p. 55. *Apud* RODRIGUES, José Roberto Pernomian. *O Dumping como expressão do abuso do poder econômico*. Tese de Doutorado em Direito Econômico-Financeiro, Universidade de São Paulo, 1999.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 107. Traducción: Andrés Báez Moreno; María Luiza González-Cuellar Serrano; Enrique Ortiz Calle. Traducción de la obra original *Steuerrecht*, Berlim/Heidelberg: Julius Springer, 1986.

HOEKMAN, Bernd; HOLMES, Peter. *Competition Policy, Developing Countries, and the World Trade Organization*, 2-3; 12. Disponível em <<<http://www.worldbank.org>>>. Acesso em 14 de julho de 2008, às 9:45 hs.

JENNY, Frédéric. Prefácio in: OLIVEIRA, Gésner; RODAS, João Grandino. *Direito e Economia da Concorrência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

JOHANSSON, Sven-Erik. *The Utopia of Neutral Taxation*. In: LINDENCRONA, Gustaf; LODIN, Sven-Olof; WIMAN, Bertil. (eds.) *International Studies in Taxation: Law and Economics*. London: Kluwer Law International, 1999.

KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*. Oxon: Routledge, 2003.

KANNIAINEN, Vesa; PANTEGHINI, Paolo M. *Tax Neutrality: Illusion or Reality? The Case of Entrepreneurship*. Center for Economic Studies & Ifo Institute for Economic Re-

search: CESinfo, 2008.

LUJA, Raymond H. C. *Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*. Antwerpen: Intersentia, 2003.

MARQUES, Frederico do Valle Magalhães. *Direito Internacional da Concorrência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Econômico*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

MUSGRAVE, Peggy B.. *Taxation and American investment abroad: the interests of workers and investors*. In: *Tax Policy in the Global Economy – Selected Essays of Peggy B. Musgrave*. Northampton: USA, 2002.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998

NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em: <[www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/mar-cosnobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/mar-cosnobrega1.pdf)>.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OECD & World Bank. *A Framework for the design and implementation of competition law and policy 1*. Paris: OECD/World Bank, 1998.

OKUMA, Alessandra. *Princípio da Não-Discriminação e a Tributação das Rendas dos Não-Residentes no Brasil*. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (coord.) *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

OLLERO, Gabriel Casado. *Los Fines no Fiscales de los Tributos. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda. VV.AA. vol. I Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

RAAD, Kees Van. *Nondiscrimination in International Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law and Taxation, 1986.

REICH, Norbert. *Mercado Y Derecho*. Tradución: Antoni Font. Barcelona: Ariel, 1985.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

ROQUE, Ana. *Regulação do Mercado – novas tendências*. Lisboa: Quid Júris, 2004

ROTHMANN, Gerd Willi. *Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico*. Separata do Relatório 1966-1970, São Paulo: Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria, 1970.

SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003.

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

SCHREIBER, Ulrich. *Consolidation, Allocation and International Aspects*. In: Schön, Wolfgang; Schreiber, Ulrich; Spengel, Christoph. (eds.) *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe – Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungs-grundlage für*



*Europa*. Berlin: Springer, 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pintanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. *Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: Uma Investigação Crítica*. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da UFPE. Recife: UFPE, 2017.

STARINGER, Claus; SCHNEEWEISS, Hermann. *Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms*. In: *Tax Treaty Law and EC Law*. Wien: Linde Verlag, 2007.

SZTAJN, Rachel. *Direito & Economia – Análise Econômica do Direito e das Organizações*. Organização: Decio Zylbersztajn & Rachel Sztajn. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2005.

THIEBEN, Ulrich. *The Impact of Fiscal Policy on Economic Growth – Analyses and Options for Transition Countries*. Baden-Baden: Nomos, 2007.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuernrecht)*. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

VOGEL, Klaus. *Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law*. The Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 1994.

VOGEL, Klaus. *Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?* In: *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2002.

WEINRAUCH, Roland. *Competition Law in the WTO – The Rationale for a Framework Agreement*. Wien: BWV – Berliner Wissenschafts-Verlag, 2004.

YOUNG, David; METCALFE, Stan. *Competition Policy in the Economics of the European Union: Policy and Analysis*. UNCTAD/World Investment Report 1997.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional*. In: COSTA; Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Ceslo Bergstrom. (coords.) *Direito Tributário Atual – 19. Ed.* São Paulo: Dialética/Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2005.



# CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Rodrigo Maito da Silveira<sup>1</sup>

Isabella Conte Camilo Linhares<sup>2</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, no contexto da não-cumulatividade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, atribuiu à Lei Complementar a função de regulamentar a forma como, mediante a deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Recepcionada, portanto, pelo artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 24/75, editada na vigência da Constituição Federal de 1967/1969, determina que quaisquer incentivos fiscais e/ou financeiros, relacionados ao ICMS, concedidos mediante redução de base de cálculo, créditos presumidos, devolução do tributo (seja total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não), devem ser consignados em convênio<sup>3</sup>—aprovados por decisão unânime dos Estados e do Distrito Federal, sendo necessários quatro

---

1 Mestre e Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT/SP (biênios 2006/2008 e 2010/2012). Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT/SP (biênio 2018-2019). Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT/SP e da *International Fiscal Association* – IFA. Professor dos cursos de especialização e do Mestrado Profissional de Direito Tributário do IBDT. Membro do Conselho Jurídico do SINDUSCON. Advogado em São Paulo.

2 Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da USP e pela Université de Lyon. Advogada em São Paulo.

3 Há quem entenda que a concessão de diferimento no pagamento de tributo não encontra óbice na Lei Complementar nº 24/75, pois não se trata de desoneração, mas meramente de prazo mais longo para o adimplemento da obrigação tributária (CAMARGO, 2004, p. 209).

quintos de seus representantes presentes para revogá-lo.

Na prática, a aprovação de convênios mediante deliberação unânime dos Estados e do Distrito Federal, para fins de concessão dos referidos incentivos, ocorre no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e busca evitar conflitos de competência e impedir que uma unidade da federação, por meio da concessão de vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais (MELO, 2005. p. 331-332), prejudique as demais, em um processo degradante de guerra fiscal (FERRAZ JUNIOR, 1998, p. 278-279).

Ocorre que, para fomentar suas economias a partir da atração de novos investimentos, é prática comum entre os Estados, às vezes inclusive por meio de atos normativos infralegais, a concessão unilateral de benefícios fiscais à revelia do que determina a citada Lei Complementar, ou seja, sem prévia autorização do CONFAZ, e em verdadeira afronta ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Os incentivos unilateralmente concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são, à evidência, passíveis de questionamento, por contrariar a lógica do sistema tributário, pela qual é necessária a aprovação de todos os entes federados envolvidos, formalizada mediante convênio. Por essa razão, muitos dos Estados vêm adotando medidas retaliatórias contra os seus contribuintes, ao não aceitarem o crédito de ICMS na aquisição de mercadorias e serviços provenientes de outra unidade federada que tenha concedido incentivo irregular.

Assim, a concessão unilateral de benefícios fiscais, a possibilidade de glosa dos créditos de ICMS concedidos em desrespeito ao artigo 155, § 2º, XII, “g” e à Lei Complementar no 24/75, aliadas ao entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal no sentido de que são inconstitucionais as leis que, sem amparo em prévio convênio, criam incentivos fiscais ou financeiros relacionados ao ICMS, ensejaram, em meados de 2015, a edição do Projeto de Lei Complementar – “PLP” no 54/2015, convertido, em agosto de 2017, na Lei

### Complementar nº 160/2017.

A Lei Complementar nº 160/2017, no contexto da guerra fiscal perpetrada entre os Estados e o Distrito Federal, e da verdadeira insegurança jurídica ao contribuinte destinatário – maior prejudicado com esse conflito – possibilita, preenchidas as condições nela estabelecidas, a (i) remissão dos créditos tributários constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios financeiros e/ou fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, inciso XII, § 2o do artigo 155 da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 24/75, e a (ii) reinstituição, observadas determinadas condições, dos referidos benefícios que se encontravam em vigor à época de sua edição (agosto de 2017).

Dentre as inovações trazidas pela referida Lei Complementar – primeira, sobre o tema, editada na vigência da Constituição de 1988 – encontra-se a flexibilização do quórum previsto para a remissão dos créditos e a reinstituição de benefícios unilateralmente concedidos que, ao contrário do quanto previsto na Lei Complementar nº 24/75, deverão ser aprovados e ratificados em convênio com voto favorável de 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

Se, por um lado, a Lei Complementar nº 160/2017 teve por objetivo “pôr fim a discussões em curso entre os Estados”, por outro, a remissão de créditos e reinstituição de benefícios concedidos em desacordo com o mandamento constitucional e com a Lei Complementar nº 24/75 coloca em cheque princípios constitucionais da não-cumulatividade do imposto (na medida em que sujeita o contribuinte destinatário à glosa do crédito incorrido na operação anterior) e do pacto federativo (ao compelir todos os entes federados, mesmo aqueles não signatários do convênio, ao reconhecimento de benefícios auferidos em outra unidade).

Vale destacar que a Lei Complementar nº 24/75 previa a possibilidade de ratificação, pelos demais Estados, dos benefícios

unilateralmente concedidos anteriormente à sua edição, o que não impediu o avanço da guerra fiscal e das consequências dela decorrentes da forma caótica que hoje conhecemos.

Assim, busca-se, com o presente trabalho, analisar de forma concisa o cenário relativo à concessão de incentivos após 30 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, principalmente à luz da edição da Lei Complementar nº 160/2017.

## **2. GUERRA FISCAL E A NECESSÁRIA UNANIMIDADE PARA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS**

Ao dispor sobre os benefícios fiscais relativos ao ICMS, a Constituição Federal não estabeleceu o quórum necessário para sua concessão, sendo que tal lacuna pode ser interpretada no sentido de que, ao não o delimitar, o constituinte, de forma implícita, restringiu a concessão de benefícios e incentivos fiscais à unanimidade, já que “caso as decisões fossem tomadas por maioria, qualquer dos Estados poder-se-ia ver gravemente prejudicado” (BRANDÃO JUNIOR, 2014, p. 197).

Isto é, ao contrário do quanto disciplinado no artigo 155, § 2º, V, “b”, que prevê a fixação de alíquotas máximas do ICMS mediante resolução do Senado aprovada por 2/3 de seus membros, ao disciplinar a concessão dos incentivos fiscais, o constituinte se limitou a fazer referência aos Estados e ao Distrito Federal porque, ao contrário do primeiro caso, em que o Senado representa a Federação, nesse último os entes estariam se auto representando (MARTINS, 2014, p. 6-7). A partir desse entendimento, a Lei Complementar nº 160/2017 refletiria equivocada interpretação quanto à desnecessidade do quórum unânime para a concessão de incentivos fiscais.<sup>4</sup>

4 A unanimidade para a concessão de benefícios pode ser inclusive depreendida a partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247, oportunidade em que o Relator Ministro Dias Toffoli argumentou que “(...) é imprescindível que os Estados-membros, a par de sua autonomia tributária, acordem, previamente, acerca de determinados pontos, a fim de impedir a chamada ‘guerra fiscal’, com as consequências nocivas ao Estado Democrático de

O referido entendimento é corroborado pelo quanto disciplinado na Lei Complementar nº 24/75. Com efeito, ao exigir votação unânime para aprovar o benefício e ratificação tácita para implementá-lo, o Estado que não concordar com a concessão de determinada isenção poderá “usar de seu direito de veto durante a reunião em que se discutir o convênio ou, posteriormente, através de não ratificação expressa” (COSTA, 1979, p. 12), evitando-se, com isso, que os Estados sejam ‘obrigados’ a conceder benefício contra sua vontade (CARVALHO, 2014, p. 56).

Além disso, com a edição, em 2003, da Emenda Constitucional nº 42, foi inserido na Constituição o artigo 146-A, que dispõe sobre a possibilidade de lei complementar estabelecer “critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”, o que, embora se trate de outro mecanismo e seja aplicável em outros contextos, guarda sintonia com a lógica do artigo 155, § 2º, XII, “g” da Constituição que, em última instância, é evitar tratamentos desiguais.

Há quem entenda que a exigência de unanimidade para a aprovação de benefícios fiscais pode ser superada em detrimento do desenvolvimento de unidades federativas que, “comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária” (CARVALHO, 2014, p. 60)<sup>5</sup>; ambos os posicionamentos – unanimidade para a concessão de incentivos fiscais e a existência de exceções à regra constitucional – não são de todo contraditórios, já que assumem a importância da unanimidade em matéria de incentivos fiscais relacionados ao ICMS, ao mesmo tempo em que admitem exceção apenas quando existente verdadeira justificativa, igualmente constitucional, para tanto.

Tendo por base as consequências nocivas que a guerra fiscal produz para os Estados concedentes, destinatários e contribuintes

Direito e à preservação da harmonia e da convivência nacional dos entes federados” (STF, ADI nº 1.247, Tribunal do Pleno, Relator Ministro Dias Toffoli, j. 01/06/2011).

5 O mesmo autor defende que a “solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o *quorum* de aprovação para dois terços, cumprindo, desse modo, sua função de tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com consequente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988” (2014, p. 60).

do imposto, é coerente o raciocínio de que, relativamente ao ICMS, faz-se imprescindível a concessão de incentivos e benefícios fiscais mediante aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal.

Analisando sob essa perspectiva a Lei Complementar nº 160/2017, é possível concluir que este diploma conferiu equivocada interpretação ao mandamento constitucional, seja em razão da redução do quórum para 2/3 das unidades federadas para a reinstituição de benefícios fiscais unilateralmente concedidos, seja em razão da falta de previsão no sentido de delimitar a aprovação não unânime aos benefícios concedidos por Estados que efetivamente se encontrem em situação precária, em nítida ofensa ao princípio da redução das desigualdades regionais, consagrado nos artigos 3º, III, 151, I e 170, VII, da Constituição Federal.<sup>6</sup>

Ainda, ao reduzir a autonomia de cada ente federado mediante deliberação de incentivos e benefícios fiscais por 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades integrantes de cada uma das cinco regiões do País, a Lei Complementar nº 160/2017 violou “a isonomia entre as unidades federadas, tratando-as desigualmente em virtude de integrarem ou não determinada região”, porquanto “atribuiu maior importância ao [voto] de Estados de região com menos unidade federadas em detrimento do voto do Estado localizado em região dividida em maior número de unidades autônomas.”<sup>7</sup>

Diante disso, comparativamente à Lei Complementar nº 24/75, a Lei Complementar nº 160/2017 pode ser de pronto questionada sob duas perspectivas diametralmente opostas àquelas que

6 Na ADI nº 5902, ajuizada pelo Governador do Amazonas objetivando o reconhecimento da inconstitucionalidade dos dispositivos centrais da Lei Complementar nº 160/2017, enfatizou-se a problemática referente à convalidação de benefícios concedidos sem a sua anuência, por ofender a discriminação positiva imposta pela Constituição à região, de modo que a referida Lei, ao conferir tratamento tributário aos demais Estados equivalente àquele conferido à Zona Franca, estaria eliminando o diferencial atrativo do Estado.

7 Essa é a conclusão a que se chegou na ADI nº 5902, ajuizada pelo Governador do Amazonas: “É evidente que o Estado do Amazonas, por integrar uma região que conta com outros 6 Estados, tem sua autonomia com relação à aprovação ou não do Convênio que alude o art. 2º da LC 160/2017, comprometida. O voto de um Estado das Regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste tem peso, na decisão de aprovar ou não o Convênio, muito mais superior aos dos Estados da Região Norte e Nordeste”.



ensejaram a sua edição, quais sejam (i) a necessária unanimidade para aprovação de incentivos fiscais confere concretude aos princípios da não-cumulatividade do ICMS e do pacto federativo; e (ii) a novel Lei Complementar não impede – e sequer é inovadora nesse sentido – que os entes continuem a conceder benefícios fiscais e/ou financeiros unilateralmente.

## **2.1. A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E A CONCESSÃO DE INCENTIVOS EM MATÉRIA DE ICMS<sup>8</sup>**

Quando da edição da Lei Complementar nº 24/75, restou consignado que os benefícios concedidos – ressalvados aqueles previstos no § 6º do artigo 3º do Decreto-Lei nº 406/1968 – deveriam ser revogados caso não convalidados no primeiro convênio editado após a sua promulgação, excetuados aqueles concedidos “por prazo certo ou em função de determinadas condições que já tenham sido incorporadas ao patrimônio jurídico de contribuinte”. Ou seja, a Lei Complementar nº 24/75 já determinava a necessária convalidação dos benefícios fiscais unilateralmente concedidos em convênio, a fim de que fossem ratificados por decisão unânime dos Estados e do Distrito Federal, sob pena de serem aplicadas as penalidades previstas no artigo 8º, quais sejam, (i) a nulidade do respectivo ato normativo unilateral concessivo; (ii) a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria; (iii) a exigibilidade do ICMS pago a menor ou não pago; e (iv) presunção de irregularidade das contas junto ao Tribunal de Contas da União e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação.

Há quem sustente que o referido dispositivo normativo não foi recepcionado pela atual Constituição Federal, sob a assertiva de que o artigo 155, §2º, XII, “g”, apenas atribui à competência de lei complementar o modo e a forma como os entes federados devem conceder incentivos, silenciando no que toca à imputação de penalidades (ARZUA, 2001, p. 208).

8 Sobre o assunto, vide o nosso *Tributação e Concorrência* (SILVEIRA, 2011. p. 64-65).

A conclusão seria, portanto, de que tais penalidades seriam inaplicáveis por falta de amparo constitucional. Obviamente que, a prevalecer a presunção de constitucionalidade das leis, seriam necessárias a manifestação do Poder Judiciário<sup>9</sup> quanto a sua inconstitucionalidade e Resolução do Senado para a retirada do referido dispositivo do ordenamento jurídico brasileiro.<sup>10</sup>

Em que pese a previsão do aludido artigo 8º, os Estados que se julgam prejudicados têm, ao longo dos anos, buscado no Poder Judiciário o reconhecimento da inconstitucionalidade dos atos legais ou normativos instituidores de incentivos unilaterais, emanados de outros Estados. O caminho natural para combater incentivos fiscais irregulares é a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI,<sup>11</sup> sendo pacífico o entendimento do STF no sentido de que são inconstitucionais as leis que, sem amparo em prévio convênio, criam incentivos fiscais ou financeiros relacionados ao ICMS.<sup>12</sup>

Com efeito, são uniformes as manifestações do STF que maculam, por meio da suspensão da eficácia das respectivas normas, os incentivos fiscais que não observem a necessidade de convênio anterior, no qual fique expressa a concordância das demais unidades quanto à concessão do benefício.

Ocorre, porém, que muitos Estados, na iminência de terem as

9 Entendemos que, nesses casos, o controle concentrado de constitucionalidade é o meio mais adequado para se resolver a questão, ainda que, em tese, seja possível suscitá-la pela via do controle difuso. Nada impede, por exemplo, que, reputando-se prejudicada, uma pessoa jurídica questione a validade do benefício fiscal no âmbito do Poder Judiciário, via controle difuso de constitucionalidade.

10 Parece ser essa a conclusão a que se chegou Marco Aurélio Greco em *ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por Operações Interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário* (2008. p. 115-116).

11 Dentre os primeiros precedentes, destacam-se: STF; ADIn 1.296-PE, Rel. Min. Celso de Mello; STF; Pleno; ADI-MC 124/PA; Relator Min. Celso de Mello; Julgamento: 17/08/1995; DJ 08/09/1995

12 STF; Pleno; ADI 1.467/DF; Relator Min. Sydney Sanches; J. 12/02/2003; DJ 11/04/2003; STF; Pleno; ADI 1.179/SP; Relator Min. Carlos Velloso; J. 13/11/2002; DJ 19/12/2002; STF; Pleno; ADI 260/SC; Relator Min. Ilmar Galvão; J. 01/07/2002; DJ 20/09/2002; STF; Pleno; ADI 1.587/DF; Relator Min. Octavio Gallotti; J. 19/10/2000; DJ 07/12/2000; STF; Pleno; ADI-MC 429/DF; Relator Min. Celio Borja; J. 04/04/1991; DJ 19/02/1993; STF; Pleno; ADI 84/MG; Relator Min. Ilmar Galvão; J. 15/02/1996; DJ 19/04/1996

suas normas concessivas de incentivos fiscais julgadas inconstitucionais, acabam optando por revogá-las, para então evitar a declaração do STF nesse sentido,<sup>13</sup> sem prejuízo de, posteriormente, restaurar os respectivos incentivos, com nova roupagem.

Tal conduta é denunciada por ARZUA (2011, p. 141), quando afirma que:

“no plano fático, dificilmente o Supremo chega a declarar, em decisão final da ação, a inconstitucionalidade das normas estaduais de incentivos unilaterais. É que os Estados, após o deferimento da liminar na ação própria, suspendendo a eficácia dos artigos guerreados, tomam providências legislativas no sentido de revogar os dispositivos assim inquinados. Com isso, visam a evitar os efeitos *ex tunc* que uma declaração de inconstitucionalidade do Supremo traria, com repercussões indesejáveis junto aos seus contribuintes e à própria Administração Fazendária”.

Trata-se de verdadeira ofensa ao princípio da moralidade administrativa, que parece existir apenas na seara doutrinária.

Ainda que tal situação acarrete novos questionamentos sucessivos junto ao Poder Judiciário, por parte dos Estados que se sentem prejudicados, a declaração de inconstitucionalidade é o único meio válido para retirar as normas concessivas de incentivos fiscais unilaterais do ordenamento jurídico, com a cominação de eventuais efeitos *ex tunc*.

Até por conta dessa manobra processual que denota condutas imediatistas e o desrespeito ao pacto federativo, muitos dos Estados vem adotando medidas retaliatórias contra os seus contribuintes, ao não aceitarem o crédito de ICMS correspondente ao incentivo unilateral e irregularmente concedido em outra unidade federada. Esquemáticamente, o que ocorre é o seguinte:

- i) um Estado unilateralmente, sem aprovação do CONFAZ,

13 *Nessas hipóteses, o entendimento do STF, manifestado em vários precedentes (v.g.: ADI 2.157/BA, Relator Ministro Moreira Alves, DJ de 6/6/03; ADI 254-QO/GO, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ de 5/12/03; ADI 1.445-QO/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 29/4/05; ADI 3085/CE, Relator Ministro Eros Grau, DJ de 28/4/2006; ADI 1.454/DF, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 3/8/07; ADI 3.831/DF, Relator Ministra Cármen Lúcia, DJ de 24/8/07) é de que a ação perde o seu objeto, devendo ser julgada prejudicada.*

concede determinado incentivo a uma empresa, que irá experimentar um ônus de ICMS inferior ao que normalmente suportaria, destacando, contudo, nas notas fiscais de venda de mercadorias e serviços sujeitas a esse imposto, o valor total que incidiria na segunda situação, ou seja, indicando um crédito de imposto superior ao montante efetivamente suportado por tal empresa;

- ii) ao serem efetuadas operações interestaduais<sup>14</sup> de transferência (entre estabelecimentos da mesma empresa), ou de venda propriamente (entre empresas distintas), o estabelecimento destinatário aproveita-se integralmente do crédito destacado no documento fiscal;
- iii) o Estado em que está situado o estabelecimento destinatário, alegando redução do valor do ICMS a ser pago nas etapas subsequentes, glosa o crédito correspondente à parcela que não represente recolhimento do ICMS no Estado de origem, ou seja, ao que equivale ao incentivo concedido unilateralmente, com a imputação de penalidades (multa) e juros/correção monetária;
- iv) o contribuinte autuado acaba sendo obrigado a suportar a suposta perda de arrecadação sofrida pelo Estado destinatário.

Verifica-se, assim, que a atitude dos Estados em relação aos incentivos fiscais e financeiros unilateralmente concedidos é justamente não aceitar créditos do ICMS decorrentes de aquisição de mercadorias e serviços beneficiados com os aludidos incentivos.

Há quem defenda que, nos casos de incentivos concedidos unilateralmente, não haveria a incidência do ICMS em operação anterior apta a ensejar o creditamento do imposto na operação subsequente – não havendo, assim, que se falar na mitigação do princípio da não-cumulatividade (BATISTA, 2012, p. 191) . Ocorre que, ao adotar esse entendimento, afasta-se a condição cíclica e plurifásica inerente

14 A alíquota de ICMS aplicável nas operações e prestações interestaduais foi fixada pela Resolução nº 22 do Senado Federal, correspondendo a 12% (doze por cento). Como exceção, nas operações e prestações interestaduais originadas nas regiões Sul e Sudeste, e destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota aplicável é de 7% (sete por cento).

ao imposto, “legitimando a utilização de coerção para a cobrança de tributos que não são da competência do Estado destinatário da mercadoria”, em flagrante violação às garantias fundamentais dos contribuintes (CARVALHO, 2014, p. 85).

Ao mesmo tempo, “se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devido à sistemática não-cumulativa do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos (...), as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas” (MARTINS, 2014, p. 21-22), na medida em que se verifica ser desigual o tratamento conferido aos produtos estimulados.

O que se percebe, portanto, é que a prática adotada pelos Estados e pelo Distrito Federal, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 24/75, com a concessão unilateral de benefícios fiscais, permite concluir que a inobservância ao princípio da não-cumulatividade e a ofensa ao pacto federativo (aqui entendido como a autonomia conferida aos entes federados para rechaçarem incentivos que não são de seus interesses), não se encerrará ou se atenuará mesmo após a edição da Lei Complementar nº 160/2017, que igualmente estabeleceu prazo para que os benefícios unilateralmente concedidos sejam convalidados – agora não mais por unanimidade, mas por 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões.

## **2.2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017**

A Lei Complementar nº 160/2017 compele todos os entes federados, mesmo aqueles não signatários do Convênio, ao reconhecimento de benefícios auferidos em outra unidade decorrentes de concessão unilateral, com a posterior aprovação de, no mínimo, 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

O Convênio no 190/2017, editado para regulamentar a Lei Complementar nº 160/2017, estabeleceu que, para a remissão, anistia

e reinstituição dos incentivos e benefícios fiscais, as unidades federadas devem:

- (i) publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, até 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017, e 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017; e,
- (ii) efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais até o dia 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito, e 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Ao publicarem os incentivos fiscais que foram unilateralmente concedidos – e apenas para ilustrar a dimensão da problemática acima apontada –, foram elencados, pelo Estado do Pará, 115 atos normativos irregulares ; pelo Estado de São Paulo, 77 ; por Minas Gerais, 773 (vigentes em 08/08/2017) ; pelo Acre, 38 ; pelo Rio Grande do Sul, 12 ; por Santa Catarina, 228 ; pela Bahia, 159 ; e pelo Piauí, 57 .

Cumprе salientar que o artigo 2º da referida Lei expressamente confere a oportunidade de ratificação, subsistindo a possibilidade de os benefícios concedidos unilateralmente não serem aprovados ou sequer submetidos à deliberação em Convênio.

Nesse caso, permanecerão inalteradas as consequências que já eram verificadas anteriormente à edição da Lei Complementar nº 160/2017, consubstanciadas na glosa dos créditos do imposto, bem como na intervenção judicial para o reconhecimento da inconstitucionalidade e ilegalidade dos atos normativos estaduais que concederam benefícios fiscais em dissonância ao quanto previsto no art. 155, § 2º, XII, “g” e à Lei Complementar no 24/75.

Mesmo na hipótese de ratificados em Convênio não unânime

e a despeito de a discussão sobre a matéria ter pouco se desenvolvido desde a edição da LC 160/2017, fato é que o contexto no qual se insere a guerra fiscal entre os Estados nos permite concluir que os créditos decorrentes de benefícios fiscais que não forem ratificados pouco provavelmente serão aceitos.

Tomando-se como exemplo o Estado de São Paulo, é possível citar a edição do Comunicado CAT nº 36/04, como medida de não aceitação do crédito de ICMS de operações beneficiadas por incentivos fiscais e financeiros concedidos em desrespeito ao artigo 155, § 2º, XII, “g” e à Lei Complementar no 24/75 por vários outros Estados. O teor desse Comunicado CAT é o seguinte:

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 155, § 2o, I, e XII, “g” e 170, IV, da Constituição Federal, bem como o disposto nos artigos 1o e 8o, I da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, e no artigo 36, § 3o, da Lei Estadual 6.374, de 1o de março de 1989;

Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

1—o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação—ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;

2—o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II.

Tôrres reputa como válido o Comunicado CAT nº 36, concluindo ser “desnecessário, nos termos do artigo 8º da LC 24/75, que o STF declare a inconstitucionalidade de incentivos fiscais unilaterais concedidos por Estados” (2005, p. 38).

A maioria esmagadora da doutrina, todavia, rechaça com veemência a validade desse Comunicado CAT – bem como outras medidas do gênero –, especialmente pelo fato de que os dispositivos legais em que se escora tal ato normativo não permitem a glosa de créditos, tampouco a delegação de competência legislativa para dispor sobre o assunto. Trata-se, pois, de ato administrativo ilegal e inconstitucional, ainda mais quando se considera que o Poder Executivo de uma unidade federada não pode, de forma alguma, derrogar outras leis emanadas de outros Estados (MARTINS, 2005, p. 143).

Embora o Comunicado CAT tenha sido editado em razão da “necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS” – o que, a princípio, afastaria a glosa de créditos mediante simples observância à legislação do ICMS vigente, impossibilitando a cobrança do imposto mesmo quando decorrente de aprovação não unânime com base em Lei – o RICMS de São Paulo prevê, no § 2º do artigo 59, que “não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio (...) em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal”.

Percebe-se que, ao dispor sobre a glosa de créditos do ICMS decorrente da concessão de incentivos em desacordo com o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, “a previsão legal tratou de ser genérica”; ao não fazer referência a operações oriundas de um ente federado específico, é apta a alcançar “toda e qualquer hipótese de benefício, concedido em desrespeito ao preceito constitucional” (MARQUES e CANHADAS, 2015, p. 412).



Tendo por base o entendimento de que, ao não delimitar o quórum, a Constituição implicitamente restringiu-o à unanimidade, verifica-se ser possível eventual entendimento dos Estados e do Distrito Federal no sentido de que inexistente previsão constitucional que os obrigue a aprovar benefício fiscal que não fora por eles convalidado, reconhecendo-se a possibilidade de as sanções aplicadas aos contribuintes que se utilizam de benefícios unilateralmente concedidos serem também aplicadas aos incentivos concedidos por meio de deliberação de apenas 2/3 das unidades federadas, o que decorre não apenas da autonomia de cada ente federado face ao pacto federativo, mas, também, do fato de ser o ICMS imposto estadual de caráter nacional – e não, frise-se, de 2/3 das unidades federadas.<sup>15</sup>

Assim, a exemplo do Comunicado CAT nº 36, os Estados já estão – inclusive normativamente – preparados para a glosa do crédito decorrente de benefício concedido por outro ente federado que não tenha sido por eles ratificado, exigindo não só o montante do imposto que lhes é autorizado, mas, também, o equivalente ao devido aos Estados concedentes do benefício. Tais condutas fariam da Lei Complementar nº 160/2017 verdadeira letra morta e confirmariam a prática do combate unilateral dos incentivos fiscais irregularmente concedidos.

O que se observa é que a aprovação não unânime dos Estados para a reinstituição de benefícios fiscais relativos a imposto que, frise-se, é de competência de determinado ente mas pode refletir na arrecadação dos demais, apenas agrava a problemática acima apontada.

### 3. CONCLUSÃO

A Constituição Federal, desde a sua publicação, prezou pela

---

15 Destaca-se, novamente, trecho da “ADI” nº 5902: “A legislação aqui impugnada retira da ZFM a vantagem fiscal que lhe foi assegurada (...) ao permitir que isenções, reduções e toda sorte de benefícios ilegítimos até então existentes sejam não só mantidos, como até prorrogados ou estendidos, e ainda, que os créditos fiscais decorrentes dos benefícios instituídos em desacordo com o art. 155 § 2º VI e XII ‘g’ CF sejam remidos por meio de convênio, cujo quórum compromete (...) a participação do Estado do Amazonas (...)”.

harmônica deliberação dos Estados e do Distrito Federal em matéria de concessão de incentivos fiscais, sendo essa harmonia refletida no conteúdo da Lei Complementar nº 24/75.

Ao não dispor sobre o quórum necessário para a concessão de incentivos e benefícios fiscais, a Carta Constitucional de 1988 implicitamente delimitou-o à unanimidade, podendo a deliberação de incentivos mediante Convênio aprovado por parte dos Estados ser admitida apenas em casos excepcionais – hipótese de Estados que se encontrem em situação econômico-produtiva precária, por exemplo.

Ocorre que, ao restringir a remissão de créditos e a reinstituição de incentivos por deliberação de 2/3 dos Estados representantes de 1/3 de cada região do País, a Lei Complementar nº 160/2017 afastou a regra implicitamente imposta pelo mandamento constitucional como, também, atribuiu maior peso a votos de Estados pertencentes a regiões do País com menor número de unidades federadas.

Nesse aspecto, é possível criticar a criação de incentivos fiscais que não foram unanimemente aprovados, seja a partir do princípio da não-cumulatividade do ICMS, seja a partir do princípio do pacto federativo, aqui entendido como a autonomia conferida aos entes federados para rechaçarem incentivos que não são de seus interesses, por fomentarem o deslocamento de empresas dos seus territórios para os Estados concedentes do referidos benefícios irregulares.

Acrescenta-se a isso o fato de que, assim como previsto na Lei Complementar nº 24/75, a Lei Complementar nº 160/2017 não foi inovadora ao dispor sobre as penalidades cominadas aos entes que continuem a conceder incentivos fiscais de forma unilateral ou ao delimitar o prazo para que os benefícios fiscais concedidos em desacordo com o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, e com a Lei Complementar no 24/75 fossem reinstituídos.

Por essas razões, admitir a concessão não unânime de benefícios fiscais oportuniza a intensificação das discussões atinentes à guerra fiscal, na medida em que obriga o Estado destinatário não signatário

de determinado convênio a reconhecer os créditos do imposto concedidos sem a sua autorização, havendo conveniente (e igualmente questionável) justificativa para a manutenção das práticas que já eram observadas quando da concessão unilateral de benefícios fiscais, reputadas inconstitucionais sob a ótica do princípio da não-cumulatividade e do pacto federativo.

O contexto da guerra fiscal do ICMS só faz confirmar a necessidade de se repensar a tributação do consumo de forma geral, assim como a sistemática de repartição das competências e da arrecadação tributárias. É cada vez mais urgente uma Reforma Tributária que sepulte os efeitos da guerra fiscal, os quais, como visto, não serão definitivamente debelados pela Lei Complementar nº 160/2017.

## REFERÊNCIAS

- ARZUA, Heron. Incentivos Fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná – a Questão do Direito Adquirido das Empresas. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 73. São Paulo: Dialética, 2001.
- BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS. Estados Membros em “Guerra Fiscal”*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2014.
- CAMARGO, Guilherme Bueno de. A Guerra Fiscal e seus Efeitos: Autonomia x Centralização. In CONTI, José Mauricio (org.). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal (coords.). *Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo, Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS – Incentivos – conflitos entre Estados – interpretação. *Revista de Direito Tributário*, n. 66. São Paulo: Malheiros, 1994.
- COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por Operações Interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário. *Revista Dialética de*

*Direito Tributário* nº 148. São Paulo: Dialética, 2008.

MARQUES, Márcio Severo; CANHADAS, Fernando A. M. Benefícios de ICMS sem amparo em convênio – Questões Polêmicas. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coords.). *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*”. 2 ed.. São Paulo: Noeses, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 112. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Incentivos Fiscais do ICMS: Aspectos Críticos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo, MP Ed., 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. O ICMS, os Benefícios Fiscais Concedidos unilateralmente por Certos Estados, as Medidas de Defesa Judicial e Extrajudicial Adotadas por outros Estados e Consequências para os Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 9. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: IBDT : Quartier Latin, 2011.

TÓRRES, Heleno Taveira. Tendências da tributação dos lucros e dos investimentos. (IX Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário). *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 4, 2005.

# O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA

Sergio André Rocha

## 1. INTRODUÇÃO

Em 1998 foi publicada a primeira edição do livro **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, do Professor da Universidade de Coimbra, José Casalta Nabais, que teve origem em sua tese de doutorado.<sup>1</sup> O título deste livro é provavelmente o mais controverso da literatura tributária de língua portuguesa.

O objetivo deste artigo é apresentar as linhas gerais da teoria do Professor português. Trata-se de uma obra densa, de aproximadamente 700 páginas, que gera reações apaixonadas, favoráveis e contrárias, muitas vezes sem que se tenha dado ao trabalho de lê-la. Desta forma, o propósito deste breve estudo circunscreve-se à apresentação da teoria de Casalta Nabais àqueles que não conhecem sua obra, sem a preocupação, neste primeiro momento, de apresentar considerações mais aprofundadas de paralelo com o ordenamento jurídico brasileiro.

## 2. O PONTO DE PARTIDA: O RECONHECIMENTO DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

Uma das grandes motivações do livro de Casalta Nabais foi recuperar a categoria jurídica dos deveres fundamentais. Logo no

---

<sup>1</sup> Utilizamos neste texto a primeira edição, de 1998, do livro de Casalta Nabais. Como as edições seguintes foram reimpressões, não há nenhuma perda no uso da primeira edição em nossas referências.

primeiro parágrafo de sua tese, o autor destacou que “o tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea”.(1998, p.15).

Aponta Nabais que constituições editadas após regimes ditatoriais “preocuparam-se de uma maneira dominante, ou mesmo praticamente exclusiva, com os direitos fundamentais ou com os limites ao(s) poder(es) em que estes se traduzem, deixando por conseguinte, ao menos aparentemente, na sombra os deveres fundamentais, esquecendo assim a responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas”.(1998, p.17-18).

Consequência deste “esquecimento” dos deveres fundamentais é o fato de eles “não disporem de um regime constitucional(mente traçado) minimamente parecido com o previsto para os direitos (*maxime*, para os direitos fundamentais em sentido estrito ou os, entre nós, designados ‘direitos, liberdades e garantias’)”. (1998, p.22) Além da falta de um regime constitucional dos deveres fundamentais, Nabais aponta que se verifica também um tratamento doutrinário bastante escasso do tema (1998, p.23).

Ao estudar os deveres fundamentais, Casalta Nabais busca delinear sua natureza jurídica, atribuindo-lhes natureza própria e desvinculando-os dos direitos fundamentais. Em suas palavras, “os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu esquecimento ou fraco tratamento constitucional parecem sugerir, não são, nem um aspecto – o aspecto dos limites – dos direitos fundamentais, nem um aspecto – o aspecto dos reflexos individuais – dos poderes estaduais, mas sim uma categoria constitucional própria colocada ao lado da dos direitos fundamentais” (1998, p. 36).

Dessa maneira, para bem compreendermos a teoria o Professor da Universidade de Coimbra, devemos ter em conta que os deveres fundamentais, segundo suas lições, não são o anverso dos direitos fundamentais. Tratam-se de categoria jurídica com natureza

própria. Como arremata Nabais, “os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora isso pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais”(1998, p.37-38).

### 3. O CONCEITO DE DEVERES FUNDAMENTAIS

Ao apresentar uma definição de deveres fundamentais, José Casalta Nabais sustenta que eles são “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjetivas, individuais, universais, permanentes e essenciais”(1998, p.64).

O autor analisa cada uma dessas características dos deveres fundamentais da seguinte forma:

- **Posições jurídicas passivas**, “porque os deveres fundamentais, exprimindo a situação de dependência dos indivíduos face ao estado, revelam o aspecto ou lado passivo da relação jurídica fundamental entre os indivíduos e o estado ou comunidade, lado este que, como veremos em breve, tem por titular ou sujeito o indivíduo” (1998, p. 65).
- **Autônomas**, no sentido de que não devem ser confundidas com deveres que são contrapartidas de direitos fundamentais. Portanto, das posições jurídicas passivas que configuram deveres fundamentais “são de se excluir as posições passivas

correlativas de direitos fundamentais, ou seja, os deveres (ou as sujeições) correlativos, relacionais, reversos ou simétricos dos direitos fundamentais ou deveres (ou sujeições) de direitos fundamentais” (1998, p. 65).

- **Subjectivas**, “ou seja, posições subjectivamente imputadas ao individuo pela própria constituição, e não posições fundamentalmente objectivas resultantes da consagração constitucional dos poderes e competências estaduais e das condições de validade de seu exercício.” (1998, p. 67).
- **Individuais**, por serem “posições referidas aos indivíduos ou pessoas humanas”, o que, como destaca Nabais, não afasta a possibilidade de “as pessoas (ou organizações) colectivas serem titulares ou destinatários de deveres fundamentais – dos deveres fundamentais compatíveis com a sua natureza” (1998, p. 69).
- **Universais ou permanentes**, uma vez que “de um lado, os deveres fundamentais são encargos ou sacrifícios para com a comunidade nacional, que valem relativamente a todos os indivíduos e não apenas relativamente a alguns deles, ou seja, os deveres fundamentais pautam-se pelo princípio da generalidade ou da universalidade, não sendo admissíveis discriminações com base neles” (1998, p. 71). Prossegue o autor asseverando que, “de outro lado, os deveres fundamentais configuram-se como posições jurídicas duradouras ou permanentes ou, por outras palavras, ‘gerais no tempo’, o que tem a ver, designadamente, com a característica, que por via de regra lhes é apontada, da irrenunciabilidade tanto para o legislador ordinário como para o legislador da revisão constitucional” (1998, p. 72).
- **Essenciais**, no sentido de que “tais posições hão-de ser do mais elevado significado para a comunidade ou, o que é a mesma coisa, hão-de revelar-se importantíssimas para a existência, subsistência e funcionamento da sociedade organizada num determinado tipo constitucional de estado ou para a realização de outros valores comunitários com forte sedimentação na consciência jurídica geral da comunidade,



sedimentação esta a que, por certo, não será de todo alheia a própria graduação ou categorização tradicional (histórica) de que têm sido alvo certos deveres. Em suma, posições que traduzam a quota parte constitucionalmente exigida a cada um e, conseqüentemente, ao conjunto dos cidadãos para o bem comum.” (1998, p. 73).

#### 4. DEVERES FUNDAMENTAIS SÃO DEVERES CONSTITUCIONAIS

Uma característica importante da teoria do Professor Casalta Nabais é que não existem deveres fundamentais extraconstitucionais. Todo dever fundamental deve estar, **explícita ou implicitamente**, previsto na Lei Maior. Em suas palavras, “um problema relativo ainda ao conceito de deveres fundamentais é o de saber se estes se limitam aos previstos na constituição ou se abarcam também deveres extraconstitucionais ou deveres sem assento constitucional, como acontece relativamente aos direitos fundamentais. Em nossa opinião, podemos desde já adiantar que os deveres fundamentais, diferentemente do que se passa com os direitos fundamentais, obedecem ao princípio da tipicidade ou do *numerus clausus*: apenas são de considerar como tais os que a constituição expressa ou implicitamente prevê” (1998, p. 87).

Uma questão relevante para o tema do dever fundamental de pagar impostos, é a ressalva de que os deveres fundamentais, na teoria de Casalta Nabais, **podem ser implícitos**, inferidos do texto constitucional. Para o Professor português, afirmar que os deveres fundamentais seguem o princípio da tipicidade “não quer dizer que tenham que estar expressamente previstos na constituição. Efectivamente, os deveres fundamentais bem podem ter aí uma expressão implícita na medida em que se não apresentam formulados como tal na constituição, antes resultam de normas constitucionais que, embora primordial ou mesmo totalmente movidas por preocupações de outra índole, mormente preocupações de organização política ou de organização económica, os têm como pressuposto ou como

consequência” (1998, p. 93).

A previsão implícita do dever fundamental de pagar impostos é afirmada pelo autor português, que ressalta que para o reconhecimento dos deveres fundamentais basta “uma consagração implícita como acontece actualmente entre nós com o dever de pagar impostos, dever este que ninguém duvida que tem uma consagração na nossa Constituição, pois que ele resulta claramente, quer da ampla e desenvolvida ‘constituição fiscal’ que contém (arts. 106 e 107), quer da própria natureza do estado fiscal que incorpora e que o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais pressupõe” (1998, p. 63).

## **5. DEVERES FUNDAMENTAIS NÃO EXISTEM APENAS NO ESTADO SOCIAL**

É natural que se faça uma vinculação intuitiva da existência de deveres fundamentais aos Estados Sociais e às complexas sociedades contemporâneas. Contudo, os deveres fundamentais em geral, e o dever fundamental de pagar impostos em especial, são encontrados em todos tipo de Estado, liberal ou social, onde as atribuições estatais sejam limitadas ou abrangentes, mesmo que o alcance dos deveres fundamentais seja distinto em cada caso.

De acordo com Casalta Nabais, “compreende-se que os deveres fundamentais (*rectius*, os deveres constitucionais) do estado liberal se reconduzam aos deveres de defesa da pátria e de pagar impostos, os quais, para além de constituírem verdadeiros pressupostos da existência e funcionamento do estado, de algum modo se revelam como a outra face respectivamente da liberdade e da propriedade, os dois direitos que, no fundo, resumem todo o conjunto dos direitos fundamentais da época” (1998, p. 48).

Naturalmente, com a mudança do perfil do Estado notou-se uma expansão dos deveres fundamentais. Este ponto foi destacado pelo Professor português, para quem “este panorama, porém, vai alterar-se significativamente à medida que os direitos fundamentais

deixam de ser apenas os clássicos direitos de liberdade (camada ou geração liberal) e passam a integrar também os direitos de participação política (camada ou geração democrática), os direitos (a prestações) sociais (camada ou geração social) e os direitos ‘ecológicos’ (camada ou geração ‘ecológica’). Ora, todos estes direitos, se por um lado, como direitos que são, exprimem exigências do indivíduo face ao estado, assim alargando e densificando a esfera jurídica fundamental do cidadão, por outro lado, também limitam de algum modo essa mesma esfera através da convocação de deveres que lhes andam associados ou ligados” (1998, p. 49-50).

## 6. TITULARES ATIVOS DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

Comentamos acima que os deveres fundamentais recaem sobre indivíduos, incluídos neste conceito, no que aplicável, as pessoas jurídicas (NABAIS, 1998, p. 109-110). Por outro lado, neste item cuidamos dos titulares ativos dos deveres fundamentais. A este respeito, Casalta Nabais ressalta que “como claramente resulta de seu próprio conceito, todos os deveres fundamentais são, em certo sentido, deveres para com a comunidade (e, portanto, deveres dos membros desta ou dos cidadãos), isto é, estão directamente ao serviço da realização de valores assumidos pela colectividade organizada em estado como valores seus” (1998, p.102).

Todavia, ao aprofundar a análise desta questão da titularidade ativa dos deveres fundamentais, Nabais separou o tema em quatro categorias:

- **Deveres fundamentais clássicos**, que “seriam verdadeiros pressupostos da existência e do funcionamento da comunidade organizada politicamente em um estado democrático”. Seria o caso do “dever de defesa da pátria, do dever do serviço militar e os deveres sucedâneos deste, com o dever de pagar impostos e com os deveres políticos, em que se incluem o dever de voto, o dever de recenseamento eleitoral e o dever de

colaboração com a administração eleitoral. Ora, estes deveres estão intimamente associados, respectivamente, à existência, ao funcionamento económico e ao funcionamento democrático da comunidade estadual. Não admira, por isso, **que estejamos aqui perante deveres fundamentais cujo titular activo é exclusivamente a comunidade estadual, ou seja, perante deveres fundamentais para com o estado.** E quem diz estado, diz estados federados, no caso de estados com estrutura federal, os quais para além da titularidade activa de deveres fundamentais, dispõem também de soberania constitucional e de soberania em matéria de disciplina legal dos deveres fundamentais. E diz, ainda em alguma medida, as comunidades infra-estatais (comunidades menores não soberanas) em que a comunidade estatal se desdobre e a que sejam constitucionalmente deferidos deveres, como acontece entre nós com as regiões autónomas relativamente aos deveres de votar e de pagar impostos e com as autarquias locais relativamente ao dever de votar (e até ao dever de pagar impostos se se entender, como nós admitimos, que a nossa constituição autoriza o legislador a conceder às comunidades locais poder tributário próprio)” (1998, p. 102). (Destaque nosso)

- **Deveres fundamentais de conteúdo económico, social ou cultural**, “que, sendo fundamentalmente fruto do estado social, se destinam a tutelar determinados valores sociais que, pela sua importância para a coletividade, a constituição entendeu privilegiar. **Estes deveres têm por titular activo, não tanto ou sequer o estado, mas sim a colectividade.** Assim, deveres como o dever de trabalhar, o dever de cultivar a terra, o dever de defender e promover a saúde, o dever de defender o ambiente, o dever de escolaridade obrigatória, o dever de preservar, defender e valorizar o património cultural, são deveres cujo cumprimento tem sobretudo a ver com a existência de uma *dada* sociedade e não com a existência do próprio estado” (1998, p. 103). (Destaque nosso)
- **Direitos de certas categorias ou grupos de pessoas** “enquanto titulares de direitos fundamentais, como é o caso do dever dos pais de manutenção e educação dos filhos, um dever

para com os filhos que assume uma complexa configuração dado ser simultaneamente um direito-dever de liberdade dos pais e um dever destes correlativo do direito dos filhos de serem mantidos e educados de modo a desenvolverem livremente a sua personalidade” (1998, p. 103-104).

- **Deveres fundamentais do próprio destinatário**, que “é o caso do dever de defender e promover a saúde enquanto dirigido à defesa e promoção da saúde própria, a qual, como componente da saúde pública, é assumida como valor jurídico-constitucional e suporte de imposição de comportamentos aos indivíduos” (1998, p.105).

## 7. NÃO SE TRATAM DE NORMAS PROGRAMÁTICAS

Um aspecto do regime dos deveres fundamentais, destacado por Casalta Nabais, é que não se tratam as normas que os veiculam de meras normas programáticas. Segundo o autor, “os preceitos constitucionais relativos aos deveres não são meramente proclamatórios, nem contêm simples normas programáticas no sentido tradicional ou (actualmente) no sentido estrito de normas consagradoras de meras directivas de acção estadual de alcance essencialmente político. Eles são antes normas jurídico-constitucionais e normas jurídico-constitucionais com uma específica eficácia jurídica que vai muito para além da que é própria daquelas normas programáticas, já que consagram posições jurídicas subjectivas dos cidadãos embora passivas” (1998, p. 157-158).

Embora não sejam normas meramente programáticas, sustenta Nabais que, ao contrário das normas que veiculam direitos fundamentais, que são aplicadas directamente, aquelas que estabelecem deveres fundamentais **dependem da intermediação do legislador infraconstitucional para a sua aplicação**. Salienta o Professor de Coimbra que “ao contrário do que acontece com os preceitos constitucionais relativos aos direitos, liberdades e garantias, que são directamente aplicáveis (ainda que nem sempre exequíveis), os preceitos relativos

aos deveres fundamentais apenas são indirecta ou mediatamente aplicáveis. Isto é, enquanto os direitos, liberdades e garantias têm o seu conteúdo concretizado politicamente (enquanto opções políticas) na própria constituição (feitas, portanto, pelo legislador constituinte) impondo-se diretamente aos operados jurídicos concretos (juiz, administração e os próprios particulares), que devem aplica-los mesmo sem lei ou mesmo contra a lei se esta claramente os violar, os deveres fundamentais não têm o seu conteúdo concretizado, ou totalmente concretizado, na constituição ou, mesmo que os tenham, não são diretamente aplicáveis. Por isso, os preceitos constitucionais que os consagram ou disciplinam são preceitos dirigidos primordialmente ao legislador ordinário a fim de este lhes dar conteúdo ou concretizar em conformidade com as opções políticas que vierem a ser feitas, ou de os tornar aplicáveis se e na medida em que estas opções estiverem concretizadas na constituição” (1998, p. 148-149).

Casalta Nabais reforça a ideia de que “os deveres fundamentais dirigem-se fundamentalmente ao legislador ordinário”, (1998, p. 164) sendo, para este, “em parte, imposições constitucionais de carácter permanente (se bem que indirectas) e, em parte, autorizações ou habilitações para legislar” (1998, p. 165). Em alguns casos, em que presente a reserva de lei parlamentar, a ação do legislador se formalizará pela edição de lei. Porém, nos casos em que ausente a reserva de lei formal, a concretização do dever fundamental caberia “ao legislador sem qualquer exigência de reserva de lei (parlamentar) ou até à administração se e na medida em que esta seja constitucionalmente admitida a actuar sem uma *interpositio legis(latoris)*” (1998, p. 169-170).

## **8. O PONTO DE PARTIDA DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: A PREVALÊNCIA DOS ESTADOS FISCAIS**

Na transição da análise dos deveres fundamentais em geral para o exame do dever fundamental de pagar impostos em especial,

Casalta Nabais ressalta a relevância de se identificar que os Estados modernos são, majoritariamente, Estados Fiscais, ou seja, estados “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos” (1998, p. 192).

O autor sustenta, então, lição entre nós defendida por Ricardo Lobo Torres, no sentido de que o tributo é o preço da liberdade (1991, p. 38). Para Nabais “a ideia de estado fiscal parte do pressuposto, frequentemente considerado ultrapassado ou superado com a instauração do estado social, de que há uma separação essencial e irreduzível entre estado e sociedade. Não uma separação estanque ou absoluta (*rectius*, uma oposição total) como esta característica do estado liberal oitocentista, mas sim uma separação que imponha que o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade (civil) se preocupe fundamentalmente com a economia, sendo assim esta, no essencial, não estadual” (1998, p. 195). E prossegue o autor afirmando que “a ‘estadualidade fiscal’ significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto” (1998, p. 196).

## 9. ESTADOS FISCAIS E ESTADOS TRIBUTÁRIOS

Casalta Nabais distingue os Estados Fiscais dos Estados Tributários, que seriam “um estado predominantemente assente, em termos financeiros, não em tributos unilaterais – impostos –, mas sim em tributos bilaterais – taxas, contribuições especiais, etc. Por outras palavras, um estado para respeitar o dualismo essencial estado/economia ou o sistema de economia privada (assente portanto na liberdade individual), não carece de estabelecer o primado e muito menos o exclusivismo dos impostos como contributo do cidadão para as despesas necessárias à realização das tarefas estaduais, podendo estas serem majoritariamente suportadas através de tributos bilaterais (*maxime* taxas)” (1998, p. 199).

Nada obstante, conforme salienta o autor, a grande maioria das tarefas assumidas pelos Estados modernos deve ser suportada

por impostos, de modo que não seria a instituição de um Estado de Taxas uma solução para a crise do financeira do Estado Fiscal (1998, p. 200-201).

Nesta parte, ganha destaque uma passagem que mostra claramente como as leituras apressadas – ou, quem sabe até, a falta de leitura – levam a interpretações equivocadas quando ao autor e à obra. A defesa da existência de um dever fundamental de pagar impostos normalmente é vista como uma defesa de um Estado grande e prestador. Contudo, não há nenhuma relação de causalidade entre uma posição e a outra. Desta maneira, não pode ser considerada surpreendente a posição de José Casalta Nabais no sentido de que a crise do Estado Fiscal deve ser solucionada não pela sua substituição por um Estado Tributário (de taxas), mas sim pela contenção do próprio Estado. Em suas palavras:

“Depois torna-se cada vez mais claro que o problema da actual dimensão do estado, mera decorrência do crescimento da sua actuação económico-social, apenas pode solucionar-se (*rectius*, atenuar-se) através da moderação desse intervencionismo, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos económicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono parcial de algumas tarefas tradicionais. Com efeito a crise do actual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, actualmente de todo inviável, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um invólucro de um estado sem substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal.

Em suma, há que encontrar a via adequada para que a autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e pelo sustento de suas famílias, não obstante a sua afirmação teórica ou em abstracto, não venha a ser totalmente postergada na prática ou, o que é a mesma coisa, para que o actual estado social continue a ser ‘parasita’ dos cidadãos e da economia privada e não, ao invés, estes ‘parasitas’ do



estado.” (1998, p. 202-203).

Portanto, temos que o Estado Fiscal tem limites. Tem um **limite mínimo**, consistente na “existência de um nível de gastos abaixo do qual o estado seria incapaz de cumprir as suas funções mais elementares. Por isso, ele tem de poder impor e cobrar os impostos necessários ao cumprimento daquelas tarefas que, independentemente do tempo e lugar, indiscutivelmente lhe correspondem” (1998, p. 216). De outra parte, reconhece o autor que o Estado Fiscal também tem um **limite máximo**. Com efeito, “quando hoje em dia se apela para a ideia de estado fiscal, questionando a sua dimensão ou constatando nele uma crise, são preocupações relativas ao seu limite máximo que estão presentes. **Procura-se, ao fim e ao cabo, sabe até onde pode ir o ‘despotismo mascarado’ ou o ‘leviatão fiscal’, que o crescimento contínuo das despesas públicas e dos impostos, nos termos já há muito prognosticados por A.Wagner, tem vindo a alimentar e com clara expressão na crescente percentagem que, por toda a parte do mundo desenvolvido, já ultrapassou os 30%, aproximando-se mesmo em alguns casos dos 50%**” (1998, p. 216-217). (Destaque nosso)

Diante do crescimento do Estado e dos recursos necessários para o seu custeio, alerda Casalta Nabais para o risco da tributação se desenvolver com caráter confiscatório, podendo atingir quota superior a 50% do PIB. É neste cenário que o Professor português destaca que vem se “ensaando o estabelecimento constitucional de específicos e eficazes limites à supertributação actual: uns relativos à organização e procedimento da formação da vontade política, como a exigência de uma maioria parlamentar qualificada ou mesmo de referendo para aumentar os impostos ou criar novos impostos; outros relativos ao conteúdo dessa mesma vontade política, como os decorrentes da fixação de uma percentagem máxima de despesas públicas face ao PIB, da subordinação do aumento de impostos ao crescimento económico, do estabelecimento de taxas máximas para certos impostos, da limitação do número de funcionários e agentes públicos, expressa

numa percentagem da população total ou da população activa, etc., etc.”(21998, p. 221).

## 10. O ESTADO PORTUGUÊS COMO UM ESTADO FISCAL

Considerando as balizas postas acima, José Casalta Nabais não tem dúvidas em afirmar que o Estado português seria um estado fiscal. Para este autor, “não haverá quaisquer dúvidas quanto à natureza fiscal do estado português. É certo que não há na Constituição actual, como não havia nas constituições anteriores, nem há, ao que supomos, em nenhuma das constituições dos estados fiscais, uma afirmação expressa nesse sentido. Mas uma tal ideia resulta claramente da Constituição: do seu conjunto, das diversas partes ou (sub)constituições e, muito especialmente, de alguns preceitos concernentes especificamente à fisionomia fiscal do estado, como são os integrantes da ‘constituição financeira’ e sobretudo os da ‘constituição fiscal.’ (1998, p. 210)

A caracterização do Estado Português como um Estado Fiscal, na teoria de Nabais, passa pelo reconhecimento de que este seria financiado essencialmente pela cobrança de impostos, em outras palavras, “que o estado assente financeiramente em impostos e não em qualquer outro tipo de tributos, mormente a figura das taxas. Isto é, para ser qualificado de fiscal, o Estado Português não pode configurar-se como um estado tributário no sentido de um estado financeiramente fundado em tributos bilaterais ou contribuições retributivas.” (1998, p. 212)

Também a subsidiariedade do Estado na área económica seria, da perspectiva do autor, uma indicação de que o Estado Português seria um Estado Fiscal. Segundo Nabais, “a Constituição afirma a natureza fiscal do estado. Fá-lo, desde logo, ao estabelecer como primeiro objectivo do sistema fiscal (formado pelo conjunto dos impostos), a satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades públicas (artigo 106º, nº 1). Com efeito, ao imputar a satisfação das necessidades financeiras públicas ao conjunto dos impostos, ao

mesmo tempo que exclue que a mesma se faça pela via do estado patrimonial, a Constituição está a pronunciar-se claramente pelo estado fiscal.” (1998, p. 213)

## 11. O DEVER FUNDAMENTAL É DE PAGAR IMPOSTOS

Um aspecto importantíssimo da tese de José Casalta Nabais é que a mesma se circunscreve ao dever fundamental de pagar **impostos**. Dessa maneira, não se trata do dever fundamental de pagar tributos, mas do dever fundamental de pagar impostos (1998, p. 223), entendido o imposto como “uma prestação (objeto portanto mediato de uma obrigação e não um direito real) pecuniária (traduzida em dinheiro ou em *dare pecunia*), unilateral (a que não corresponde nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte), definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indenização) e coactiva (estabelecida por lei ou *ex lege*)” (1998, p. 224). Ademais, “em termos subjetivos, o imposto é uma prestação (com características assinaladas) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas”, sendo certo que “tais funções ou tarefas públicas hão-de ter carácter geral, isto é, há-de dizer respeito à generalidade dos contribuintes e não a certas categorias ideais destes.” (1998, p. 224)

A razão da referência por Nabais de um dever fundamental de pagar **impostos** é coerente com o traço fundamental da sua teoria, que é a relação entre tal dever e a configuração dos Estados modernos como Estados Fiscais, os quais, como vimos, tem como traço fundamental o financiamento do Estado mediante a cobrança de impostos, diferindo do que o autor denomina Estados Tributários, que seriam estados de taxas.

Entretanto, o autor português não deixou de observar as dificuldades que encontramos atualmente para identificar os tributos que têm a natureza de impostos. Partindo de uma classificação dicotômica

das espécies tributárias, afirmou que “o espectro das figuras tributárias, hoje em dia extremamente alargado e diversificado, se reconduz, ao menos em termos jurídico-constitucionais, a duas figuras polarizadoras: o imposto, subordinado a um exigente princípio da legalidade e materialmente testável através fundamentalmente do princípio da capacidade contributiva; e a taxa, compatível com uma legalidade mais ténue e flexível e limitada, do ponto de vista material, por exigências constitucionais ligadas ao próprio conceito (constitucional) de taxa, em que naturalmente domina a ideia de proporcionalidade entre a prestação e a contraprestação em que a relação de taxa estruturalmente se analisa. O que leva a considerar impostos aquelas ‘taxas’ cujo montante seja manifestamente desproporcionado, isto é, aquelas ‘taxas’ cujo critério é, ao fim e ao cabo, a capacidade contributiva dos seus destinatários.” (1998, p. 259-260)

Vê-se, portanto, que a teoria de Nabais não pode ser reconduzida à existência de um **dever fundamental de pagar tributos**. De outro lado, embora cuide de um **dever fundamental de pagar impostos**, o conceito de **impostos** não é formal, mas substancial. Ou seja, qualquer tributo que tenha, substancialmente, os traços ontológicos dos impostos, encontra-se incluído no escopo do dever fundamental de que se cogita.

## 12. PODER TRIBUTÁRIO E SEUS LIMITES

A ideia de um Estado Fiscal está umbilicalmente ligada à noção de poder tributário. Ademais, como já destacamos, Casalta Nabais tem como premissa a consideração de que os deveres fundamentais necessitariam sempre de intervenção legislativa, não tendo aplicação direta a partir da Constituição. Não é por outra razão que “o dever fundamental de pagar impostos, visto pelo lado do seu titular ativo, consubstancia-se na atribuição ao legislador de um poder – o poder tributário (ou fiscal) para a criação, a instituição ou estabelecimento de impostos, isto é, o poder tributário em sentido estrito ou técnico.” (1998, p.269)

Se o pagamento de impostos é um dever fundamental essencial para a sustentabilidade do Estado Fiscal, temos como consequência que o poder tributário é um pressuposto do Estado. Como salienta Nabais, o poder tributário do Estado constitui “o *pressuposto*, o requisito indispensável da sua própria configuração de estado fiscal, uma vez que ele ‘é tão necessário para a existência e prosperidade da nação, como para o ser natural o ar que respira’” (1998, p. 285)

Sendo uma expressão da soberania do Estado, (NABAIS, 1998, p. 290-300) o poder fiscal tem na Constituição seu fundamento. Segundo o Professor português, “o poder de criar impostos é um poder constitucional, já que a sua titularidade há-de resultar da constituição que, pela própria natureza das coisas, não pode deixar de indicar o titular do poder tributário soberano, de referir os demais titulares do poder tributário originário e os termos em que estes o podem exercer (se nos termos exclusivamente da constituição ou se nos termos também da lei), e de conter a abertura para o legislador ordinário atribuir o poder tributário derivado e os termos em que esta atribuição há-de fazer. Para além deste aspecto, relacionado com a sua titularidade, o poder tributário, como poderia deixar de ser, apresenta-se fortemente modelado na sua fisionomia material pela constituição. Isto é, o seu exercício há-de decorrer dentro de uma trama de princípios constitucionais que o limitam fortemente, os quais visam manter a estadualidade dos nossos dias dentro de um quadro tolerável. Por outras palavras, o poder tributário tem necessariamente por fundamento jurídico a constituição, em cujo conteúdo normal se integra a fixação dos centros de um tal poder e o quadro de princípios materiais em que o mesmo pode ser exercido.” (1998, p. 301)

A inegável essencialidade do poder tributário nos Estados Fiscais não significa, de maneira alguma, que ele seja ilimitado. Nesse contexto, Nabais foca sua atenção aos **limites formais** e aos **limites materiais (ou substanciais)** do poder de tributar, sendo que “os limites formais da tributação se prendem, por um lado, com os requisitos relativos ao sujeito, mormente com os concernentes ao poder de

tributar e, por outro, com os requisitos relativos à forma *lato sensu*, que engloba tanto a forma *stricto sensu* como o procedimento do estabelecimento dos impostos. Ou seja, numa palavra, os limites formais da tributação referem-se ao *quem* tributa e *como* tributa. Por seu turno, os limites materiais têm a ver com o objecto e o conteúdo do poder judiciário, ou seja, que aspectos da vida dos cidadãos e das empresas podem cair na mira do *ius incidendi et collectandi* e dentro de que limites ou, numa palavra, *sobre o quê* dos impostos.” (1998, p. 315)

Entre os **limites formais do poder tributário** Nabais aponta, inicialmente, o **princípio da legalidade** o qual, na visão do autor, “deixou de constituir garantia de produção de um direito fiscal justo decorrente do consentimento dos contribuintes. De um lado, a lei já não está acima de qualquer suspeita, violando com alguma frequência os direitos dos cidadãos, mormente os da(s) minoria(s) vencida(s) no parlamento. De outro lado, o executivo já não se apresenta com o carimbo de inimigo número um das liberdades, uma vez que, para além da indiscutível legitimidade democrática que actualmente goza, está frequentemente em melhores condições, mormente de ordem técnica, do que o parlamento para ser suporte da realização da ideia de direito e tutelar as exigências tradicionalmente imputadas à ideia de autoconsentimento.” (1998, p. 339-340)

O segundo **limite formal do poder tributário** seria o **princípio da segurança jurídica**, que o Professor português analisou da perspectiva da protecção da confiança do contribuinte (1998, p. 395-396) quanto à proibição de normas fiscais retroativas, (1998, p.397-408) quanto ao resguardo da boa-fé objetiva e a proibição do comportamento contraditório (1998, p. 408-409) e da perspectiva da protecção do contribuinte contra mudanças legislativas futuras, notadamente no que se refere à revogação de benefícios fiscais. (1998, p. 409-421)

Finalmente, o terceiro **limite formal** do poder tributário consistiria da **exclusão da matéria fiscal da possibilidade de libertação popular via referendo**. Em suas palavras, “o referendo

está totalmente excluído do amplo campo do direito dos impostos, ou seja, os impostos não são matéria referendável” (NABAIS, 1998, p. 428).

Em relação aos **limites materiais**, o primeiro apresentado por Nabais foi o **princípio da igualdade**, o qual “exige que o que é (essencialmente) igual seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade”. Na visão do Professor, “a comparação do que é igual ou desigual implica um critério ou um termo de comparação (*tertium comparationis*). E este é identificado com a ideia de capacidade contributiva, a qual, de algum modo, remonta ao pensamento da antiguidade clássica e tem expressão na própria Bíblia” (1998, p.442-443). Assim, o **princípio da capacidade contributiva** seria o segundo **limite material** à tributação, que foi longamente analisado por Casalta Nabais (1998, p. 443-524).

Outro **limite material** seria a **consideração fiscal da família**. Segundo Nabais, “esta consideração fiscal da família, costuma a doutrina referir, põe problemas e exigências de dois níveis: ao nível do *como* tributar ou da forma de tributação e ao nível do *quanto* tributar ou da subsistência da família, sendo certo que os processos em que se concretiza o primeiro só adquirem verdadeiro relevo jurídico-constitucional se e na medida em que tenham expressão no segundo, já que o problema da tributação da família – ou melhor, da não discriminação fiscal desfavorável da família – é essencialmente um problema quantitativo a ser testado pelo princípio da capacidade contributiva” (1998, p. 525-526). Este tema da consideração fiscal da família estaria diretamente relacionado à proteção do mínimo existencial da família (1998, p. 534-535).

Também seriam **limites materiais** ao dever fundamental de pagar impostos os **direitos, garantias e liberdades fundamentais**. Embora Casalta Nabais sustente que os impostos sejam “insuscetíveis do teste jusfundamental material consubstanciado, sobretudo, no princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade *lato sensu*”,

(1998, p. 552) destaca o autor a relevância dos direitos, garantias e liberdades no campo das imunidades, (1998, p. 558) da tributação extrafiscal, à obrigações fiscais acessórias e no campo das obrigações “ligadas ao procedimento fiscal (lançamento, liquidação e cobrança de impostos) e fiscalização do cumprimento da obrigação de imposto e das obrigações acessórias, as relativas à simplificação fiscal, etc.” (-NABAIS, 1998, p. 557).

É neste contexto que ganha relevo a proteção da dignidade da pessoa humana como um limite material ao dever de contribuir, segundo Casalta Nabais, “a dignidade da pessoa humana, isto é, a dignidade do homem concreto como ser livre e responsável, enquanto base da unidade de sentido do conjunto dos direitos fundamentais e expressão do conteúdo ou núcleo essencial de cada direito como limite absoluto às intervenções dos poderes públicos (*maxime*, do legislador), tem um papel não despreciando no domínio do direito dos impostos. Assim e desde logo, a ideia de dignidade da pessoa humana constitui um obstáculo eficaz contra quaisquer tipos de captações, enquanto impostos cujo pressuposto de facto é, ao fim e ao cabo, o *ser* e não o *ter* da pessoa e o respeito pela dignidade humana implicar a inadmissibilidade de a pessoa, em si mesma ou em qualquer dos aspectos de sua personalidade, poder vir a ser objecto de relações patrimoniais, como é necessariamente a relação de imposto” (NABAIS, 1998, p. 560).

Ainda no campo das **limitações materiais**, Nabais analisa aquelas relacionadas ao **princípio do Estado Social**, o qual “se exprime na assunção ao nível constitucional por parte do estado duma tarefa ou função de conformação social (ou, mais especificamente, económica, social e cultural) da sociedade” (1998, p. 574). Como aponta o autor, “o princípio do estado social tem importantes implicações para a tributação e os impostos. Implicações essas que, em geral, vão mais no sentido da expansão e intensificação da tributação do que na sua limitação, o que, naturalmente, não surpreende se tivermos na devida conta que é o estado fiscal que paga a conta do estado social, e que esta, ao concretizar-se no alargamento da acção



do estado muito para além do seu homogêneo e restrito domínio clássico (*rectius* liberal), se consubstancia em mais e maior estado a implicar maiores despesas e, consequentemente, maior tributação ou carga fiscal” (NABAIS, 1998, p. 575-576).

Diante da tendência expansiva da tributação no Estado Social, seria limite material à tributação a proteção do mínimo existencial individual e familiar, (NABAIS, 1998, p. 579), o qual redundaria na “não tributação das prestações, em rendimento monetário ou rendimento imputado, afectadas pelos contribuintes à satisfação, presente ou futura (isto é, diferida), das suas necessidades existenciais, ou seja, das despesas com a habitação, saúde, segurança social, educação, etc., que consubstanciam os chamados direitos sociais ou direitos a prestações sociais do estado relativamente aos que não são economicamente capazes de satisfazê-las” (NABAIS, 1998, p. 580).

O Professor José Casalta Nabais nos traz ainda um grupo de **outras limitações materiais da tributação**. Neste grupo estão “tanto aqueles limites que podemos considerar clássicos, dado serem coevos do próprio estado constitucional, como os que podemos ter contemporâneos dado ser recente a sua consagração constitucional ou a sua reivindicação *de jure condendo*. Nos primeiros, temos as chamadas imunidades fiscais ou exclusões tributárias a nível constitucional, sejam as imunidades subjectivas interorgânicas ou recíprocas próprias dos estados federais entre a Federação (União) e os estados federados ou entre estes, sejam as imunidades objectivas constantes de algumas constituições (sobretudo de países latino-americanos). Por seu turno, nos segundos temos, de um lado, as limitações constitucionais de carácter quantitativo. Relativamente a alguns impostos ou mesmo ao conjunto dos impostos e, de outro, as limitações decorrentes da inclusão na constituição dum quadro essencial do próprio sistema fiscal” (1998, p. 590).

O último **limite material** analisado por Nabais foi o **princípio da coerência** do sistema. Em suas palavras, “ao lado desta visão microscópica dos limites materiais, orientada fundamentalmente

para a análise das exigências de cada um dos impostos ou tipos de tributação singularmente considerados, há que fazer menção, numa visão macroscópica dos limites materiais da tributação, aos chamados limites sistemáticos ou limites decorrentes do(s) sistema(s) em que os impostos se inserem, o que abarca dois vectores – o dos limites intra-sistemáticos, a exigir coerência entre os diversos impostos e no seu conjunto (sistema fiscal), e o dos limites extra-sistemáticos, a reclamar coerência dos impostos e do sistema fiscal com os sistemas excêntricos em que se integram (isto é, com o sistema jurídico público e com o sistema jurídico global)”(NABAIS, 1998, p. 599).

Ao encerrar o longo capítulo dedicado aos limites do dever fundamental de pagar impostos, o Professor da Universidade de Coimbra apresentou um tópico focado na análise dos limites aos limites da tributação – especialmente aos limites materiais à tributação –, o qual teve foco principal no princípio da praticabilidade. Segundo o autor, “naturalmente que nem só relativamente aos limites materiais da tributação se põe o problema do seu limite. Efectivamente também os limites formais da tributação têm o seu limite, mormente o princípio da legalidade fiscal que, na medida em que exige um conteúdo necessário a cada lei de imposto de modo a determinar ou tornar determinável o mais pormenorizada-mente possível a situação dos contribuintes, se depara com limites decorrentes da ideia da praticabilidade das soluções, entendida esta como o conjunto de condições que asseguram uma execução eficaz e económica ou eficiente da lei”(1998, p. 619).

### 13. BREVES COMENTÁRIOS SOBRE A TEORIA DE CASALTA NABAIS DA PERSPECTIVA BRASILEIRA

O propósito deste texto é apresentar ao leitor, obviamente em linhas bem gerais, o livro **O Dever Fundamental de Pagar Impostos** do Professor José Casalta Nabais. Nada obstante, neste tópico apresentamos alguns comentários sobre a recepção da teoria do citado Professor no contexto brasileiro. Não temos, de maneira alguma, a

pretensão de analisar esta questão de forma abrangente, o que será foco de outros estudos incluídos neste livro, mas não podemos nos furtar de apresentar alguns breves comentários.

Um primeiro aspecto relevante é despir o debate do dever de pagar impostos de premissas irreais que geram respostas emocionais e ideológicas.

Com efeito, uma primeira patologia do debate sobre o dever fundamental de pagar impostos reside da percepção de que reconhecer a existência de tal dever tem alguma relação com a defesa de um certo tipo de atuação estatal. É comum a reação de interlocutores no sentido de que reconhecer este dever fundamental equivaleria a defender um Estado grande e ineficiente, ou um Estado interventor e limitador da liberdade privada, ou um Estado prestador, ou um Estado redistribuidor de renda, etc. No momento em que se faz este tipo de relação causal, a ideologia de cada um entra em cena, automaticamente distorcendo a teoria do Professor Casalta Nabais.

Com esta pauta ideológica, defensores da maior participação do Estado na esfera privada abraçam a teoria por trás do dever fundamental de pagar impostos, como se Nabais tivesse defendido que a necessidade estatal de recursos financeiros legitimasse qualquer tributação o que, à toda evidência, passa longe das lições do Professor português. De outro lado, aqueles que sustentam uma contenção da atuação estatal, ao assumirem que a tese de Casalta Nabais tem alguma relação com uma visão política de esquerda, de maximização da ação estatal, negam-lhe qualquer validade, muitas vezes apenas pelo título, sem sequer terem lido o livro.

O dever fundamental de pagar impostos é ubíquo tanto no Estado Liberal quanto no Estado Social. É um dever de cidadania que decorre da inserção do indivíduo em determinada coletividade. Dessa maneira, não há a relação causal entre o dever fundamental de pagar impostos e um certo tipo de participação do Estado na esfera de seus cidadãos.

De outra parte, como bem ressaltado por Nabais, o que efetivamente é necessário para a existência de um dever fundamental de pagar impostos é a presença de um Estado Fiscal, ou seja, um Estado que tenha da arrecadação de impostos a maior fonte de obtenção dos recursos necessários para o custeio de suas atividades. Em um Estado Patrimonial, que se sustente a partir da exploração de bens públicos, como recursos naturais, não há espaço para se cogitar de um dever fundamental de pagar impostos.

Feitos esses comentários, e considerando que, obviamente, o Brasil é um Estado Fiscal, sendo subsidiária a atuação do Estado na área econômica, parece haver pouca dúvida de que o dever de pagar impostos é um dever fundamental. Um dever de cidadania que impõe a transferência de recursos daqueles que manifestam capacidade contributiva para o Estado. Desta forma, rejeita-se a noção de que o tributo seria uma penalidade, ou uma invasão indevida do patrimônio privado.

Na pena de autores brasileiros verifica-se a referência usual a um **dever fundamental de pagar tributos**, e não a um **dever fundamental de pagar impostos**. Vimos que esta generalização não encontra respaldo na doutrina de Nabais, que deixa bem claro que, diante da vinculação entre o dever fundamental de que se cogita e o financiamento do Estado Fiscal, o mesmo se referiria apenas ao pagamento de impostos – ou tributos que, embora não sejam formalmente impostos, tenham por fim custear despesas indivisíveis.

Ao analisar a posição da perspectiva brasileira não se pode deixar de considerar a situação patológica que vivemos com a substituição de impostos por contribuições sociais, à qual se soma Desvinculação de Receitas da União – que na sua versão atual também alcança Estados e Municípios.

Com efeito, verifica-se que, de uma maneira geral, temos diversas contribuições que passaram a ser utilizadas estruturalmente como impostos, como é o caso da Contribuição Social Sobre o Lucro

Líquido, a Contribuição para o PIS e a COFINS, por exemplo. Como esses são tributos de receita vinculada e, na verdade, necessita-se dos valores disponíveis, para custear despesas indivisíveis, criou-se a Desvinculação das Receitas da União, ou DRU, que nada mais é do que uma “gambiarra” financeira.

Parece-nos não haver dúvida de que todos esses tributos, por terem uma feição substancial de impostos, deveriam ser considerados no escopo do dever fundamental, sem maiores dificuldades.

Ademais, parece-nos ser possível dar um passo adiante na teoria de Casalta Nabais para considerar que todos os tributos, mesmo aqueles que a doutrina normalmente considera contraprestacionais, como é o caso das taxas, refletem um dever fundamental do contribuinte, especialmente diante da posição que vai se consolidando na doutrina brasileira e das decisões do Supremo Tribunal Federal no sentido de que todos os tributos são informados pelo princípio da capacidade contributiva.

Mesmo que os impostos tenham um papel central do financiamento das despesas indivisíveis no Estado Fiscal, o dever de pagar tributos vinculados ao financiamento de despesas divisíveis não parece ser menos fundamental. Trata-se igualmente de um dever de cidadania fiscal, de modo que não parece equivocada a referência a um dever fundamental de pagar tributos.

Uma vez reconhecido que há um dever fundamental de pagar tributos no ordenamento jurídico brasileiro, surge uma questão inevitável, que não foi foco do livro de Casalta Nabais: Qual a consequência jurídica de se reconhecer a existência e um dever fundamental de pagar tributos?

Parece-nos que a primeira consequência é que o reconhecimento do dever fundamental de contribuir deve ser levado em consideração no desenho da legislação tributária. Ora, em um ordenamento jurídico onde o tributo é visto como uma “penalidade”, ou como uma “invasão indevida no patrimônio privado”, é natural que

se editem regras que limitem ao máximo a atuação das autoridades administrativas, que serão vistas como potencialmente agressoras do patrimônio privado. De outro lado, um ordenamento jurídico onde se reconhece que o dever de pagar tributos é um dever fundamental deverá ponderar o direito de proteção do patrimônio privado com o dever de contribuir. Um tal ordenamento, como o brasileiro, conviverá com regras antielusivas e limites ao planejamento tributário, reconhecendo que o direito de se organizar para não pagar tributos deve ser ponderado com o dever de contribuir.

Além de atuar sobre o desenho da legislação tributária, o dever fundamental também atua de modo a ponderar direitos, como vimos no caso do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da possibilidade de as autoridades bancárias terem acesso a dados bancários do contribuinte. É lógico que a Constituição garante o direito à intimidade, contudo, este não pode ser utilizado para obstar a concretização do dever fundamental de pagar tributos.

Agora, o dever fundamental de pagar impostos, segundo vemos, não atua na interpretação/aplicação da legislação dos tributos. **Ou seja, o dever fundamental em comento não é e não pode ser visto como um instrumento de maximização da tributação. Não pode levar a uma visão de ampliação da incidência pela via hermenêutica, numa espécie de *in dubio pro fisco*.** Não faz sentido, dessa maneira, ao julgar a procedência ou improcedência de um auto de infração de Imposto de Renda alegar que o fundamento da manutenção da incidência é o dever fundamental de contribuir. O fundamento deve ser a interpretação da legislação do Imposto de Renda, nos marcos do pluralismo metodológico, sem buscar ampliar ou reduzir a incidência fiscal.

## REFERÊNCIAS

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

# RÉQUIEM PARA A AÇÃO ADMINISTRATIVA PLANEJADA: A RUTURA ENTRE AS DIMENSÕES EXECUTIVA E ORÇAMENTÁRIA

Vanice Regina Lírio do Valle<sup>1</sup>

## 1. ORÇAMENTO PÚBLICO: ESSE PERSONAGEM IN-CÔMODO

Vinte anos contava a Carta de 1988, quando em trabalho anterior denunciei a circunstância de que se tinha no orçamento público, o verdadeiro espaço negligenciado no projeto de empoderamento dos direitos fundamentais (VALLE, 2010). O trigésimo aniversário do Texto Fundamental se aproxima, e o quadro então narrado não parece ter sofrido substantiva modificação. O tema do Direito Financeiro e da execução orçamentária segue na sua dimensão prática, avesso à transparência; e na dimensão teórica, pouco explorado, especialmente no âmbito do Direito. O resultado é a frequente oposição, às pretensões dirigidas ao Estado no campo da efetivação dos direitos sociais com base exclusivamente em argumentos em abstrato atinentes às limitações financeiras. A contrarreação das instituições de controle é a desqualificação do argumento – como se a proclamação jurídica da existência de um dever de agir pudesse por si só empreender à correção das problemáticas do mundo da vida – dentre elas, a indiscutível limitação material de recursos de toda ordem.

Duas tendências jurisprudenciais já abarcadas pelo próprio

---

<sup>1</sup> Visiting Fellow junto ao Human Rights Program da Harvard Law School. Pós-doutorado em Administração pela EBAPE – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (FGV/Rio); Doutorado em Direito pela UGF. Professora Permanente do PPGD/UNESA, Membro do Instituto de Direito Administrativo do Estado do Rio de Janeiro e Procuradora do Município do Rio de Janeiro.

Supremo Tribunal Federal em maior ou menor grau, golpeiam de morte o imperativo da ação planejada posto à Administração Pública pela Carta Cidadã: o suposto afastamento da cláusula da reserva do possível, e a enunciação do caráter solidário das obrigações fundadas em especial na competência comum externada no art. 23 CF.<sup>2</sup> Dissociar a realidade financeira dos programas de ação é prática revestida de sério risco no mundo da vida. Transpor esse mesmo padrão de comportamento para a Administração Pública pode conduzir, como se virá a demonstrar, não só à frustração dos objetivos fundamentais da República, mas também à busca predatória e oportunista de prioridades que não decorrem do texto constitucional.

Constitui objeto do presente texto, as recentes construções jurisprudenciais acima indicadas: descarte *a priori* da reserva do possível como constrição às pretensões judicializadas, e imputação de responsabilidade solidária aos entes federados no âmbito das competências comuns. Objeto de pronúncia pelo STF, ambas tendem a produzir efeito multiplicador em todo acervo de conflitos envolvendo ao Poder Público no tema da garantia de direitos fundamentais; seja pela chamada força expansiva dos precedentes, seja pelo efeito persuasório dessas mesmas manifestações – ainda quando monocráticas. O objetivo é evidenciar o impacto negativo desse tipo de orientação na observância, pela Administração Pública, de seu dever de planejamento como premissa à ação eficiente. A hipótese é de que a ruptura entre dimensão financeira e executiva da ação estatal leva à transposição das escolhas alocativas de recursos para arenas e sujeitos que não os indicados no modelo constitucional. Essa distorção, em última análise, enfraquece a prática democrática, e dá azo a decisões que podem ao final se revelar pouco republicanas.

O texto se constrói a partir do método crítico dialético, tendo por fonte principal, aquelas de natureza jurisprudencial e bibliográfica,

2 A referência a graus de adesão de parte do STF às referidas tendências se deve às distintas sedes de pronúncia – no primeiro caso, decisão de mérito em recurso extraordinário revestido de repercussão geral; no segundo, decisões ainda monocráticas no plano da admissibilidade de recursos constitucionais.



predominando nesta última, a produção de âmbito nacional. A Parte 1 se dedica às considerações de natureza metodológica. A Parte 2 apresenta breve histórico do tratamento da matéria orçamentária no momento constituinte, na busca de uma explicação para o modelo que se tenha hoje em prática no trato das finanças públicas. A Parte 3 examina criticamente a premissa fixada pelo STF na análise do debate em torno da reserva do possível, tendo por foco o decidido no RExt RG 592.581, cujos motivos determinantes hão de se revestir de *vis expansiva*<sup>3</sup> – ainda que não se reconheça a essa espécie recursal, efeitos vinculantes. A Parte 4 explana os termos em que se vem afirmando a existência de responsabilidade solidária entre os entes federados no que toca aos deveres positivos de agir decorrentes das competências estatuídas no art. 23 CF. Finalmente, a Parte 5 sintetiza os efeitos deletérios destas duas tendências jurisprudenciais no que toca ao planejamento da Administração Pública.

A análise que aqui se empreende evidencia os riscos de uma jurisdição constitucional pretensamente triunfalista, mas cujos efeitos em concreto se mostram retóricos, se não regressivos. É preciso internalizar a evidência de que a prestação jurisdicional (especialmente aquela lançada em sede de *judicial review*) não se esgota com a proclamação do resultado, sendo indispensável aferir seu efetivo potencial de gerar efeitos concretos sobre o conflito de interesses que a determinou.

## 2. CONSTITUINTE E ORÇAMENTO

São conhecidas as peculiaridades do processo constituinte nacional, traduzindo um momento de concertação entre instituições despidas de legitimidade democrática (como o próprio Executivo na sua forma de provimento à época<sup>4</sup>) às quais se admitia o de-

3 O caráter expansivo dos precedentes firmados pelo STF, inclusive em conflitos subjetivos, foi proclamado pela decisão havida nos autos da Reclamação 4335, Relator o Ministro Gilmar Mendes. A referida categoria afirma o efeito *ultra partes* da decisão, ainda que havida em feitos cuja prestação jurisdicional não se construa a partir de processo objetivo.

4 É de se ter em conta que o Presidente da República em exercício por ocasião dos trabalhos constituintes – José Sarney – sucedia a Tancredo Neves, que faleceu antes mesmo da posse, depois de uma eleição fruto não do voto direto e universal, mas resultado de um então já mo-

envolvimento de funções provisórias necessárias à transição para a futura democracia. Diversas instituições, ainda que limitadas pelo autoritarismo vigente, lograram legitimação pelo apoio e voto popular especialmente para assento no Congresso; tudo concorrendo para a almejada consolidação democrática (LOPES, 2008:26).

Forças de conservação e de renovação presentes na Assembleia Constituinte assumiam a negociação e a enunciação de direitos fundamentais como estratégia de uma agenda de progresso (WERNECK VIANNA, 2008).<sup>5</sup> A crença era de que com a formulação de compromissos dilatatórios (LUNARDI e DIMOULIS, 2013) – assegurar-se-iam direitos a serem densificados no seu conteúdo no futuro –; ganhava-se fôlego para a construção de consensos mais amplos no exercício ordinário do jogo político, na função legislativa cotidiana. Se essa tática se revelou eficiente para assegurar passos importantes numa agenda progressista; não é menos verdade que ela permitia a opção pela enunciação de direitos muito longe de uma perfeita compreensão quanto a seu alcance, destinatários, mecanismos de concretização e, sobretudo, custo e seus critérios de distribuição (BENTO, 2003:59).<sup>6</sup>

O exercício de detalhamento das escolhas alocativas associadas ao grau de intensidade de cada qual das garantias contidas nos arts. 5º a 7º da CF, e tanto outros, se acreditava pudesse se dar ao longo do viver constituição, e no foro próprio ao debate, qual seja, o poder legislativo, reforçado no que toca à sua legitimação por expressivo conjunto de preceitos orientados à participação social.

O desenho institucional projetado pela Assembleia Constituinte completava-se com a macroestrutura das finanças públicas,

ribundo colégio eleitoral remanescente ainda do período de exceção.

- 5 É do mesmo autor a explicitação de que, se do lado da mudança, os direitos fundamentais se afiguravam como um mecanismo transformador, sob o prisma das forças de conservação, o que imperava era o descrédito nessa estratégia, que parecia se resumir na enunciação de direitos não revestidos de eficácia.
- 6 Em que pese um foco recorrente no tema do financiamento dos direitos sociais no volume de despesas públicas a eles associadas, tem-se no centro da crise do *welfare* a questão grau de socialização da riqueza que a sociedade está disposta a suportar.

que remete aos sujeitos co-autores das decisões políticas (Executivo e Legislativo) a tarefa de dimensionarem os programas de ação e traduzi-los na dimensão orçamentária. O sistema constitucional reveste-se, portanto, de absoluta coerência interna: Legislativo e Executivo densificam os direitos fundamentais através da formulação de políticas públicas, e traduzem seus efeitos financeiros na tríade orçamentária, viabilizando a execução em concreto dos programas de ação estatal.

Assinale-se que no plano das finanças públicas, a Carta de 1988, em comparação com suas antecessoras, avança em alguns aspectos, instituindo o plano plurianual como aplicável a toda a atividade financeira do Estado<sup>7</sup>, criando ainda a chamada Lei de Diretrizes Orçamentárias como mecanismo que empreende à relação entre o instrumento de longo prazo e a Lei Orçamentária Anual, e explicitando detalhadamente quais as condutas sejam vedadas – sob o prisma de gestão da atividade financeira – aos agentes públicos.<sup>8</sup> Todavia, o reforço recíproco de compromissos, entre os deveres de agir assinalados ao Estado e o suporte financeiro para essas mesmas condutas não se revelou à época, prioridade, e por isso não se tem por explicitado no texto constitucional. Não houve no momento constituinte a preocupação com o estabelecimento de um sistema auto referenciado, de deveres e meios postos à Administração<sup>9</sup>; ao contrário, a ênfase se dá nos deveres de agir associados à dimensão objetiva dos direitos fundamentais, sem a correspondente sustentação nos meios de financiamento.<sup>10</sup>

É possível apontar como causa desse fenômeno – menor

7 O texto da Carta de 1967, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 1/69 aludia a orçamento plurianual tão-somente no que toca às despesas relacionadas a investimentos (art. 62, § 3º e 63).

8 O elenco de vedações hoje contido no art. 167 da CF é muito mais detalhado que as cláusulas restritivas enunciadas no art. 62 da Constituição de 1967.

9 Registre-se como exceção, a cláusula constante do texto originário da Carta de 1988 em seu art. 212 onde se tem por fixado o mínimo de gastos na função educação. A ausência desse sistema integrado de deveres de agir e provimento de meios financeiros deflagrou sucessivas emendas constitucionais, voltadas exatamente à garantia de fontes de financiamento para a vasta gama de obrigações assinaladas aos distintos entes federados (VALLE, 2013: 331-360).

10 Passo mais significativo na construção desse sistema auto referenciado foi a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/00), que exige em diversos de seus preceitos, que despesas públicas se revelem adequadas e compatíveis com a LDO e PPA.

preocupação para com o intenso diálogo entre ação pública e orçamento – o “bovarismo jurídico” denunciado por Souza (2003); uma tendência que conferiria ao Direito um papel transformador (inclusive das práticas políticas) que ele não seria capaz de efetivamente desempenhar por si só. Operavam os constituintes a partir da premissa de que a nova ordem jurídica instituída paute-se pela fidelidade constitucional. Se compromissos finalísticos existem posto ao Estado, é de se supor que este deles cuidasse, planejando as ações e traduzindo o necessário aporte financeiro nos instrumentos orçamentários, assegurando com isso sua eficácia e efetividade.

Não pode igualmente olvidar a baixa cultura orçamentária do país na década de 80, ainda sob efeitos negativos de uma economia altamente inflacionária.<sup>11</sup> Se irreais se tornavam os números, diante da força corrosiva da inflação acelerada; quase fantasioso se apresentava também o planejamento em cenário de absoluta instabilidade econômica. Com isso o sistema orçamentário se punha mais como o cumprimento de um requisito burocrático do que como um real instrumento de aperfeiçoamento da gestão pública. Em tempos constituintes, não se tinha uma percepção clara do papel assecuratório ou de bloqueio que a tríade orçamentária poderia desempenhar na vida pública.

Tenha-se ainda em mente que já naquela época vivia o País os efeitos do chamado presidencialismo de coalisão, onde a pulverização das representações partidárias e as dificuldades na formação de uma maioria em favor do Executivo transformavam a pauta de votações numa grande convocação ao convencimento individual ou aos múltiplos partidos, dos méritos da proposta.<sup>12</sup> Essa persuasão, muitas vezes

11 Um processo inflacionário acelerado, como o que se verificou no país ao longo da década de 80, transformava os instrumentos de programação orçamentárias – construídos a partir de maio/junho de um ano, para vigor no exercício subsequente – em verdadeiras peças de ficção, sem maior relação com o cenário econômico real que se poria no momento de sua execução propriamente dita.

12 A literatura especializada no tema aponta o escândalo dos “anões do orçamento” como um divisor de águas no que toca à neutralização da força individual de parlamentares ou da Relatoria da Comissão de Orçamento na alocação de recursos (FIGUEIREDO e LIMONGI, 2008:51). As condutas patológicas à época identificadas resultaram na edição da Resolução nº

envolverá como argumento, a alocação de recursos para a realização de gastos públicos que sejam particularmente relevantes para aquele Deputado ou Senador, transformando-se o orçamento em importante instrumento de negociação no jogo político.

Por uma razão ou por outra, naquele momento de construção da ordem jurídica nacional, não se mostraram os constituintes dispostos a abrir a Caixa de Pandora das finanças públicas, seja porque não desejassem revelar o seu conteúdo possível – com todas as mazelas atinentes à humanidade – seja porque restassem incertas as consequências dessa atitude no que toca à sua própria liberdade de atuação.

### **3. CONTROLADOR *IN DENIAL*: O REPÚDIO À RESERVA DO POSSÍVEL NO REXTRG 592581**

A crônica do debate judicial em torno dos efeitos das restrições orçamentárias sobre os deveres de agir da Administração Pública compreende distintos estágios. Em apertadíssima síntese, pode-se apontar o primeiro momento em que a tese comumente manejada aludia ao chamado orçamento-realidade. Em verdade, o que se pretendia evocar é o distanciamento entre a estimativa de receita que se tem traduzida no orçamento público, e a realidade financeira, ditada pelos efetivos ingressos e transferências, que podem se concretizar em níveis muito abaixo do estimado. O argumento do orçamento-realidade enfrentava, na verdade, o fenômeno da frustração de receita, e pretendia explicitar que a simples autorização na Lei de Meios não supria eventual *déficit* financeiro.

O debate se sofisticou com o ingresso na comunidade jurídica da tese da reserva do possível, compreendida como limite fático e jurídico à efetividade dos direitos fundamentais. Para perfeita compreensão do conceito, útil a explicitação de suas três dimensões

---

2/95 – CN, posteriormente substituída pela Resolução nº 1/2001, que disciplina o mecanismo de funcionamento da comissão mista permanente de Deputados e Senadores prevista no art. 166, § 1º da CF, adotando estratégias de prevenção ao desvio como a garantia da representação partidária, relatorias setoriais e outros mecanismos.

(SARLET e FIGUEIREDO, 2010:30), a saber: 1) efetiva disponibilidade fática dos recursos; 2) disponibilidade jurídica dos recursos materiais e humanos; e 3) proporcionalidade da prestação e de sua hipótese de exigibilidade. Verifica-se, já dessa sistematização, que o tema ingressa no debate judicial de maneira extremamente simplificada. Reserva do possível não se reduz à (in)existência material de recursos financeiros – até porque estes, em se cuidado do Estado, sempre existirão. O que se cogita quando do debate em torno da reserva do possível, é do respeito às opções democráticas alocativas de recursos havidas em especial nos instrumentos orçamentários; e ainda a proporcionalidade da pretensão resistida.

A indicada tríplice dimensão da reserva do possível permite ainda consignar que a análise quanto à sua capacidade de bloqueio à pretensão judicializada que implique em gastos, é exercício que jamais se poderá desenvolver em abstrato. O que se tem é um juízo relacional, entre recursos existentes a partir de escolhas alocativas realizadas, e pretensão judicializada. Nenhuma postulação é, em abstrato, violadora da reserva do possível; essa conclusão só se pode dar à luz do quadro de recursos efetivamente existente, e do conteúdo e alcance da postulação materializada em face da Administração.

É de se dizer que a simplificação do debate pode ser em boa medida creditada igualmente à Administração Pública, pouco afeita a declinar com clareza de detalhes suas escolhas alocativas. Assim, o conceito de reserva do possível passou a ser apresentado nas lidas forenses, como uma cláusula de bloqueio absoluta, dissociada do viés fático que evidentemente nele se contém. O debate se travava ao largo do orçamento real; tudo em torno da força pretensamente dissuasória da reserva do possível.

O tema alcança o STF por intermédio do já referido RExtRG 592581, Relator o Ministro Ricardo Lewandowsky, que teve inicialmente sua repercussão geral reconhecida, indexada como Tema 220, assim enunciado: “Competência do Poder Judiciário para determinar ao Poder Executivo a realização de obras em estabelecimentos

prisionais com o objetivo de assegurar a observância de direitos fundamentais dos presos”. A demanda original envolvia ação civil pública aforada pelo Ministério Público Estadual no Rio Grande do Sul, onde se objetivava a condenação do Estado à realização de obras no Albergue Estadual de Uruguaiana, cuja precariedade das instalações estaria a violar a integridade física e moral de seus ocupantes. Proferida a condenação em primeiro grau, a sentença se viu reformada pelo Tribunal de Justiça local que entendeu pela inviabilidade do controle judicial no que toca às escolhas de ação do Poder Público.

O argumento da reserva do possível veio à luz, trazido pelo Estado-Réu, que informava a inviabilidade de desenvolvimento da obra reclamada, eis que as escolhas alocativas formuladas em relação aos recursos existentes conferiam outras prioridades. Clamava-se pela observância da escolha democrática expressa na lei orçamentária – a isso se alcinando, observância à reserva do possível.

O acórdão enfrenta a matéria a partir do voto condutor do Ministro Lewandowsky, que do tema dos recursos envolvidos na decisão em construção cuida em subitem 19, denominado “pretensa falta de verbas”. A linha de argumentação desenvolvida no referido subitem discorre sobre recursos existentes no fundo orçamentário especial federal, denominado FUNPEM. Aponta-se número do saldo do referido fundo orçamentário, e índices de execução – tudo para concluir que o argumento da reserva do possível não se aplicaria à espécie.

Claramente equivocada a abordagem, *concessa máxima vênia*, do Relator. A análise das disponibilidades financeiras e materiais para fins de aferição da real incidência da reserva do possível não pode se verificar a partir do quadro de recursos disponíveis em favor de outro ente federado (União) – ainda que em fundo orçamentário destinado a favorecer esse mesmo tipo de ação no âmbito de Estados, como aquele que efetivamente figurava no polo passivo da relação processual. Afinal, a existência a crédito da União de recursos está longe de significar que eles possam ser efetivamente alcançáveis pelo

Estado do Rio Grande do Sul<sup>13</sup> – donde a análise da incidência da tríplice dimensão da reserva do possível se deu a partir de perspectiva errônea. Não obstante isso, tem-se a tese de repercussão geral proposta, nos seguintes termos:

É lícito ao Judiciário impor à Administração Pública obrigação de fazer, consistente na promoção de medidas ou na execução de obras emergenciais em estabelecimentos prisionais para dar efetividade ao postulado da dignidade da pessoa humana e assegurar aos detentos o respeito à sua integridade física e moral, nos termos do que preceitua o art. 5º, XLIX, da Constituição Federal, não sendo oponível à decisão o argumento da reserva do possível nem o princípio da separação dos poderes.

Na sequência do julgamento, tem-se a intervenção do Ministro Edson Fachin, que pondera a inadequação da negativa peremptória quanto ao uso da cláusula, eis que, em determinadas condições, e sob motivos justificáveis objetivamente postos, ela poderia ter sua “dignidade jurídica ponderada”. Observe-se que essa afirmação, nada mais é do que retomar a lógica do conceito em si – que não admite aplicação em abstrato ou generalizado, mas demanda justificação objetivamente aferível. O Ministro Edson Fachin propõe reformulação na tese de repercussão geral ofertada, justamente para a ressalva de situações justificáveis objetivamente demonstradas – mas não logra apoio dos demais componentes do Colegiado, vivamente impressionados com o quadro fático da demanda.<sup>14</sup>

Nota-se no voto em especial do Ministro Roberto Barroso, a associação entre a negativa da incidência da reserva do possível, e a violação àquilo que se configuraria como o mínimo existencial. Observe-se que esse recorte enunciado em seu voto, que modifica

13 Há outros fenômenos atinentes à vida financeira dos Estados que podem importar em bloqueio, por exemplo, a transferências voluntárias – e com isso, ainda que existentes recursos no FUNPEM, eles podem não alcançar ao Estado a carecer desse mesmo aporte financeiro.

14 O argumento principal de oposição à reformulação da tese sugerida pelo Ministro Edson Fachin estava em que a abertura à ainda evocação da cláusula da reserva do possível se extrairia da alusão contida na tese a que sua utilização se tinha por vedada tão-somente em se cuidando de medidas ou obras emergenciais. *Concessa máxima vênia*, remete-se assim a compreensão da real orientação da Corte à identificação de sutilezas redacionais – quando nesse tema, melhor seria a clareza.



substancialmente os termos da tese de repercussão geral, não se teve por claramente traduzido na sua proposição, que se reporta genericamente à dignidade da pessoa, conceito que, como se sabe, compreende âmbitos de proteção que vão além do mínimo existencial.

Na perspectiva estrita das finanças públicas, a tese de repercussão geral como enunciada desprestigia em grande porção o ideário de planejamento estatal, eis que convive com a ideia de que a tradução no direito financeiro das escolhas públicas não seja oponível em sede de controle judicial. Uma vez mais, a semântica da tese de repercussão geral aprovada é perigosa, eis que mais do que enunciar que a reserva do possível não tem por efeito automático o bloqueio à pretensão judicializada; ela assevera que o argumento não seja sequer oponível – afirmação essa que, embora possivelmente não impeça a Corte de eventual consideração deste mesmo aspecto em outra hipótese concreta, guarda sem sombra de dúvida um poderoso efeito retórico-inibidor.

Dois aspectos relevantes parecem desconsiderados na referida decisão – e por isso aludi ao controlador em estado de negação. O primeiro deles diz respeito ao fato de que a negativa da reserva do possível como argumento de bloqueio à intervenção judicial na dimensão financeira da ação estatal, implica necessariamente num *trade of* – que ficou de fora da cogitação judicial. Afastado o argumento de bloqueio, os recursos terão a destinação que lhes seja traçada pela decisão judicial, distinta daquela que decorrerá do planejamento da Administração Pública – o que importará no necessário cancelamento de outra ação pública, que pode estar igualmente relacionada à efetivação de direito fundamental. E se planejamento se constitui numa administração racional de recursos e meios escassos tendo em conta objetivos dados; a reformatação dos objetivos pela via oblíqua da ordem judicial não só desnatura o planejamento, como pode no extremo, trazer para a ação administrativa uma insuperável contradição interna, com objetivos concorrentes ou incompatíveis – de um lado, aqueles definidos no processo democrático de modelagem de

políticas públicas e sua tradução orçamentária; de outro lado, aqueles decorrentes de decisão judicial.

Segundo aspecto que parece secundarizado na conclusão externa-da no RExtRG 592581 diz respeito ao viés político – mas igualmente racional – que caracteriza o planejamento. O mesmo sistema de valores, centrados na dignidade da pessoa, que o STF sustenta estar a defender, direciona a decisão política de planejar, com a definição de planos onde se alocam valores e objetivos, redefinindo as formas segunda a qual serão distribuídos (CARDOSO, 2010:170). Nesse processo político, racionalizado pelo procedimento e pelos parâmetros constitucionalmente postos, evidentemente restarão desatendidos alguns segmentos – e essa a dinâmica inerente ao regime democrático. A jurisdição constitucional, com sua vocação contramajoritária, se caracteriza como arena para esse debate dos vencidos – mas o exercício do controle sobre a escolha orçamentária democraticamente construída, e tornada racional pelo balizamento constitucional, não pode se dar a partir do argumento totalizante de que a reserva do possível não pode ser evocada.

A reação ao manejo indiscriminado do argumento da reserva do possível, foi a sua negação absoluta – e também aqui, como em muitos aspectos da vida, a virtude há de estar no equilíbrio.

Mas não só nesse aspecto tem-se uma tendência jurisprudencial que erode o planejamento e o relevante potencial construtivo do abuso e do desvio de finalidade da decisão administrativa. A manifestação mais recente de patologia judiciária apresenta-se ainda mais subversiva ao sistema: a cominação de responsabilidade solidária nos deveres positivos de ação associados às competências comuns contidas no art. 23 CF.

#### **4. CONTROLADOR INDOLENTE: A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA COMO SUPOSTA ESTRATÉGIA DE GARANTIA**

A aplicabilidade da matriz de responsabilidade solidária em

sede de direitos fundamentais teve sua origem, como se sabe, no debate em torno da efetividade do direito à saúde. O tema já se viu apreciado em no RExt RG 855178, Relatoria do Ministro Luiz Fux, onde se assentou a seguinte tese: O tratamento médico adequado aos necessitados se insere no rol dos deveres do Estado, sendo responsabilidade solidária dos entes federados, podendo figurar no polo passivo qualquer um deles em conjunto ou isoladamente.

A matéria já se tivera por debatida anteriormente, inclusive em sede de audiência pública<sup>15</sup>, e a conclusão no sentido da existência de responsabilidade solidária credita-se, em boa medida, à explícita opção constitucional, em seu art. 198, pelo arranjo institucional identificado como Sistema Único de Saúde.

Ainda que se tenha neste argumento o fundamento para a imputação do especial regime da responsabilidade solidária, a conclusão não se mostra menos daninha na perspectiva do planejamento da ação estatal, e por via de consequência, do plano financeiro desta mesma atuação. Isso porque o regime de solidariedade descaracteriza a distribuição de tarefas que é inerente ao Sistema Único, oportunizando condutas patológicas como a lentidão deliberada no cumprimento de seus deveres estatais, de molde a determinar o redirecionamento das pretensões. A evidenciar essa vagareza pré-ordenada, tem-se a decisão havida na STA 91, lançada pela então Presidente, Ministra Ellen Gracie, envolvendo suspensão de ordem que repassava ao Estado de Alagoas (adimplente para com as prestações que lhe cabiam segundo a regulação do SUS) o dever de suportar igualmente a oferta de medicamentos assinalados ao Município de Maceió, que não os vinha dispensando.

A lógica da solidariedade, todavia, tem se espalhado para outros temas, notadamente aquele do direito à moradia. É o que se percebe das decisões monocráticas havidas nos ARE 1044301,

15 O debate em torno de questões atinentes à judicialização da saúde foi objeto de audiência pública convocada em abstrato (sem ter a si associado feito específico em curso no Tribunal) pela então Presidência (Ministro Gilmar Mendes).

ARE 1052583, ARE1066612, ARE 1066690, dentre outros; todos versando sobre o direito fundamental à moradia. Aqui, a linha de argumentação é mais tênue, aludindo vagamente aos imperativos de solidariedade social, que se traduziriam em deveres de ação em desfavor de todas as entidades federadas.

Alude-se no subtítulo ao controlador indolente, eis que o manejo de demanda em face de qualquer ente federado – ou de vários deles – evidentemente se constitui estratégia de diversificar os destinatários para que algum deles efetivamente atenda à postulação. Mas qual o reflexo dessa generalização do regime jurídico da responsabilidade solidária no que toca aos deveres de planejamento, e à dimensão de finanças públicas?

O problema aqui transcende à facilitação da judicialização, ou a prática do *fishing for a judge* – que leva muitas vezes a oferta das demandas a ser direcionada a Estados e Municípios, eis que a mística é de maior rigor no âmbito da Justiça Federal. A questão não se limita a aumentar a probabilidade de êxito de pretensão dirigida à Administração Pública; o que se tem é a subversão do prognóstico de gastos associados a estas mesmas condenações.

A cominação de responsabilidade solidária importa, a rigor, em atribuir igualmente a ambos os devedores, a obrigação. A concentração se dará quando da manifestação da pretensão executiva de parte do devedor. Disso decorrem dois efeitos nefastos na perspectiva do planejamento e da gestão das finanças públicas.

No plano do cumprimento voluntário da decisão judicial – que é alternativa evidentemente aplicável à Administração – tem-se a indeterminação quanto ao conteúdo de seu comportamento, eis que a obrigação, nominalmente direcionada *in totum* a ambos os devedores, pode ser adimplida também por ambos, o que resulta uma porção de cumprimento tão-somente de 50% (cinquenta por cento).<sup>16</sup>

16 A rigor, este parece o encaminhamento inicial mais adequado do cumprimento de obrigação pecuniária imposta a entes federados sob o regime de responsabilidade solidária. Isso porque decorre do dever de juridicidade, o imperativo do cumprimento por cada qual dos envolvidos,

Descartado o cumprimento voluntário, o que se tem é a transferência em favor do credor da obrigação, da possibilidade de direcionamento de sua pretensão executória no todo ou em parte, em desfavor de qualquer dos credores. Tem-se, portanto, uma obrigação à toda força indeterminada, eis que ela pode ser direcionada ao devedor solidário “a” na sua inteireza, a saber, 100%; direcionada à base de 50% a cada um dos devedores solidários, ou ainda integralmente dirigida ao devedor solidário “b”. Inexiste resposta possível para o planejamento orçamentário diante desse grau de indeterminação.

Estimar recaiam na íntegra a totalidade de condenações direcionadas ao devedor solidário “a” pode conduzir a uma previsão exagerada de despesas nesse campo em particular; desconectada com a realidade – e disso pode resultar afetação indevida de recursos públicos a uma despesa que pode não se verificar. Ter-se-ia neste caso uma evidente impropriedade, eis que recursos públicos não se destinam ao entesouramento, mas ao dispêndio de acordo com as necessidades próprias à coletividade. De outro lado, a ausência de previsão orçamentária suficiente ao enfrentamento desta mesma despesa pode importar em inviabilidade da execução, ou quando menos, no necessário remanejamento de recursos orçamentários – providência que como se sabe, tem moldura constitucional a ser observada, e que envolverá novamente uma avaliação de qual a origem dos recursos a serem remanejados, e portanto, qual o *trade of* a se verificar.

O ponto central da distorção aqui indicada parece estar na transferência para o particular, de um juízo relacionado à afetação de recursos públicos, que no sistema constitucional brasileiro é assinalada a um procedimento de caráter predominantemente democrático, com a dupla intervenção de Executivo e Legislativo.

A ampliação dessa mesma lógica às demais atividades em que se tem a competência comum às entidades federadas pode conduzir

---

de sua parcela na condenação – disso resultando o cumprimento em porções iguais como o encaminhamento normativamente adequada, especialmente em sede de adimplemento voluntário.

à integral inviabilidade de planejamento – seja das ações públicas, seja de sua dimensão financeira. O resultado imediato da imputação da solidariedade pode parecer sedutor, eis que facilita a pronta prolação da sentença de provimento. O problema está nos efeitos a médio prazo da prática no projeto de transformação associado aos direitos sociais como um todo.

Se é certo que a opção por um Estado Social decorrente do vasto elenco de direitos socioeconômicos enunciados na Carta de 1988 não permite a aplicação pura e simples de um modelo de federalismo dual, com rígida repartição de competências – e por via de consequência, rigorosa repartição de recursos; não é menos certo que as relações a se desenvolver na busca da concretização desse mesmo projeto social hão de ser de coordenação (BERCOVICCI, 2008). Uma vez mais remete-se a matéria da articulação dos esforços ao plano da esfera pública de deliberação – e não à escolha subjetiva ou conveniente de um ou mais jurisdicionados.

## **5. CONTROLADOR INGÊNUO: CORRIGIR A REALIDADE SEM SE ABRIR A ELA**

As duas tendências jurisprudenciais acima indicadas externalizam um ponderável distanciamento do que seja a realidade das finanças públicas, e da execução orçamentária. Da exclusão da reserva do possível a partir da perspectiva de disponibilidades financeiras de outro ente federado, à solidarização de responsabilidades sem a perspectiva do quanto isso prejudica à ação planejada, o que se tem é uma visão da dogmática e segmentada que não guarda compromisso com a dimensão aplicativa destas mesmas construções.

Na mesma linha de (in)compreensão se tem – agora não em manifestações jurisprudenciais, mas no discurso teórico – a demonização de figuras tradicionais da execução orçamentária, como o contingenciamento, e os créditos extraordinários. Incapaz de compreender a dinâmica das finanças públicas, investe-se não no robustecimento da transparência na expressão orçamentária das

políticas públicas consentidas (MOREIRA NETO, 2001:19); mas sim no engessamento do agir da Administração Pública. Esta estratégia parece desconhecer que o bloqueio da ação pública no mais das vezes, não se revelará igualmente meio hábil a assegurar fidelidade ao projeto constitucional.

Em linha de síntese, o Direito e seus agentes se aproximam da dimensão das finanças públicas a partir de uma perspectiva estática, que é incompatível com os fenômenos econômicos – e não é porque se cuida de gasto público, que se está menos inserido no ambiente econômico.

Fato é que a reflexão quanto aos termos da ação administrativa há de se pautar, na lição de Rodríguez-Araña Muñoz (2006:27-29) pela abertura à realidade, e ainda pelo pensamento compatível. No plano da abertura à realidade, exigível uma aproximação aberta às condições objetivas de cada situação; à experiência e seus componentes essenciais. A abstratização do raciocínio no campo do direito financeiro, com a proclamações de postulados universalizantes vai na contramão dessa orientação; volta as costas às particularidades de cada realidade, e abdica do aprendizado da experiência. Aplicar-se automaticamente a prioridade refixada pela ordem judicial que repudia os argumentos relacionados às finanças públicas pode impactar negativamente em iniciativas de mesmo valor constitucional – sem que isso se tenha por precedido da indispensável ponderação. O resultado imediato pode ser a frustração da ordem judicial, e de maneira mediata, da pretensão de materialização da transformação social.

A gestão de recursos escassos de toda ordem (financeira, material, natural, pessoal, etc.) envolve sempre decisões relacionadas à divisibilidade e homogeneidade do bem a ser alocado (AMARAL, 2010:73). Significa dizer que a simples recusa ao debate da dimensão financeira na perspectiva da reserva do possível (entendida como escolha democrática empreendida nas alocações de recursos constantes da tríade orçamentária) não supera as dificuldades atinentes a estes dois componentes, e pode conduzir a decisões em que especialmente

a homogeneidade (e por via de consequência, a isonomia) se tenham por prejudicadas. Repita-se, isso pode se verificar no próprio terreno da ação pública controlada (reconfiguração de escolha alocativas entre as diversas ações de saúde, por exemplo); ou pode ainda envolver distintas áreas em que a ação estatal é constitucionalmente reclamada.

O pensamento compatível, de outro lado, busca exatamente compreender os fenômenos em todos seus planos, na tentativa de conciliar o pessoal, o social, o civil, as liberdades e o ordenamento (RODRÍGUEZ-ARAÑA MUÑOZ, 2006:29). Proclamar a inaplicabilidade de cláusulas limitadoras dos múltiplos deveres de agir do Estado, como aquela da reserva do possível, é encerrar nessa afirmação peremptória a jurisdição, abdicando do esforço de conciliação de interesses múltiplos e conflitantes, que é próprio do pensamento compatível. Opera o controlador a partir de uma “ética de convicção”, e não de uma “ética de responsabilidade prática” (CANOTILHO, 2006:120).

A formulação de escolhas trágicas (CALABRESI e BOBBITT, [s/a]) é componente diário da Administração Pública, e precisa ser entendido como parte do convívio democrático – e não como manifestação de um detentor de poder intrinsecamente perverso. Afinal, os recursos (não só os financeiros, mas os materiais e humanos) são finitos, e disso decorre uma inevitável seletividade no que se refere à administração da escassez. Políticas públicas questionadas pela via judicial, traduzem uma escolha alocativa que empreende exatamente a essa gestão da escassez. A ordem judicial que se substitui a elas expressa a subjetividade projetante desta instituição, que pode estar ao final, revelando uma má utopia (CANOTILHO, 2006:106).

A prática da intervenção jurisdicional no plano orçamentário tem sido vista (e por vezes celebrada) como mecanismo útil à superação de resistências da Administração Pública no que toca à efetividade deste ou daquele direito fundamental. A visão imediatista pretende legitimar a iniciativa a partir do discurso da aplicação imediata – sem que se tenha em conta o constante erodir que se



impõe ao agir estatal planejado.

Mais do que comprometer o planejamento estatal havido e traduzido na tríade orçamentária em vigor, a prática jurisdicional induz à precarização desse mesmo dever para futuro. Afinal, de pouco serve o adequado planejamento traduzido na Lei de Meios, eis que a intervenção judicial sempre será possível, devolvendo ao administrador os ônus de reconciliar as finanças públicas e os programas de ação ante o redirecionamento empreendido por cada controlador que se julgue legitimado a fazê-lo. Enfraquecer o planejamento por sua vez é subvalorizar a racionalidade administrativa a ele subjacente – e isso abre espaço ao subjetivismo, às “soluções de emergência”. Em última análise, ao argumento de que a Administração não se programou para a realização de “x”, compromete-se a programação que ela possa ter desenvolvido para a concretização de ‘y’ – sem sequer analisar, num exercício de ponderação, onde se tem maior risco à efetivação do projeto constitucional de transformação.

O título deste texto alude a réquiem – eis que as tendências acima indicadas parecem apontar para o decesso da dimensão financeira da ação estatal, vítima da proclamação jurisprudencial da sua desimportância ou artificialismo. Nisso já se identifica uma fratura lógica com sua própria jurisprudência anterior em sede de controle de constitucionalidade dos instrumentos orçamentários, durante muito tempo firma na assertiva de se cuidar de lei de efeitos concretos – o que é em si, a negação do seu artificialismo. O equívoco dessa orientação teria já nisso, efeito deletério suficiente a recomendar seu repensar.

A Administração Pública, síntese do homem e seus interesses a merecerem proteção da ordem jurídica, opera permanentemente em relações de interdependência – com outros integrantes do corpo social, com outros entes da Federação. Erodir o planejamento é desconsiderar essas inter-relações, é ver cada ação da Administração Pública como algo isolado – uma ilha.

Nenhum homem é uma ilha, completa em si mesma; todo homem é um pedaço do continente, uma parte da terra firme.

Se um torrão de terra for levado pelo mar, a Europa fica menor, como se tivesse perdido um promontório, ou perdido o solar de um amigo teu, ou o teu próprio.

A morte de qualquer homem diminui a mim, porque na humanidade me encontro envolvido;

Por isso, nunca mandes perguntar por quem os sinos dobram; eles dobram por ti.

John Donne, *Meditations* 17

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha*. Critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. 2ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BENTO, Leonardo Valles. *Governança, governabilidade e reforma do Estado*: entre eficiência e democratização. Barueri: Manole, 2003.

BERCOVICCI, Gilberto e SIQUEIRA NETO, José Francisco. O artigo 23 da Constituição de 1988 e as competências comuns. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*. Belo Horizonte, Ano 2, nº 6, p. 49-65, abr/jun 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1044301, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 19/06/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-135 DIVULG 21/06/2017 PUBLIC 22/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1052583, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 29/06/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-169 DIVULG 01/08/2017 PUBLIC 02/08/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1066612, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 17/08/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22/08/2017 PUBLIC 23/08/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1066690, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 13/06/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-187 DIVULG 23/08/2017 PUBLIC 24/08/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rcl 4335, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2014, DJe-208 DIVULG 21-10-2014 PUBLIC 22-10-2014 EMENT VOL-02752-01 PP-00001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 855178 RG, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 05/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL-MÉRITO DJe-050 DIVULG 13-03-2015 PUBLIC 16-03-2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592581, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL-MÉRITO DJe-018 DIVULG 29-01-2016 PUBLIC 01-02-

2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STA 91, Relator(a): Min. PRESIDENTE, Decisão Proferida pelo(a) Ministro(a) ELLEN GRACIE, julgado em 26/02/2007, publicado em DJ 05/03/2007 PP-00023 RDDP n. 50, 2007, p. 165-167.

CALABRESI, Gui e BOBBITT, Philip. *Tragic choices*. The conflicts society confronts in the allocation of tragically scarce resources. New York-London: W.W. Norton & Company, [s/a].

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Brançosos e interconstitucionalidade*. Itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. 2006.

CARDOSO, Fernando Henrique. Aspectos políticos do planejamento. in MINDLIN, Betty (org.). *Planejamento no Brasil*. 6ª ed., São Paulo: Perspectiva, 2010, p. 161-184.

DONNE, John. *Devotions Upon Emergent Occasions*, 1624. [on line] Disponível em <http://www.luminarium.org/sevenlit/donne/meditation17.php>, acesso em 30 de março de 2018.

FIGUEIREDO, Argelina Cheibub e LIMONGI, Fernando. Política orçamentária e presidencialismo de coalisão, Rio de Janeiro: FGV Editora e Konrad Adenauer Stiftung, 2008.

LOPES, Julio Aurélio Vianna. *A carta da democracia*. O processo constituinte da ordem pública de 1988. Rio de Janeiro: Topbooks, 2008.

LUNARDI, Soraya e DIMOULIS, Dimitri. Teorias explicativas da constituição brasileira. in VILHENA, Oscar et al. *Resiliência constitucional. compromisso maximizador, consensualismo político e desenvolvimento gradual*, São Paulo: Direito GV, 2013 — (Série pesquisa direito GV).

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Finanças públicas democráticas. Com a colaboração de Silvio Freire de Moraes. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

RODRÍGUEZ-ARAÑA MUÑOZ, Jaime. *El buen gobierno e la buena administración de instituciones públicas*. Adaptado a la Ley 5/2006, de 10 de abril. Thomson Aranzadi, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang e FIGUEIREDO, Mariana Filchtner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. in \_\_\_\_\_, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. 2ª ed., rev. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 13-50.

SOUZA, Márcia Teixeira de. O processo decisório na Constituição de 1988: práticas institucionais. *Lua Nova*, São Paulo, n. 58, 2003.

VALLE, Vanice Regina Lírio do Valle. Transição política e construtivismo constitucional: uma análise empírica das emendas constitucionais brasileiras. in: CAMARGO, Margari-da Maria Lacom; LOIS, Cecília Caballero; MARQUES, Gabriel

Lima. (Org.). *Democracia e jurisdição: novas configurações brasileiras*. Rio de Janeiro: Imo's Graf. e Ed., 2013, v. , p. 331-360.

VALLE, Vanice Regina Lírio do Valle. Função administrativa e orçamento: o espaço ne-

glicenciado de efetividade dos direitos fundamentais. *Revista Carioca de Direito—RCD*, v. 1, p. 109-122, 2010.

WERNECK VIANNA, Luiz. O terceiro poder na Carta de 1988 e a tradição republicana: mudança e conservação. in R. G. Oliven et alii (orgs.), *A Constituição de 1988 na vida brasileira*. São Paulo, Hucitec/Anpocs/Fundação Ford, 2008.

# IGUALDADE E EQUIVALÊNCIA NAS TAXAS E SEUS PARÂMETROS DE CONTROLE NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

**Carlos Augusto Daniel Neto<sup>1</sup>**

**Hendrick Pinheiro<sup>2</sup>**

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Estado Fiscal, na atualidade, se vê diante de uma grave crise de financiamento, fenômeno que deriva, em certa medida, da conquista de direitos sociais que demandam uma atuação positiva para seu fornecimento (NABAIS, 2010, p. 52). No ponto central desta discussão está o tributo, mais precisamente a repartição do custo do Estado entre seus cidadãos.

Em grande medida, a repartição da carga tributária no Estado Fiscal é um debate de igualdade. Qual a melhor forma de financiar o Estado? Esta pergunta pode ser reformulada dentro do sistema tributário e converter-se na seguinte demanda: quer-se um Estado de Impostos ou um Estado de Taxas (ou de tributos causais)?

Atualmente, os Estados adotam um sistema majoritariamente baseado na cobrança de impostos, que se utiliza da capacidade contributiva como critério para a repartição dos encargos públicos, em um modelo de elevada independência entre receitas e despesas, no qual o volume de tributo cobrado não precisa, necessariamente,

---

1 Doutor em Direito Tributário pela USP; Mestre em direito Tributário pela PUC-SP; Conselheiro Titular da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário–IBDT; Advogado licenciado.

2 Mestre e doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Advogado em São Paulo.

corresponder à intensidade ou ao custo dos serviços individualmente recebidos pelos contribuintes.

Entretanto, Juan Manuel Barqueiro ESTEVAN (2002, p. 81) relata que, diante da crise no financiamento do Estado Fiscal clássico, foi reavivada a discussão sobre o papel dos tributos causais (taxas e contribuições especiais) no financiamento das atividades estatais. Retomou-se o debate sobre os aspectos positivos destas espécies tributárias em relação aos impostos, dividendos do incremento de igualdade derivado da repartição dos encargos com base na equivalência entre benefício recebido e tributo cobrado. Este mesmo discurso a favor dos tributos "contraprestacionais" defende que a associação direta entre determinadas receitas e o financiamento de finalidades específicas proporcionaria um maior controle sobre o montante arrecadado e a qualidade do gasto.

No Brasil, o esgotamento dos impostos como fonte principal de financiamento do Estado e o aumento do papel dos tributos causais é fenômeno evidenciado, desde os anos 90, pelo agigantamento do papel das contribuições no orçamento federal (BARRETO, 2006, p. 2).

Mais recentemente, os Estados do Pará e de Minas Gerais tiveram a iniciativa de estabelecer taxa para o financiamento da fiscalização de atividades de mineração; todavia, viram estas exações questionadas perante o Supremo Tribunal Federal (ADIs 4785 e 4786), sob a alegação de que as referidas cobranças assumiriam feições de verdadeiros impostos, dado que o volume de recursos arrecadados em muito superava o custo das atividades estatais associadas ao exercício do poder de polícia que legitimava a cobrança.

Como aponta Marciado Seabra de GODOI (2017, p.113), os Estados brasileiros perceberam que, da mesma forma que a União se utilizou das contribuições sociais e das CIDEs para fazer frente às crises fiscais, eles também poderiam sanear suas contas públicas através da criação e cobrança de taxas com um potencial arrecadatário

que supere o custo da atividade realizada.

Esta expansão da política fiscal dos entes federativos no Brasil em direção aos tributos causais é sintoma do fenômeno da crise do Estado Fiscal. Contudo, impõe-se ressaltar que, mesmo neste panorama de recursos insuficientes e crescente necessidade de financiamento estatal, a utilização de tributos causais encontra limites nas balizas estabelecidas pelo sistema tributário. No caso das taxas, a equivalência na distribuição das cargas, principal característica desta espécie tributária, deve ser respeitada, sob pena de desnaturação e conversão em imposto.

## 2. A BASE DE CÁLCULO DAS TAXAS

As taxas – na forma consagrada pelo art. 145, inciso II, da CFRB – são tributos que têm um pressuposto material (hipótese de incidência) “vinculado a uma atividade do Poder Público, relacionada diretamente ao contribuinte” (MORAES, 1976, p. 47). Não se trata, entretanto, de qualquer atividade pública, mas somente aquelas relacionadas ao exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

No centro da instituição das taxas está o contribuinte que recebe uma atuação estatal em seu favor, seja por meio de requerimento seu, pela colocação do serviço à disposição, ou mesmo como condição da realização de certas atividades. Esta referibilidade direta entre contribuinte e atividade estatal, especialmente nas taxas de polícia, visa estabelecer que custos administrativos que emergem das atividades de controle e fiscalização sejam “remunerados pelos interessados cujas atividades o exigem” (ATALIBA, 2005, p. 157).

Como explica Astor ROTONDI (1950, p.70) a relação jurídica tributária que se estabelece entre o Estado e o contribuinte, no que diz respeito às taxas, deve ser conservar a proporcionalidade entre a prestação (serviço público ou poder de polícia) e a contraprestação

(taxa), por se tratar de uma obrigação que muito se aproxima de uma relação de direito privado.

Vários autores reconhecem que a taxa traz consigo a ideia do *signalagma*, pois “a razão de ser desta exação está na necessidade de gerar recursos financeiros para atender à despesa pública relativa à prestação do serviço” (SOUZA et GRECO, 1985, p.129). Essa ideia comporta dois modos de realização: equivalência ou benefício.

Tomada a equivalência como parâmetro, o contribuinte deve responder pelo gasto público que gerou, de modo que o *quantum* do tributo deve ser relativo aos custos causados. No benefício, busca-se adotar como limite superior da taxa o valor de sua utilidade para o destinatário da atuação pública. Apesar de a primeira ser majoritariamente adotada no Brasil, nenhuma está imune às críticas.

Na teoria do benefício, o valor da taxa cresce conforme o valor, para o contribuinte, da prestação estatal – o que tem como consequência nefasta o aumento das taxas na proporção da inafastabilidade do serviço – visto que quanto mais essencial ele for, maior será a utilidade que ele gerará. Além disso, a noção de valor é subjetiva, pois varia de um contribuinte para o outro, dificultando a sua quantificação para fins de cobrança – trata-se de um critério mais útil sob uma perspectiva da Economia do que do Direito Tributário (Cf. SCHOUERI, 2005, p.171).

Na teoria da equivalência, o valor da taxa corresponde ao custo do serviço – ou algo que se aproxime disto, ante a dificuldade em precisar o custo do serviço para cada contribuinte individualmente. O problema dessa teoria é não ser apta a fundamentar a cobrança de taxas significativamente abaixo do valor de custo, como nos casos de taxas subsidiadas pelo Poder Público, tampouco dá suporte para a utilização indutora das taxas de poder de polícia, por razões ambientais ou urbanísticas (Cf. SCHOUERI, 2005, p.172). Apesar das críticas, parece-nos que a equivalência é o critério mais adequado dentro do contexto tributário brasileiro.



Ao passo que os impostos colhem um critério absolutamente dissociado de uma prestação estatal, visando, assim, financiar bens e necessidades públicas por sua natureza indivisíveis através de tributos cobrados de acordo com a capacidade contributiva, as taxas objetivam a repartição do custo de atividades individualizáveis entre o grupo que demanda atuação específica do Estado.

Justamente em função desta diferença e visando coibir “a reedição de velhos abusos fiscais mascarados com nome de taxas” (BALEEIRO, 1981, p. 232), a CRFB estabeleceu uma restrição à liberdade do legislador ordinário para eleição do critério mensurador da atividade estatal a ser remunerada por taxa. O enunciado no art. 145, § 2º, da CRFB é incisivo ao estabelecer que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Reforça essa finalidade de combate a esses abusos fiscais travestidos de taxa o art. 4º, I do CTN, que determina que a denominação do tributo não vincule a sua natureza jurídica específica.

A base de cálculo é o elemento que confere a identidade jurídica do tributo (BECKER, 1963, p. 338). Vedar-na instituição de taxas—a escolha de base de cálculo própria de imposto significa proibir que a repartição do encargo representado pelo financiamento de determinada atividade estatal se dê, primordialmente, com base em situações de manifestação de riqueza do contribuinte.

Paulo de Barros CARVALHO ressalta o papel da base de cálculo de infirmar a hipótese de incidência, sendo “índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese” (2009, p. 366). No caso das taxas, o critério que atende à diretriz de infirmar a hipótese de incidência deve estar correlacionado à atividade prestada, ou seja, a base de cálculo deve ser capaz de refletir, em alguma medida, o custo do serviço prestado ou da estrutura que viabilize a fiscalização (poder de polícia).

Uma base de cálculo compatível com o regime jurídico das taxas no Brasil deve tomar o custo equivalente despendido pelo

Estado como principal critério de distribuição do encargo entre os destinatários da atuação estatal. Aires F. BARRETO defende que, “se não for esta a eleita, então ter-se-á criado um tributo qualquer, que, todavia, taxa não será” (2009, p.459).

Pode-se construir que, dentro desta ideia de que o critério para escolha da base de cálculo das taxas parte da repartição de um custo previsível associado ao desenvolvimento da atuação estatal, está contida também a necessária existência de um teto para cobrança. Caso contrário, poder-se-ia legitimar a existência de *taxas superavitárias*, que em muito extrapolam o financiamento do serviço específico ou da estrutura necessária ao desempenho do poder de polícia ou a prestação do serviço.

Desde há muito SAMPÁIO DÓRIA denuncia a necessidade de um equilíbrio entre o custo do serviço e a arrecadação nas taxas. Dizia, há quase meio século atrás, sobre uma “remota possibilidade de se apurar um excesso na cobrança de taxas”, ressaltando que, caso se identificasse este fato, poder-se-ia reconhecer de plano a inconstitucionalidade do verdadeiro “imposto” (1964, p. 81). Parece que a crise de financiamento do Estado brasileiro nos conduziu ao então remoto horizonte predito pelo autor.

Aires F. BARRETO ressalta, também há algum tempo, que a agressão à igualdade em matéria tributária é mais facilmente sentida pela inadequação da base de cálculo, “seja pelo não cabimento do fator tomado como elemento de desigualdade, seja pela ausência de correlação lógica, seja, ao cabo, pela não consonância dessa correlação” (1998, p. 134).

Como se pretende demonstrar a seguir, as taxas são instituídas em função da necessidade do financiamento de uma atividade estatal específica e divisível. Esta característica atrela o exercício da competência tributária a um critério de equivalência entre o montante cobrado e a atividade desenvolvida em favor do contribuinte.

### 3. EQUIVALÊNCIA NAS TAXAS-IGUALDADE E NÃO-CONFISCO

Em uma perspectiva de igualdade, as taxas são orientadas pelo princípio da equivalência, e não da capacidade contributiva. Isto porque sua justificativa constitucional encontra-se em não forçar a coletividade a arcar com gasto que pode ser imputado a contribuinte individualizado, em função de uma relação direta entre este e a atividade desenvolvida. Não é por outro motivo que a base de cálculo possível “será aquela suficiente para medir, ainda que com certo grau de aproximação, o valor da atividade que o referido contribuinte exigiu do Estado” (SCHOUERI, 2013, p. 176).

Da equivalência, enquanto critério de igualdade a ser considerado na distinção entre contribuintes no momento da instituição das taxas, derivam duas limitações específicas, relacionadas por Andrei Pitten VELLOSO como “o custo da atividade dirigida especificamente ao contribuinte (equivalência individual) e o da atividade global (equivalência global)” (2010, p. 186).

A equivalência individual está relacionada ao custo previsível para o desenvolvimento da atividade estatal demandada, estabelecendo, neste contexto, o limite para exigência que pode ser imposta a cada usuário. Já a equivalência global relaciona-se com o custo total da atividade, critério que condicionará o limite da exigência. Um juízo de constitucionalidade sobre as taxas, da perspectiva da igualdade, impõe considerar em que nível determinado contribuinte será chamado a contribuir para a o financiamento da atuação estatal demandada e, ainda, se os valores cobrados universalmente não ultrapassam o custo total da atividade que se pretende custear.

No enfoque do princípio da igualdade, pode-se defender que a exação não estabelece uma relação de equivalência entre o valor cobrado e prestação demandada, considerada a partir da perspectiva do contribuinte. Portanto, valor da operação é incabível como índice de desigualdade.

A ausência de limite para a cobrança da taxa de polícia incidente sobre a fiscalização de atos notariais submete atos de mesma natureza—sujeitos a uma atividade fiscalizatória semelhante e que, portanto, representa mesmo custo para o Estado—a tratamento desigual em função do valor das operações neles contidas. O elemento de desigualdade colhido – valor da operação – é incompatível com a equivalência individual dos contribuintes sujeitos à fiscalização, posto que não mede o custo da atividade de fiscalizar desenvolvida em favor de um contribuinte específico, mas sim a grandeza das operações econômicas sujeitas à fiscalização.

Na curial lição de Estevão HORVATH (2002, p. 132), o Estado pode realizar suas atribuições típicas graciosamente ou fazer-se remunerar por quantia inferior ao seu custo efetivo total, mas lhe é proibido cobrar, por meio de taxa, valor que—considerando o universo de sujeitos obrigados—ultrapasse o custo do serviço. Para o autor, a relação entre financiamento e custo efetivo total – equivalência global – é o limite a partir do qual se poderá falar em confisco<sup>3</sup>.

É preciso que esse dado resta absolutamente claro: as taxas tem natureza sinalagmática, contraprestacional, em relação às atividades estatais já mencionadas – não são instrumento para carrear recursos para as atividades do Estado em geral, mas para fazer frente a uma despesa pública que beneficiou um sujeito de forma individual e divisível. Submeter esse contribuinte a uma taxa largamente inferior ao custo do serviço é, em termos econômicos, o mesmo que distribuir esse custo sobre toda a sociedade<sup>4</sup>, ao passo que cobrar dele um valor maior do que esse custo implica que ele, por sua vez, estará carreando maior parcela do seu patrimônio aos cofres públicos do que outros sujeitos em idêntica situação econômica – de um modo ou de outro, rompe-se com a igualdade tributária na imposição.

3 Nas palavras do autor: “todo e qualquer importe impingido ao sujeito passivo de uma taxa, que, comprovadamente, ultrapassar o limite que lhe corresponde individualmente, depois de efetuada a repartição (a divisão), é flagrante confisco”. (HORVATH, 2002, p. 132).

4 Isso se justifica em certas ocasiões, quando o Estado pretende incentivar o acesso a determinados serviços públicos, mas não deve ser a regra na quantificação das taxas públicas.

Ao passo que a ofensa à equivalência individual nas taxas representa afronta ao princípio da igualdade tributária, o desrespeito à equivalência global na instituição de cobrança cuja receita supera o valor total do serviço fiscalizado representa a tributação com efeito confiscatório, em clara e direta afronta ao limite do art. 150, inciso IV, da CF.

José Eduardo Soares de MELO ressalta que a cobrança de taxas em função do exercício do poder de polícia será confiscatória caso os valores “venham a ser vultosos, não guardando qualquer proporcionalidade com os custos” (2000, p. 44). A instituição de taxa que toma como base o valor dos atos realizados, sem o estabelecimento de um limite máximo, pode ser tomada como confiscatória, na medida em que o volume de recursos arrecadados será proporcional à ocorrência e à importância econômica dos atos, e não ao custo da atividade que se pretende financiar.

A identificação da ofensa ao princípio do não-confisco pode ser aferida por um juízo de razoabilidade, dada a íntima relação entre este postulado e o direito de propriedade. A cobrança de uma taxa razoável corresponde a uma contraprestação que faz frente aos custos da atividade estatal desenvolvida em favor do contribuinte – equivalência global -, graduada na medida dos efeitos individuais desta atividade – equivalência individual – sem que com isso a cobrança represente a redução significativa da riqueza originária.

Essa relação entre a quebra da equivalência nas taxas e a configuração de tributo com efeito confiscatório já foi reconhecida pelo STF no julgamento da ADI nº 2.551 MC-QO<sup>5</sup>, em frase lapidar do Ministro Ayres Britto:

A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do poder público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte,

5 ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006.

considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF.

Como se vê, a relação de equivalência entre a base de cálculo e o tributo não é mero capricho, mas elemento intrínseco do regime jurídico das taxas, devendo ser observado sob pena de inconstitucionalidade.

#### **4. A EQUIVALÊNCIA E A RAZOABILIDADE NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Pois bem, o ponto central deste trabalho consiste exatamente na análise dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal sobre o tema das taxas na vigência da Constituição Federal de 1988, para verificar de que forma esta Corte tem compreendido os limites e parâmetros de instituição deste tributo, se reforçando a adoção da equivalência como elemento indispensável para o exercício da competência para a instituição de taxas e exercendo o controle sobre a base de cálculo eleita, ou se fazendo concessões e dando guarida aos “abusos fiscais” denunciados por Aliomar Baleeiro.

Há que se mencionar, inicialmente, duas súmulas vinculantes editadas pelo STF versando sobre matéria de taxas, as Súmulas Vinculantes nº 19 e 41, reproduzidas abaixo:

Súmula Vinculante nº 41: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Súmula Vinculante nº 19: A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o art. 145, II, da CF.

Os casos que originaram o entendimento sumulado na Súmula Vinculante nº 19 diziam respeito à cobrança da taxa de limpeza de ruas e coleta de lixo urbano, cuja contestação judicial se baseava na indivisibilidade da prestação, já que era prestado indistintamente a todos os moradores da cidade, e, além disso, a base de cálculo desta taxa levava em consideração a extensão da área edificada – haja vista que seria impossível, ou pelo menos impraticável, que um agente público controlasse o volume de lixo produzido em cada residência –, adotando base de cálculo típica de impostos, já que a área edificada é elemento de cálculo do IPTU devido.

Analizando estas taxas, a inconstitucionalidade delas foi reconhecida no julgamento do RE nº 206.777<sup>6</sup>, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, fundando-se no fato da limpeza das ruas ser uma atividade indivisível. A jurisprudência do STF sempre exerceu um controle muito forte das taxas no tocante à divisibilidade e especificidade do serviço prestado pelo Estado – tanto que a Súmula Vinculante nº 41 e os precedentes que a originaram se basearam exatamente nisto.

Entretanto, as taxas passaram a ser instituídas exclusivamente para a coleta de resíduos sólidos, mantendo como base de cálculo a área edificada do imóvel, como forma de escapar à censura judicial. Para essas taxas, o STF modificou seu entendimento no RE nº 232.393<sup>7</sup>, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, que voltou atrás do entendimento anteriormente esposado pela Corte e afirmou que a adoção da metragem como parâmetro de cálculo da taxa não coincidiria com o valor venal do imóvel – este sim a base de cálculo do IPTU.

O Ministro aduziu que não haveria qualquer problema em se adotar a metragem como base de cálculo, visto que este parâmetro foi adotado no RE 220.316<sup>8</sup>, que tratava de uma “Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento” –essa aproximação, entretanto, não

6 Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 25/02/1999, DJ 30-04-99.

7 Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/1999, DJ 05-04-2002

8 RE 220316, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/1999, DJ 29-06-2001

nos parece adequada. Ora, não há dúvidas que a metragem é índice do custo do exercício de poder de polícia na fiscalização de determinado imóvel, mas não há qualquer relação estatística comprovada entre a área edificada e a quantidade de lixo produzido por um imóvel – o Ministro Carlos Britto analisou a base de cálculo de uma taxa de serviço público à luz de uma taxa de fiscalização, pela simples razão de ambas serem tributos da mesma espécie, olvidando da diferença estrutural na hipótese de incidência deles.

Nessa discussão, surgiu uma ideia que posteriormente orientou toda a jurisprudência da Corte a respeito da base de cálculo das taxas: “a adoção de um dos elementos que configuram a base de cálculo de um imposto não ofende ao art. 145, II da CF/88” – entendimento este que foi consolidada na Súmula Vinculante nº 29<sup>9</sup>.

Em casos recentes submetidos a julgamento perante a Corte Constitucional, foi reconhecida a inconstitucionalidade de cobranças estruturadas em torno de critérios que abandonam a equivalência e atingem manifestações de capacidade contributiva típicas de impostos.

Por ocasião do julgamento da ADI 2040 (STF, 2000), proposta contra a tabela de custas judiciais do próprio Estado do Paraná, julgou-se inconstitucional a eleição do valor do monte-mor nos inventários como base de cálculo para a taxa judicial<sup>10</sup>. Neste caso, identificou-se a invasão de competência do ITCMD, na medida em que a taxa judiciária colhia como base de cálculo uma parcela da manifestação de riqueza “valor do monte-mor” tributável pelo imposto mencionado.

Partindo dos critérios estabelecidos para fundamentar este julgado, pode-se inferir que, ao adotar o valor do monte inventariado como critério para orientar a repartição do custo da atividade

9 “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

10 “(...) 3. A escolha do valor do monte-mor como base de cálculo da taxa judiciária encontra óbice no artigo 145, § 2º, da Constituição Federal, visto que o monte-mor que contenha bens imóveis é também base de cálculo do imposto de transmissão causa mortis e inter vivos (CTN, artigo 33) (...)” (STF, 2000).



estatal na prestação de serviço judiciário, a exação, instituída pelo Estado do Paraná, afastou-se da regra de equivalência e converteu-se em verdadeiro adicional do imposto sobre heranças e doações, situação de inconstitucionalidade imediatamente afastada pelo STF – alinhou-se, pois, à diretriz estabelecida de que a base de cálculo da taxa pode até ter elementos da base de impostos, mas nunca pode haver uma coincidência entre elas.

*Mutatis mutandis*, pode-se afirmar que a cobrança da referida taxa de polícia, nos casos de registro de atos de compra e venda onerosa de imóveis, invade a competência dos municípios para a instituição do ITBI, cujo fato gerador captura manifestações de riqueza referentes às operações *inter vivos* de transmissão de bens imóveis. Caso semelhante já foi enfrentado pelo STF que, por ocasião da edição da Súmula 551<sup>11</sup>, julgou inconstitucional taxa instituída pelo município de Porto Alegre, que atingia manifestação de capacidade contributiva típica do ITBI.

Este entendimento, que veda a instituição de taxas que tomem por base aspectos da propriedade como critério para repartição do custo da atuação estatal, também aparece no enunciado da Súmula 595, em que o STF reputa inconstitucional a criação de taxa municipal de conservação de estradas de rodagem que se utilizar de critérios atinentes ao ITR<sup>12</sup>.

Estes exemplos derivam de uma longa tradição do STF em afirmar que a base de cálculo eleita deve guardar “razoável correlação com o custo da atividade” – ADI 2655<sup>13</sup> (STF, 2004). Humberto ÁVILA ressalta que a Corte Suprema atribui diversas acepções ao

11 Súmula 551 do STF. “É inconstitucional a taxa de urbanização da Lei número 2.320, de 20-12-1961, instituída pelo Município de Porto Alegre, porque seu fato gerador é o mesmo da transmissão imobiliária” (STF, 1969, p. 5935).

12 Súmula 595 do STF. “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural” (1977, p. 7).

13 Ementa: “(...) 1. A jurisprudência desta Corte vem admitindo o cálculo das custas judiciais com base no valor da causa, desde que mantida razoável correlação com o custo da atividade prestada. Precedentes: ADI 948, Francisco Rezek, DJ 17.03.2000, ADI 1.926-MC, Sepúlveda Pertence, DJ 10.09.1999, ADI 1.651-MC, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 11.09.98 e a ADI 1.889-MC, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 14.11.2002 (...)” (STF, 2004).

princípio da razoabilidade, dentre elas a exigência de “uma relação de equivalência entre medida adotada [atividade estatal] e o critério que a dimensiona” (2006, p. 556).

A ausência de limite máximo inviabiliza um juízo sobre a razoabilidade entre os valores cobrados individualmente e o custo da atividade. A razoabilidade, no entendimento da Corte Suprema, é elemento que deve orientar a escolha dos critérios de repartição do custo total da atividade – equivalência global – de forma que estes não percam uma relação racional com o custo da atividade individualmente – equivalência individual–dirigida ao contribuinte.

A razoabilidade funciona como um elemento de coordenação entre equivalência global e individual. Sustenta-se que a existência de um limite para a cobrança de taxas variáveis indispensáveis para que haja razoabilidade no critério de equivalência elegido.

Ilustra bem esta ideia o entendimento esposado pela Corte Suprema por ocasião do julgamento da ADI 948, que considerou inconstitucional o regimento de custas do Estado de Goiás, por não estabelecer um teto para a cobrança de taxa pelo serviço judiciário. Muito embora o principal argumento contra a ausência de teto referira-se ao déficit de acesso à justiça, neste julgado foi assentado que a ausência de limite implicava em rompimento com a necessária relação de proporcionalidade entre o valor cobrado e o custo da atividade (STF, 2000)<sup>14</sup>.

Da mesma forma, ao analisar a taxa judiciária do Estado de Minas Gerais, consignou na ADI 1.772 MC<sup>15</sup> que o valor da causa seria um parâmetro razoável de equivalência para o custo do serviço estatal de prestação jurisdicional. Esse critério, entretanto, parece ser aceito muito mais por uma questão de *praticabilidade* do que por

14 Ementa: “(...) Ela resulta [esta exação] da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte. A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça (...)” (STF, 2000).

15 Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 15/04/1998, DJ 08-09-2000.

uma efetiva referibilidade com a realidade, haja vista ser comum casos vultosos que se encerram com acordo logo na primeira instância, bem como casos economicamente singelos que são conduzidos pelos advogados até as Cortes Superiores. Para evitar que essa taxa se tornasse um “imposto sobre o valor da causa” e impossibilitar o acesso ao Judiciário em certos casos de maior expressão financeira, adotou-se a solução salomônica da manutenção de um teto, que preservaria alguma razoabilidade na equivalência pretendida.

Nessa mesma linha, o STF declarou a constitucionalidade da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989, inclusive com a elaboração da Súmula 665. Essa lei criou uma taxa cobrada pelo exercício de poder de polícia da CVM nas transações envolvendo valores mobiliários, adotando duas bases de cálculo possíveis<sup>16</sup>: um valor fixo para determinadas operações, e para outras uma alíquota incidente sobre o valor da operação.

Para a base de cálculo que aplicava uma alíquota sobre o valor da operação, estabeleceu-se tanto um valor mínimo – cinquenta e cinco BTN – quanto um valor máximo – cem mil BTN – como forma de manter a razoabilidade entre o valor cobrado e o custo da atividade estatal, na linha dos precedentes mencionados anteriormente. Todavia, a outra base de cálculo gerou questionamentos judiciais, por levar em conta o patrimônio líquido da empresa como parâmetro de estabelecimento do valor da taxa – ou seja, quanto maior o patrimônio, maior seria a taxa, para uma mesma atividade fiscalizatória da CVM.

Essa matéria foi julgada no RE nº 177.835<sup>17</sup> e a posição da Corte se alinhou ao voto do então juiz Hugo de Brito Machado, que entendeu que a variação do valor da taxa em função do patrimônio líquido da empresa seria um fator de realização da capacidade contributiva.

16 Art. 4º A Taxa é devida:

I – trimestralmente, de acordo com os valores expressos em Bônus do Tesouro Nacional–BTN, nos casos especificados nas Tabelas A, B e C;

II – por ocasião do registro, de acordo a alíquota correspondente, incidente sobre o valor da operação, nos casos da Tabela D.

17 Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 22/04/1999, DJ 25-05-2001.

Ora, já foi dito diversas vezes, tanto pela doutrina quanto pelo próprio STF, que o parâmetro de distribuição do custo dos serviços públicos e do exercício de poder de polícia específico e divisível não é a capacidade contributiva – visto que se encontra totalmente desvinculada do custo da atividade estatal – mas sim o princípio da equivalência. Diferentemente do aduzido no voto, do fato do Estado poder subsidiar certas taxas, arcando economicamente com o seu valor através da concessão de isenções para determinadas pessoas com diminuta capacidade econômica, não é possível inferir que se poderia cobrar um valor maior do que o custo para contribuintes que tenham maior capacidade contributiva – convertendo um instrumento de contraprestação em um instrumento de arrecadação.

Andou muito mal o STF neste ponto, ao abrir margem à utilização das taxas como instrumentos de arrecadação, a partir de uma aplicação analógica do princípio da capacidade contributiva a um tributo com o qual os impostos guardam pouca semelhança estrutural – seria o mesmo que autorizar a criação de uma contribuição de melhoria que arrecade mais do que o custo total da obra, sob o fundamento de que os beneficiados seriam sujeitos com elevada capacidade contributiva. Mais ainda, reconhecer que as taxas cobradas não estão vinculadas ao custo da atividade estatal é, indiretamente, reconhecer que as mesmas adotaram base de cálculo própria de imposto, em clara ofensa ao art. 145, II da CF/88.

Todavia, em outra oportunidade, o STF rejeitou a utilização de critérios “suplementares” na distribuição do ônus. No RE nº 990.914<sup>18</sup>, que versava sobre a cobrança da “Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos”, discutiu-se a possibilidade de se utilizar como critério de *discrímen* a atividade econômica realizada pelo contribuinte – em seu voto, o Ministro Dias Toffoli consignou que a escolha do tipo de atividade exercida não leva em consideração o tamanho do estabelecimento, tampouco a maior ou menor demanda de despesa

18 Relator(a): Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 20/06/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-212 DIVULG 18-09-2017.

do Estado para realizar a fiscalização.

Da mesma forma, no julgamento do RE nº 554.951<sup>19</sup>, a Corte determinou também que a quantidade de empregados não seria critério válido para mensurar a atividade de fiscalização do estabelecimento para a cobrança da “Taxa de Licença para Localização, Funcionamento e Instalação (TLIF)”.

Como se vê, o histórico de julgamentos do STF demonstra um reconhecimento da equivalência como critério de mensuração das taxas, mas também há certas concessões com bases de cálculo que possuam elementos típicos de impostos, sem que com isso se configure ofensa ao art. 145, II da CF/88. Apesar disso, a Corte busca balancear a possibilidade de taxas em valores muito maiores que o custo da atividade estatal – nos casos de bases de cálculo com elementos de impostos – com a exigência do estabelecimento de um teto de valor, como foi feito com a taxa judiciária.

Por outro lado, há também precedentes que dão azo a critérios suplementares no estabelecimento das taxas e que contrariam a sua diretriz em prol de uma arrecadação pautada pela capacidade contributiva do contribuinte – técnica esta incompatível com a própria natureza jurídica desse tributo.

Mesmo em se tratando de uma utilização extrafiscal das taxas, é de se verificar que elas não são compatíveis com as técnicas de agravamento, mas apenas com os benefícios fiscais, pois é de sua própria estrutura a limitação do valor pago ao custo da atividade prestada pelo Estado.

É preciso deixar claro que a equivalência não é o único critério utilizado pelo STF para o controle de constitucionalidade das taxas.

Ao julgar recentemente o RE nº 643.247<sup>20</sup>, que versava sobre a cobrança de uma “taxa municipal de combate a sinistros”, com a

19 Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-227 DIVULG 18-11-2013.

20 Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-292 DIVULG 18-12-2017.

finalidade de financiar o combate a incêndios, o STF declarou a sua inconstitucionalidade precipuamente em razão da preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio ser matéria cuja competência material pertencente aos Estados, e não aos Municípios.

Ressaltou-se, assim, a *natureza adesiva da competência tributária* para a instituição de taxas, que se encontra atrelada à competência material do ente federado para prestar o serviço ou exercer o poder de polícia – não faria qualquer sentido a taxa ser cobrada por ente que não tem competência para a atividade que configura a hipótese de incidência do tributo.

Outro elemento pouco frisado na análise das taxas é a necessidade de haver algum nível de utilidade na atividade estatal para o contribuinte, nos casos em que a hipótese de incidência seja um serviço público. Nesse sentido, o STF analisou o RE 789.218<sup>21</sup>, julgado em regime de repercussão geral, no qual declarou inconstitucional a cobrança de uma taxa pela emissão de guia de recolhimento de tributos, por se tratar de serviço de interesse exclusivo da Administração Pública, sendo um mero instrumento de arrecadação, e não a prestação de uma utilidade em favor do contribuinte.

Observe-se também que, à luz do nosso sistema constitucional, nem sempre a existência de um serviço público efetivamente prestado, de forma específica e divisível para um contribuinte, pode ser objeto de taxa. Foi o que o STF determinou no julgamento do RE nº 500.171<sup>22</sup>, sob sistemática de repercussão geral, que versava sobre a cobrança de “taxa de matrícula dos estudantes” de Universidade pública.

Em seu voto, o Ministro Lewandowski partiu do art. 206, IV da CF/88<sup>23</sup> para concluir que a Carta Magna assegura a gratuidade de ensino em todos os níveis, e não apenas no ensino fundamental

21 Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em 17/04/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL–MÉRITO DJe-148 DIVULG 31-07-2014.

22 Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/2008, REPERCUSSÃO GERAL–MÉRITO DJe-202 DIVULG 23-10-2008

23 Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

I V–gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;

(cuja garantia é obrigatória, nos termos do art. 208, I da CF/88), e que esse dispositivo deveria ser interpretado em consonância com o art. 208, V<sup>24</sup> do mesmo diploma, de modo que o único limitador do acesso ao ensino superior deveria ser “a capacidade de cada um”, e não o pagamento de taxas.

Para corroborar seu ponto, menciona também a ADI 2643-7<sup>25</sup>, através do qual se reconheceu a constitucionalidade da isenção concedida à taxa de inscrição do vestibular a pessoas com diminuta capacidade econômica – o que corrobora as conclusões anteriormente postas, de que a taxa suporta o manejo através de sua redução para beneficiar certas pessoas, mas não seu aumento para onerar além do custo do serviço público.

Além disso, o voto vencedor aduziu que a Constituição garantiu a destinação de recursos para as ações e serviços públicos para manutenção e desenvolvimento do ensino através do art. 212, de modo que o contribuinte se veria forçado a pagar duas vezes por o ônus do ensino – uma através dos impostos, e outra através da taxa de matrícula.

A despeito da finalidade elevada por trás do entendimento do STF, é pertinente a crítica de Gustavo MURICI e Raphael RODRIGUES (2017, p. 437), no sentido de que a previsão de um percentual mínimo de receitas advindas de impostos não é suficiente para justificar a inconstitucionalidade da taxa de matrícula, pois a CF/88 em momento algum determinou que o custeio da educação se desse exclusivamente nos termos do art. 212, mas comporta fontes paralelas. Exemplo disso é o custeio da saúde, cuja previsão de recursos de impostos está expressa no art. 198, §2º da CF/88, sem prejuízo da possibilidade de recursos serem carreados também através de contribuições sociais.

Mais ainda, há um claro salto argumentativo entre o precedente

24 Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: V–acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;

25 Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/2003, DJ 26-09-2003

invocado da ADI 2643-7 e o resultado do julgamento, visto que naquele o que se discutia era a isenção da taxa para pessoas carentes, e não para todos os usuários do serviço. De fato, a taxa deveria ser afastada caso se mostrasse um impeditivo ao acesso à Universidade, mas disso não se depreende que a cobrança, em si, seja inconstitucional.

Por fim, há que se ressaltar a atual crise em torno das taxas de fiscalização, que se encontram contestadas no âmbito do STF, a exemplo das taxas cobradas pela fiscalização de atividades relacionadas à mineração, marcadamente nos Estados de Minas Gerais e Pará, mencionados anteriormente, cuja base de cálculo é o volume de minérios arrecadados, apresentando uma arrecadação total muitas vezes superior ao custo total da atividade fiscalizatória e se tornando verdadeiros instrumentos de arrecadação dos Estados (FRATTARI, 2012, p.167-172).

A indefinição dessa Corte sobre essas falsas taxas e a demora em apresentar uma solução tem o condão de pôr em cheque toda a jurisprudência construída acerca da necessária equivalência e razoabilidade no cálculo das taxas.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A situação atual de crise no financiamento do Estado desaguou na fuga em direção a novas fontes de financiamento. Um aspecto deste fenômeno no Brasil é o aumento da participação das receitas de tributos causais, como taxas e contribuições no financiamento da máquina estatal.

Essa busca de novas fontes de receitas nas taxas recebeu, inclusive, guarida constitucional com a Emenda Constitucional nº 96/2016, que incluiu o art. 76-A no ADCT<sup>26</sup>, permitindo a desvinculação de trinta por cento das receitas de impostos, taxas e multas arrecadadas pelos Estados e pelo Distrito Federal.

26 “Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.



A taxa, entretanto, tem como vocação constitucional o financiamento de atividade estatal—específica e divisível — desenvolvida em favor de determinado contribuinte. Justamente em função desta característica, a base de cálculo desta espécie de tributo é o custo da atividade que se pretende financiar.

Por determinação constitucional expressa, a repartição do custo da atividade estatal—base de cálculo da taxa — jamais deve colher aspectos de manifestação de riqueza do contribuinte, tradicionalmente alvejados pelos impostos. O pressuposto da cobrança da taxa — financiar atividade estatal — estabelece um limite ao volume de recursos arrecadados. Dizer que as taxas repartem o custo da atividade implica aceitar que é ilícita a eleição de critérios que legitimem arrecadações superavitárias. Significa também que a eleição do critério de atribuição do encargo a cada indivíduo deve tomar por base uma projeção do custo global, sendo, portanto, inadmissíveis taxas de polícia cujo volume de recursos arrecadados esteja atrelado à importância econômica dos atos fiscalizados, característica típica dos impostos.

Ao vedar a eleição de critérios de gradação típicos de impostos, a Constituição submeteu as taxas ao regime da equivalência, que impõe, como diretrizes, o custo individual correspondente da exação (equivalência individual) e o custo da atividade como um todo (equivalência global). Por meio desta técnica se realiza a igualdade entre os contribuintes, uma vez que atos sujeitos a uma atividade fiscalizatória semelhante sujeitam-se a remuneração estabelecida no mesmo patamar, sendo que o universo globalmente considerado destas jamais ultrapassaria o custo da atividade.

Conforme se encontra configurada, na taxa paranaense o elemento de desigualdade colhido para a distinção entre os contribuintes e o valor da operação. Tal critério é absolutamente incompatível com a equivalência individual, posto que não mede o custo especificamente considerado da atividade de fiscalizar, mas, sim, a grandeza das operações econômicas sujeitas à fiscalização.

A captura de uma fração da importância econômica dos atos

fiscalizados desassociada de um limite máximo para a cobrança também não se legitima sob o prisma da equivalência global, uma vez que não se pode identificar, neste critério, uma relação com o custo global da atividade fiscalizada.

Da análise da jurisprudência do STF, pode-se concluir que, em expressivo número de casos, o Tribunal julgou inconstitucional taxas que elegiam critérios que se afastavam da equivalência, para gravar manifestações de capacidade contributiva tipicamente tributáveis pelos impostos. Para a Corte Superior é necessário um juízo de razoabilidade entre o custo da atividade estatal e o critério que a dimensiona.

No caso objeto deste estudo, reputa-se desarrazoada a cobrança ao gravar parcela da importância econômica dos atos, na medida em que este critério não se presta a dimensionar a atuação estatal específica, além de converter-se em fonte abundante e ilimitada de receitas para o fundo público a que está atrelada.

A título de exemplo, vergastada inconstitucionalidade atingiria a taxa de fiscalização dos atos notariais e registrais na forma plasmada no inciso VII do art. 3 da Lei Estadual n. 12.216/98, com a redação conferida pela Lei Estadual n. 18.415/2014, ou seja, na cobrança sem limite máximo. Assim o é apenas porque o teto para a cobrança, que permita algum juízo de equivalência entre o custo individual da prestação (equivalência individual) e o volume total de recursos necessários para o financiamento da atividade (equivalência global), foi removido.

A forma como foi instituída a taxa ao FUNREJUS, não revelava, a priori, qualquer inconstitucionalidade. Entretanto, sua inconstitucionalidade adveio com a remoção do limite para cobrança, elemento indispensável para a aferição da equivalência individual enquanto critério para a repartição do custo do serviço.

Mais ainda, é preciso observar o STF nem sempre se mantém consistente com os parâmetros estabelecidos, como quando autorizou a cobrança de taxas maiores a empresas com maior patrimônio líquido, e em razão da atual indefinição relativamente as taxas de

mineração. E, por outro lado, deve-se mencionar que os parâmetros de controles das taxas no STF vão muito além da questão da equivalência, espalhando-se sobre outros aspectos estruturais desse tributo, bem como pelo próprio influxo normativo de outras parcelas do ordenamento constitucional.

É necessário que essa Corte mantenha coerência com sua linha histórica de precedentes e trate a taxa como ela é—um instrumento de contraprestação por um serviço público específico e divisível ou pelo exercício do poder de polícia—e compreenda o seu papel limitado, posto que importante, na realização da justiça tributária, evitando que todos arquem com os benefícios de um, mas também evitando que os benefícios de todos seja hauridos da despesa dele.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 7. Ed., São Paulo: Malheiros, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. Ed. São Paulo: Forense, 1981.
- BARRETO, Aires F. *Curso de Direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. Ed., São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições, regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo, Noeses, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BRASIL. STF. *ADI 2040*. Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julg. 15 dez. 1999, DJe 25-02-2000, PP-00051.
- BRASIL. STF. *ADI 2059MC*. Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julg. 01 mar. 2000, DJe 21 set. 2001. P. 41.
- BRASIL. STF. *ADI 2655*. Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julg. 09 out. 2003, DJe 26 mar. 2004 PP-00005.
- BRASIL. STF. *ADI 948*. Rel. Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, julg. 09 nov. 1995, DJe 17 mar. 2000, PP-00002.
- BRASIL. STF. *RE 204827*. Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julg. 12 dez. 1996, DJe 25 abr. 1997 PP-15213.
- BRASIL. STF. *Súmula 551*. Rel. Gonçalves de Oliveira. Tribunal Pleno. apr. 22 ago.

1968, DJ de 10 dez. 1969, p. 5935.

BRASIL. STF. *Súmula 595*. Rel. Antônio Neder, Tribunal Pleno, apr. 15 dez. 1976, DJ de 03 jan. 1977, p. 7.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. Ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FRATTARI, Raffael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal? *RDA – revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 261, p. 147-177, set./dez. 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. Taxa: Uma espécie tributária em plena crise de identidade. SEGUNDO, Hugo de Brito M.; MURICI, Gustavo L.; RODRIGUES, Raphael S. [Org.] *O Cinquentenário do Código Tributário Nacional*, v.2. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto sobre Serviço de Comunicação*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: RT, 1976.

MURICI, Gustavo L.; RODRIGUES, Raphael S. Análise da Jurisprudência sobre Taxas: Pelo Supremo Tribunal Federal. SEGUNDO, Hugo de Brito M.; MURICI, Gustavo L.; RODRIGUES, Raphael S. [Org.] *O Cinquentenário do Código Tributário Nacional*, v.1. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, p. 51-83, Porto – PT: Coimbra Editora, 2010.

ROTONDI, Astor. *Appunti sull'obbligazione tributaria*. Padova: CEDAM, 1950.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Princípios constitucionais e a cláusula due process of law*. São Paulo: RT, 1964.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUZA, Hamilton Dias de; GRECO, Marco Aurélio. “Distinção entre Taxa e Preço Público”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Taxa e Preço Público: Caderno de Pesquisas Tributárias*, no.10., São Paulo: CEEU, 1985.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

# CONFLITOS FEDERATIVOS NA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: O CASO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

**Leonardo Buissa<sup>1</sup>**

**Gabriel Buissa<sup>2</sup>**

## 1. INTRODUÇÃO

O federalismo nasceu de um sonho, um sonho do pensamento político moderno, um ideal para conduzir o Estado de forma descentralizadora (ELALI, 2005, p. 24). A descentralização, conforme lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, é uma fórmula de limitação do poder, geradora de freios e contrapesos propícios à liberdade, à medida que diminui a probabilidade de opressão, dividindo o poder por muitos e diferentes órgãos (2012, p.79).

A Constituição atual buscou fortalecer o espírito do federalismo, especialmente do federalismo fiscal, promovendo a descentralização tanto no campo da competência tributária, quanto na distribuição das receitas auferidas, ou seja, nas transferências intergovernamentais, de modo a propiciar a autonomia financeira aos entes federados, mesmo porque esta garante a sobrevivência da própria federação (CONTI, 2001). Como sentencia Souto Maior Borges quem dá o fim (a autonomia política e administrativa), dá o meio (a autonomia financeira) (2004, p. 21).

---

1 Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, Avaliador-Doutor da Revista Direito Tributário Atual, associado ao IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Professor do Programa de Mestrado em Direito e Políticas Públicas da UFG, Juiz Federal

2 Bacharel de Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Estado de Goiás, advogado.

Ademais, a autonomia pressupõe uma divisão de competências, sendo que estas podem ser reservadas ou exclusivas, técnica conhecida como repartição horizontal, ou concorrentes, técnica denominada de vertical (FERREIRA FILHO, 2012, p. 81). Na partilha de competências dos impostos sobre o consumo, tema central deste artigo, a repartição de competências se apresenta reservada ou exclusiva, sendo que a invasão dos limites se mostra inconstitucional, ensejando a chamada bitributação jurídica.

Nesta perspectiva, o tema dos conflitos de competência entre os entes federados assume curial importância, mormente na busca da harmonização interna, imprescindível para o atingimento dos objetivos do País, fixados no artigo 3º da Constituição, em especial o desenvolvimento nacional com diminuição de desigualdades regionais.

Como se observará no curso deste ensaio, a descentralização, incluída a partilha de competências tributárias, é inerente ao federalismo. Por isso, em regra, visualiza-se uma incompatibilidade entre federalismo e centralismo (BERTI, 2007, p. 73-77). Entretanto, este texto demonstrará que a descentralização da competência tributária no concernente aos impostos sobre o consumo pode ser diagnosticada como causa relevante dos conflitos entre os entes federados, vulnerando a harmonia do pacto federativo, como também a consolidação do mercado interno, que, como é sabido, integra o patrimônio nacional, nos termos do artigo 219 da Constituição.

O sistema preconizado pela Constituição de 1988, que ora completa trinta anos, colima fortalecer o federalismo fiscal cooperativo. Para tanto, estabeleceu uma sistemática de partilha de competências tributárias, de modo a garantir a autonomia financeira dos entes federados, num sistema que pretende ser rígido e claro, no afã de assegurar a harmonização interna, objetivando o desenvolvimento nacional com diminuição das desigualdades regionais, nos termos dos objetivos traçados pelo Texto Constitucional em seu terceiro artigo.

Entretanto, como será averiguado, tais ideias e promessas constitucionais estão longe de serem atingidas, notadamente no que concerne aos impostos sobre a renda consumida, eis que geradores de infindáveis conflitos a atrapalharem o desenvolvimento socioeconômico do país, numa prática que destoa do sonhado pelo constituinte de 1988 ao estabelecer os desenhos do pacto federativo que se estabelecia a partir daquela Carta Cidadã.

## **2. A PARTILHA DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NO FEDERALISMO FISCAL DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**

A opção constitucional pelo modelo federal de Estado conduziu à construção de um sistema estruturado na partilha das competências tributárias entre os entes federados, de um lado, e na distribuição das receitas auferidas, de outro, conferindo-lhes meios equânimes e razoáveis de financiamento das tarefas finalisticamente assinadas aos Entes da Federação nos três respectivos níveis de governo (OLIVEIRA, 2006, p.64).

O poder político, distribuído pelas camadas da federação, encontra embasamento na atribuição do poder financeiro, sem o qual de pouco vale, segundo lição de Sampaio Dória (1972, p.11). Objetivando dar efetividade à descentralização e à autonomia dos entes federados, como também criar um sistema que conduza à harmonização interna, ao desenvolvimento nacional com redução de desigualdades regionais, a Constituição de 1988 apresenta uma rígida separação de competências tributárias, aliada a regras de transferências intergovernamentais obrigatórias.

Nesta perspectiva, a partilha da competência tributária pode ser vislumbrada como um dos aspectos do federalismo adotado pelo sistema constitucional pátrio. Contudo, vale acolher, já de início, a festejada assertiva de Sampaio Dória no sentido de que a discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal (1972, p.15). José Mauricio Conti sustenta que a

competência tributária é importante instrumento do federalismo, uma vez que confere ao ente federado uma fonte independente de recursos, indispensável para garantir sua autonomia financeira, mas não assegura a suficiência dos recursos, outro pilar no qual se sustenta a autonomia financeira.(2010, p.24). Tal o que se observa nitidamente na competência tributária da esmagadora maioria dos Municípios, que não propiciam a almejada autonomia financeira, ficando a depender de transferências intergovernamentais, obrigatórias ou voluntárias.

Luís Eduardo Schoueri leciona que no Brasil foi adotado um sistema de repartição de competências tributárias por ser a solução para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessário à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo (SCHOUERI, 1998, p. 82). Assim, a competência tributária, ou seja, o poder de instituir tributos foi repartida de forma rígida e sistemática, com o fim de fortalecer o poder, até mesmo político, das Unidades Federativas, favorecendo a harmonização e ao equilíbrio na relação entre os entes políticos no Estado Federal (ELALI, 2005, p.44).

Observa-se, portanto, que a partilha das competências tributárias constitui uma clara opção de descentralização do constituinte, colimando fortalecer o federalismo, muito embora seja, como se verá adiante, notadamente na questão dos impostos sobre o consumo, geradora de conflitos entre os entes federados, prejudicando sobremaneira a harmonização interna.

### **3. A REPARTIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO.**

Estabelecidos os aspectos gerais e introdutórios da competência tributária no federalismo fiscal, passa-se à análise da opção realizada pelo legislador constituinte no concernente à partilha de competências tributárias ligadas à tributação sobre o consumo a fim de se atingir, nos tópicos subsequentes, os conflitos de competências tributárias



envolvendo impostos sobre o consumo de bens e serviços.

Em primeiro lugar, cumpre notar que nos tributos não vinculados (ATALIBA, 1992, p.129-135), como o imposto, o legislador constituinte escolhe alguns signos exteriores de riqueza, reveladores de certa capacidade contributiva e daí elege, um tanto quanto aleatoriamente, qual ente terá poder de legislar sobre a tributação acerca desta riqueza.

Visualiza-se, portanto, nitidamente que tais tributos não necessitam, a princípio, estar ligados a determinado ente da Federação, uma vez que eles não são vinculados a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, mas sim relacionados à capacidade contributiva deste. Tal o que se nota claramente na partilha constitucional das competências para legislar no caso dos impostos sobre o consumo que, por desvinculados da atividade estatal específica relativa ao contribuinte, não precisariam necessariamente ser de competência de determinado ente político.

Assim, a escolha do legislador constituinte separando o IPI (imposto sobre produtos industrializados) para a União, o ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) para os Estados e o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza) para os Municípios atende unicamente a uma opção política do legislador, ainda que objetivando conferir maior autonomia financeira aos entes subnacionais. Não se pode olvidar, inclusive, o aspecto histórico apresentado por Sacha Calmon Navarro Coêlho que, ao comentar sobre a criação do ICM, leciona que no Brasil, Estado federativo, os Estados-membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo) e os Municípios, os serviços (indústrias e profissões) (COELHO, 1992, p. 221).

A rígida repartição de competências tributárias nos impostos sobre o consumo, levando em consideração distintos fatos geradores,

teria como vantagens assegurar a autonomia dos entes parciais e evitar os conflitos de competência (HORVATH, 2011, p.229), uma vez que não haveria, no plano lógico-jurídico, qualquer possibilidade de surgirem conflitos (CARRAZZA, 2006, p.906), eis que as materialidades estariam previamente definidas no texto constitucional.

Todavia, não é bem isso que se extrai da observação simples e objetiva da realidade brasileira nestes trinta anos do festejado Texto Constitucional de 1988. Não se pode perder de vista que, sem embargo da partilha constitucional de competências tributárias, os entes federados, em sua esmagadora maioria, terminam por não possuir autonomia financeira (ELALI, 2005, p.104-105), ficando na dependência de transferências intergovernamentais. Nota-se que, por exemplo, para a maioria dos municípios o poder de legislar sobre a prestação dos serviços não tem conferido uma efetiva autonomia financeira (AMARAL, 1995, p.42), mesmo porque existe a ausência de estrutura e de interesse para arrecadar e fiscalizar o ISS, sendo então as despesas custadas basicamente pelos repasses (CANADO, 2010, p.580).

Por outro lado, o objetivo de se evitar o conflito por intermédio da partilha de competências tributárias igualmente não vem sendo alcançado. Não raro, um ente federado termina por exercer seu poder de tributar além dos lindes definidos pelo texto constitucional, transbordando da sua esfera de competência.

Este indesejável fenômeno, que milita contra a harmonização interna almejada pelo federalismo fiscal, surge basicamente em duas situações: i) nos conflitos decorrentes do aspecto material da hipótese de incidência, em que há uma zona cinzenta onde surge a dúvida sobre qual a atividade econômica prepondera, causando certa confusão entre as materialidades do IPI, do ICMS e do ISS; ii) nos conflitos gerados pela competição tributária entre os entes federados, a conhecida “guerra fiscal”, existente corriqueiramente no ICMS, gerando infundáveis conflitos entre os Estados-membros, mas também presente no ISS, imposto cumulativo de competência municipal.

#### **4. CONFLITOS FEDERATIVOS DECORRENTES DO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO**

Consoante abordado no tópico precedente, a partilha de competências tributárias dos tributos não vinculados entre os entes federados é rígida e segue a materialidade (HORVATH, 2011, p.232), isto é, o aspecto material da hipótese de incidência, comumente representado por um verbo mais um complemento (CARVALHO, 1993, p.167). Quanto aos impostos sobre o consumo, tal divisão estabelecida na Constituição de 1988 pretendeu ser sistemática e atender aos anseios de autonomia financeira dos entes federados. Com a sistematização de materialidades díspares, a possibilidade de conflito tenderia a ser mínima.

Contudo, a existência de diversos conflitos de competência entre os entes federados acerca da tributação sobre o consumo demonstra nitidamente a presença de uma zona cinzenta, interpenetrável por tributos diversos de diversas competências (BORGES, p.30). Há, pois, áreas de atritos entre o imposto de serviços e outros impostos de competência alheia, tal como o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras, ambos da União, como também com o ICMS, de competência estadual. Para a solução de potenciais conflitos de competência, deve-se dar especial atenção à materialidade constitucional no afã de estabelecer quem detenha a titularidade ativa na relação jurídica obrigacional tributária (TORRES, 2009, p.342).

Assim sendo, impende observar que os conflitos de competência em foco advêm basicamente da materialidade prestação de serviços, presente de forma direta ou indireta nos diversos impostos sobre o consumo de distintas competências tributárias. Igor Danilevicz sentencia que a prestação de serviço é simultaneamente imanente e transcendente à existência do ISS (DANILEVICZ, 2004, p. 268). Assim, se é verdade que tal aspecto material, prestação de serviço, é imprescindível à existência do referido imposto municipal, é também

verdadeiro que ela se mostra presente no ICMS e no IPI, o que pode causar conflitos entre entes federados.

Em primeiro lugar, quanto à zona de conflito com o ICMS, cumpre observar que o próprio texto constitucional procura delimitar fronteiras, seguindo a repartição rígida de competências. Assim, o art. 156, III estatui ser competência dos municípios os impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar. Em complemento a tal dispositivo, o art. 155, § 2º, IX, “b”, da Carta estipula incidir o ICMS sobre o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Procura o legislador constituinte evitar ao máximo o conflito de materialidades em matéria destes dois impostos sobre o consumo que, a rigor, deveriam ser unificados, tal como ocorre com o IVA europeu, dado o caráter nacional do imposto sobre o consumo.

Vale, de pronto, salientar que como há a descentralização nas competências tributárias para os impostos sobre o consumo, tratou o constituinte de promover certo grau de centralização, por intermédio da necessidade de Lei Complementar, de cunho nacional, a fim de dispor de forma positiva sobre a competência tributária em casos limítrofes potencialmente geradores de conflito (SCHOEURI, 2011, p.80).

Apreciando os contornos do ISS apresentados pelo art. 156, III, acima mencionado, Souto Maior Borges leciona que a competência tributária, no caso, é delineada por um processo simétrico de exclusão: são tributáveis pelos Municípios serviços não compreendidos na competência tributária dos Estados, assim como são tributáveis pelos Estados os serviços de transporte interestadual e de comunicação (art. 155, II), não tributáveis pelos Municípios (BORGES, p. 10). Este, portanto, o primeiro e mais nítido marco divisório.

Outrossim, calha ressaltar que com a edição do Decreto-lei n. 406/68 já havia a preocupação acerca da questão fronteira da

prestação de serviços acompanhada do fornecimento de mercadorias. Tal resta evidente ao se apreciar os parágrafos do artigo 8º do aludido diploma legal, com especial enfoque quando se infere ser fato gerador do ISS a prestação do serviço, ainda que a sua prestação envolva o fornecimento de mercadoria. No mesmo diapasão, o atual diploma legal a reger o ISS, a Lei Complementar n. 116/03, prevê no §2º do art. 1º que, ressalvadas as exceções previstas em lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Por outro lado, realizando-se uma interpretação sistemática da fronteira entre ISS e ICMS, imperioso é observar os dispositivos da Lei Complementar n. 87/96. Primeiramente, vê-se que o art. 3º, V, deste diploma legal, complementa o que havia no art. 8º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68 e que há no art. 1º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/03, ao estabelecer a não incidência do imposto estadual sobre operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinam a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios. Ademais, os incisos IV e V do art. 2º da lei em comento firmam o entendimento de que a incidência do ISS restringe-se à prestação de serviços previstos em lei complementar própria.

Nada obstante o cuidado dos textos constitucionais e infra-constitucionais com os possíveis confrontos entre o ICMS e o ISS, surgem, como já afirmado, zonas cinzentas que dificultam o encaixe da situação fática na hipótese normativa de um imposto ou de outro (HORVATH, 2011, p. 240). Tal resta claro, inclusive pela série de decisões tomadas pelo Poder Judiciário no afã de resolver tais conflitos materiais de competência envolvendo o ISS e o ICMS.<sup>3</sup> Devido à

3 1. Súmula 163, STJ. O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação. ; 2. Súmula 662, STF. É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete. ; 3. Súmula 156, STJ. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS; 4.

linha tênue a separar as materialidades dos impostos sobre o consumo estadual e municipal, novos conflitos surgem de tempo em tempo, tal como a questão das farmácias de manipulação que é objeto de Repercussão Geral no Excelso Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup>.

Procurando estabelecer um critério distintivo objetivo para solução de tais conflitos, indica Heleno Tórres a diferença entre mercadoria e material, asseverando que enquanto na primeira o destino é a circulação e a mercancia, no segundo o bem tem como propósito facilitar ou permitir a prestação de serviço e, por conseguinte, de mercadoria não cuida, mas de simples material, sendo que, neste caso, somente pode haver a tributação pelo ISS, no valor total da operação (TORRES, 2009, 342).

Além da situação apresentada acima, vale abordar, ainda que de passagem, a questão do serviço de comunicação que, igualmente, tem gerado conflitos materiais de competência. Este serviço, por força de dispositivo constitucional, foi excluído expressamente da competência tributária municipal. Neste específico tema, a dúvida reside em se saber se efetivamente determinada atividade econômica se amolda ou não no conceito de serviços de comunicação. Tal o que ocorreu, por exemplo, na questão dos provedores de acesso à internet. O Colendo STJ, no julgamento do EREsp 456.650/PR, decidiu ser indevida a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, sob o fundamento de que esse perstam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97, apenas liberando espaço virtual para comunicação. Assim, entende-se

Súmula 167, STJ. O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS; 5. Súmula 432, STJ. As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.”; 7. Sobre o ISS, o STF editou, em 04.02.2010, a Súmula Vinculante n. 31. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens imóveis.

- 4 EMENTA. Tributário. ISS. ICMS. Farmácias de manipulação. Fornecedor de medicamentos manipulados. Hipótese de incidência. Repercussão geral. 1. Os fatos geradores do ISS e do ICMS nas operações mistas de manipulação e fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação dão margem a inúmeros conflitos por sobreposição de âmbitos de incidência. Trata-se, portanto, de matéria de grande densidade constitucional. 2. Repercussão geral reconhecida. (RE 605552 RG/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe-090 publicado em 16.05.2011).

ser devido apenas o ISS.<sup>5</sup>

Diferentemente do que ocorre no ICMS, onde predomina a obrigação de dar ao circular a mercadoria, no IPI se tem uma obrigação de fazer, isto é, de realizar o processo de industrialização, nos termos do parágrafo único do art. 46 do CTN, objetivando, no entanto, um consequente dar, presente na entrega do produto industrializado. Assim, no IPI existe, tal como no ISS, uma obrigação de fazer. Todavia, neste último a obrigação de fazer é o ponto central da atividade econômica, ajustando-se às necessidades do destinatário, presente, pois, a personificação, enquanto que no primeiro o fazer industrial produz um produto padrão, despersonalizado, manufaturado em série, colimando uma futura venda.

Em decorrência da limitação traçada acima, prevalece na doutrina e na jurisprudência o entendimento de estar no fazer sob encomenda ou personalizado o critério para distinguir operação mercantil e/ou com produto industrializado da prestação de serviço, rendendo ensejo ao ICMS, ao IPI ou ao ISS (HORVATH, 2011, p. 240). Sintetiza, pois, Danilevicz que “a recorrência dos elementos, *sob encomenda, elaboração especial para determinado usuário, não padronizado, para uso específico, personalizado*, revela que o ISS possui prestação de serviço que lhe é própria.” (DANILEVICZ, 2004, p.271). No mesmo diapasão, é o entendimento jurisprudencial sobre o tema, como se observa, por exemplo, no entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no caso da confecção de cartões magnéticos e de créditos, eis que, produzidos de maneira personalizados e sob encomenda descabe o IPI, sujeitando-se então ao ISS.<sup>6</sup>

Pelo apreciado neste tópico do trabalho, observa-se nitidamente que a partilha constitucional das competências tributárias relativas aos impostos sobre o consumo, apesar de pretender ser rígida e sistemática, termina por possibilitar infindáveis conflitos materiais de competência, em flagrante prejuízo à harmonização interna.

5 Súmula 334, STJ. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

6 AgRg no REsp 966184/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19.12.2008.

## 5. CONFLITOS FEDERATIVOS DECORRENTES DA COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRE ENTES FEDERATIVOS: A GUERRA FISCAL

A repartição da competência tributária dos impostos sobre o consumo tem causado igualmente conflitos entre os entes federativos, mormente entre os Estados no que tange ao ICMS e, com menor relevância, entre os Municípios no concernente ao ISS. Tal prática é conhecida como guerra fiscal.

Antes de abordar certos aspectos negativos de tais conflitos, impende fazer um necessário e razoável contraponto. Em primeiro lugar, não se pode olvidar ser um dos objetivos da República Federativa do Brasil a diminuição das desigualdades regionais (art. 3º, III, CF), no que os incentivos fiscais, ainda que unilateralmente concedidos pelos entes federados, principalmente pelos Estados, têm tido papel relevante no sentido de alterar o eixo de desenvolvimento no País, propiciando a interiorização, a pulverização e a desconcentração das atividades econômicas.

Ademais, insta salientar que a omissão da União na sua competência material de elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social (art. 21, IX, CF), terminou fazendo com que os Estados lançassem mão dos seus próprios programas de desenvolvimento, assumindo, assim, uma parcela da política econômica, o que, não há dúvida, é um desvirtuamento do sinalizado pela ordem constitucional econômica pátria. Neste ponto, cumpre observar que, muito embora os entes estejam atuando dentro de sua competência tributária, parece existir uma dissonância com a competência regulamentar, uma vez que o poder de tributar dos estados e municípios acaba por divergir do poder material (NOGUEIRA, 1995, p. 181-190), do poder de regular da União em matéria de política econômica geral.

Luís Eduardo Schoueri, ao lecionar sobre as normas tributárias indutoras, indica a possibilidade de conflito, quando uma pessoa



jurídica de direito público, valendo-se de sua competência tributária, regula assunto cuja competência material se encontra constitucionalmente destinada a outra pessoa jurídica de direito público, ou vice-versa (SCHOEURI, 2005, p. 349). Observa-se que o uso de instrumentos de política econômica pelos entes subnacionais apresenta-se, a princípio, equivocado, não podendo se falar em atividade supletiva dos Estados no caso de omissão da União.

Além da diminuição das desigualdades regionais e da atuação supletiva dos entes subnacionais, em decorrência da manifesta omissão do ente central, há outro argumento assaz interessante e que diz respeito ao aspecto concorrencial da chamada guerra fiscal. Lucas Bevilacqua propõe que os incentivos fiscais, geradores de conflitos entre entes federados, podem vir a favorecer a livre concorrência, à medida que um agente econômico, para se instalar num Estado periférico, em que não há grande mercado consumidor, incorrerá em significativos gastos e, para concorrer em igualdade de condições no mercado, precisará necessariamente de auxílios estatais (BEVILACQUA, 2013, p.146-151).

Neste ponto, Bevilacqua se aproxima da lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior para quem o problema da unilateral e indevida utilização dos favores fiscais não está no meio (isenção, incentivo, benefício), mas no efeito (ressarcimento ou financiamento que anule o ônus financeiro ou econômico do imposto) (FERRAZ JUNIOR, 1998, p. 284), vislumbrando a possibilidade de formas incentivadoras legítimas (1998, p 280), que promovam a isonomia, a livre-concorrência e reduzam as desigualdades regionais.

Aqui, uma vez mais, surge o problema da competência, ou seja, os Estados terminam por assumir a condução da política macroeconômica de desenvolvimento, o que, consoante já se abordou, parece transbordar de sua constitucional competência regulamentar.

Apresentados tais contrapontos à crítica que comumente se faz à denominada guerra fiscal, convém reiterar que a fonte principal dos

conflitos em foco se localiza exatamente na partilha de competência dos impostos sobre o consumo, especialmente com a alocação do imposto sobre o valor agregado, de cunho eminentemente nacional, na competência tributária dos Estados, aliada à separação da tributação sobre a circulação de mercadorias daquela sobre a prestação de serviços, que se encontra na competência local dos municípios.

Souto Maior Borges chama de distorcida a implantação da competência estadual para a instituição de um imposto análogo ao IVA, tendo gerado problemas incontornáveis, impossibilitando a harmonização ao gerar a pleonasticamente denominada “guerra fiscal”, sobretudo no campo das isenções, reduções e outros incentivos fiscais (BORGES, 2009, p. 347). No mesmo sentido, Biderman e Arvate sustentam ser difícil a implementação de um IVA subnacional, pugnando pela centralização desta espécie de imposto, indicando, ademais, que a estadualização deste imposto causa sérios problemas, dentre os quais a perda do controle macroeconômico e conflitos no comércio interestadual (2004, p.197). Sobre a perda do controle macroeconômico, com invasão pelos Estados da competência regulamentar da União, já abordamos em parágrafos anteriores, sendo que a questão do comércio interestadual será apreciado em posterior tópico específico.

Quanto à separação entre o imposto sobre a circulação de mercadorias e o imposto sobre a prestação de serviços, Souto Maior Borges afirma ser o sistema irracional, asseverando que, com a pulverização da competência tributária, é impossível lograr tanto a racionalização quanto a simplificação das relações tributárias (2005, p.348). De fato, tal pulverização da tributação sobre o consumo, além de não conseguir alcançar a autonomia financeira colimada, termina por ser geradora de infindáveis conflitos entre os entes da federação, que são considerados, por alguns, como o mais grave problema tributário do País e foco de insegurança jurídica, sendo que, em decorrência disto, existem diversos projetos prevendo a unificação de impostos incidentes sobre a produção e o consumo num único tributo sobre o valor agregado (OLIVEIRA, 2009, p.919).

A descentralização das competências tributárias dos impostos sobre o consumo pode, pois, ser diagnosticada como causa relevante dos conflitos entre os entes federados, conflitos estes que têm vulnerado a imprescindível harmonia do pacto federativo, como também prejudicado o mercado interno, considerado constitucionalmente integrante do patrimônio nacional.

Além dos aspectos constitucionais relativos à competência, cumpre analisar a influência dos conflitos federativos sobre a ordem constitucional econômica. Neste ponto, ressalta-se, primeiramente, o constante diálogo entre a Constituição Econômica e a Constituição Tributária, de modo que os fatos juridicamente relevantes devem ser analisados, utilizando-se de valores, princípios e normas de ambos os ramos da Ciência do Direito, que não se excluem, porém se complementam e dão coerência e sentido ao exercício hermenêutico. Esta interligação entre a ordem tributária e a ordem econômica é vislumbrada com nitidez por Luís Eduardo Schoueri ao assevera que “ordem econômica e ordem tributária não se apresentam como capítulos estanques do texto constitucional. Este, enquanto todo normativo, deve ser interpretado harmonicamente, não se prestigiando uma parte em detrimento da outra, mas, ao contrário, reconhecendo-se a influência de uma sobre a outra.”(SCHOEURI, 2009, p. 164).

Estabelecida esta premissa, vale notar que os conflitos decorrentes da competição tributária entre os entes federativos, especialmente aqueles envolvendo os Estados-membros no pertinente ao ICMS, imposto estadual que, em linhas gerais, aparece como o grande imposto sobre o valor agregado no Brasil, terminam por afrontar opções constitucionais claras, tanto na órbita tributária quanto na seara da ordem econômica.

A adoção da tributação sobre o valor agregado decorre de algumas vantagens apontadas pela doutrina. Sintetiza, pois, Heleno Taveira Tôres que esta forma de tributação reduz a pressão fiscal gerada pela cumulatividade; alcança todos os estágios dos circuitos econômicos dos produtos, em virtude da plurifasia; garante a

neutralidade, atende aos critérios de transparência e facilita a harmonização internacional (TORRES, 2005, p.46). Alcides Jorge Costa leciona que a eleição do imposto sobre o valor acrescentado como o mais adequado à harmonização dos impostos de vendas foi produto da busca de tributo que melhor atendesse à neutralidade fiscal em relação à concorrência (COSTA, 1979, p.44). Especificamente quanto ao ICMS, Misabel Derzi sinaliza que este, como imposto de mercado, é neutro, não devendo distorcer a formação dos preços e nem a livre concorrência (1998, p.116).

Com a chamada guerra fiscal, as vantagens apontadas acima, mormente a neutralidade fiscal e a livre concorrência acabam sendo anuladas, uma vez que os incentivos fiscais unilaterais terminam por distorcer a formação dos preços e falsear a concorrência, causando perturbações nas condições de equilíbrio econômico, o que afeta a consolidação de um tributo neutro no aspecto concorrencial (COSTA, 1979, p.44). Sendo tais incentivos fiscais normas tributárias indutoras, não se pode perder de mira a lição de Schoueri quando sustenta que “a inclusão das normas tributárias indutoras como medida de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico impõe a investigação de princípios de Direito Econômico, sejam eles limitadores da intervenção estatal, sejam eles seus propulsores.”(2005, p.536). Assim sendo, ainda que brevemente, eis que este não é o tema nodal do presente estudo, cumpre investigar os incentivos tributários, como normas tributárias indutoras, à luz de princípios de direito econômico, especificamente da neutralidade concorrencial.

Em primeiro lugar, urge se afastar da ilusão da neutralidade, (ELALI e LUCENA JR, 2011, p.162) eis que a neutralidade tributária levaria à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos, o que é uma ideia utópica, já que a tributação, em maior ou menor grau, influência sobre o comportamento dos contribuintes. (SCHOEURI, 2007, p.253). No entanto, como a livre concorrência é um princípio norteador da ordem constitucional econômica, cujos fundamentos são a livre

iniciativa e o trabalho humano e a finalidade é assegurar a existência digna a todos, pode-se falar em neutralidade concorrencial, a ser incentivada e protegida pelo Estado. Sendo o mercado considerado patrimônio nacional, a liberdade de concorrência seria garantia de funcionamento do mercado, de modo que ao assegurar a livre concorrência, o Constituinte houve por bem preservar o patrimônio-mercado (SCHOEURI, 2010, p. 514). Com isso, vislumbra-se um sentido próprio para a neutralidade tributária com viés concorrencial; o de que a norma tributária não deve afetar o mercado em sentido diverso do preconizado pelo texto constitucional que indica como princípio norteador a livre concorrência (2010, p. 255).

Pelas ponderações acima, nota-se claramente que os conflitos federativos advindos da repartição de competências tributárias nos impostos sobre o consumo, especificamente na chamada guerra fiscal, afronta a neutralidade concorrencial, ínsita à adoção da tributação sobre o valor agregado, afastando-se da coerência lógica, inerente ao Estado de Direito, em que o legislador ao criar novas regras deve se ater às suas próprias decisões fundamentais anteriores na regulação da matéria (AVILA, 2007, p.178).

## **6. CONFLITOS FEDERATIVOS NO COMÉRCIO INTERESTADUAL E AS TENTATIVAS DE HARMONIZAÇÃO: A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015**

Neste tópico, cumpre tecer algumas considerações acerca dos reflexos dos conflitos federativos na seara do comércio interestadual. Com efeito, a alocação dos impostos sobre o consumo nos entes subnacionais, como também o uso indiscriminado de medidas unilaterais de incentivos fiscais, em particular no concernente ao ICMS, tem ocasionado tensos conflitos que trazem, no seu bojo, afronta às regras de competência, à não-cumulatividade, aos princípios da origem e do destino, enfim à construção de uma estrutura constitucional necessária para que a tributação sobre o consumo, inobstante de cunho nitidamente nacional, possa ser alocada na competência

tributária do ente subnacional.

No caso da denominada guerra fiscal, a desconstrução do edifício constitucional estabelecido para tentar harmonizar a tributação ontologicamente nacional do consumo de bens e serviços e a opção política da partilha de competências tributárias aos entes subnacionais, começa com o desrespeito ao artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Lei Maior, uma vez que isenções, incentivos e benefícios fiscais são concedidos e revogados ao talante da deliberação dos Estados e do Distrito Federal, ali preconizada. Ainda que existam questionamentos acerca da legalidade de tais deliberações (COELHO, 2007, p.347-349), cumpre observar que a submissão das exonerações fiscais ao convênio é praticamente a única alternativa para afastar as dificuldades de harmonização das políticas tributárias estaduais, no tocante ao ICMS, como assinala Souto Maior Borges (1996, p.53).

Além do dispositivo constitucional acima comentado, chave para a harmonização interna, o constituinte de 1988 estabeleceu, no texto original da Carta, outras regras, relativas ao comércio interestadual, objetivando manter a integridade do território nacional e a proteção do mercado interno, patrimônio nacional (art. 219, CF). Elencando tais diretrizes constitucionais, Misabel Derzi arrola as seguintes soluções: a) opção pelo princípio da origem; b) criação de compensação entre os Estados, por meio de alíquotas interestaduais diferenciais; c) concessão de certa flexibilidade à política interna dos Estados, quanto às alíquotas internas do ICMS; d) cassação da competência dos Estados para fixar as alíquotas relativas às operações interestaduais e de exportação (2011, p.46-48).

Primeiramente, cumpre salientar que nas operações interestaduais havia a manifesta opção pelo princípio da origem, consoante se infere das regras estipuladas pelo inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição. Segundo Misabel Derzi, o constituinte objetivou, com a adoção deste princípio, preservar a unidade política econômica nacional, mantendo integrado o grande mercado consumidor nacional. Visando essa harmonização, entende a professora mineira

ser a técnica na origem a ideal, evitando-se então que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem quanto naquele de destino (2011, p.127-128). Nota-se que tal princípio era absoluto quando a operação interestadual envolvia um destinatário não contribuinte do imposto (art. 155, §2º, VII, "a"), aplicando-se a alíquota interna do Estado exportador.

Entretanto, não se pode perder de mira que o princípio da origem, inicialmente adotado, já sofria, mesmo antes da Emenda Constitucional n. 87/2015 a ser analisada adiante, atenuação em decorrência da adoção de alíquotas interestaduais quando o destinatário for contribuinte do imposto, hipótese em que era cabível ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nos termos do que preconizava a redação original dos incisos VII, "a" e VIII do § 2º do art. 155 em estudo.

Assim, deviam-se aplicar as alíquotas interestaduais que, em regra não poderiam ser superiores às alíquotas internas (inciso VI), restando a diferença entre ambas para o Estado de destino. Havia, na sistemática da Constituição de 1988, pois, uma partilha entre origem e destino, numa espécie de método misto, adotando-se como regra o princípio da origem, mas impondo certa compensação, com o princípio do destino, nas operações entre Estados (ELALI, 2005, p.97).

Ademais, seguindo o determinado no inciso IV do dispositivo constitucional em análise, o Senado editou a Resolução n. 22/89 fixando a alíquota interestadual em 12%, sendo que nas operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas ao Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo as alíquotas serão de 7%. Com a adoção de alíquotas diferenciais em relação às operações interestaduais, região a região, havia uma mitigação clara do princípio da origem (DERZI, 2011, p.49), funcionando estes ajustes fiscais como um mecanismo equalizador no qual as regiões mais ricas transferiam recursos para os estados mais pobres (BIDERMAN e ARVETE, 2004, p. 203).

Por exemplo, numa operação interestadual envolvendo contribuintes, entre Goiás e São Paulo, considerando as alíquotas internas no patamar de 18% ocorreria basicamente o seguinte: i) a mercadoria de Goiás para São Paulo recolheria 12% de alíquota interestadual para o Estado de origem (Goiás), sendo que a diferença de 6% ficaria no Estado do destino, no caso, São Paulo; ii) a mercadoria de São Paulo para Goiás recolheria 7% para o Estado de origem (São Paulo), sendo que a diferença de 11% ficaria no Estado do destino, no caso, Goiás.

Observa-se, portanto, que o sistema preconizado pela Constituição colimava, desde o princípio, harmonizar a tributação sobre o consumo, de cunho nitidamente nacional, com a partilha de competências tributárias adotada pela Constituição. Ademais, o sistema pretende diminuir as desigualdades regionais, à medida que na partilha entre origem e destino prevalece o recolhimento nos Estados menos desenvolvidos da Federação, criando-se uma forma de compensar as perdas dos Estados “consumidores” com a não adoção do princípio do destino (ELALI, 2005, p.96).

Todavia, constata-se pela ocorrência de uma série de conflitos envolvendo operações interestaduais, que o sistema não alcançou o seu desiderato, não logrando efetivar a harmonização interna. De fato, observa-se, de um lado, a adoção de medidas unilaterais pelos Estados menos desenvolvidos, concedendo incentivos fiscais, tal como o crédito presumido na saída interestadual da mercadoria e, de outro lado, a glosa de tais créditos pelos Estados mais ricos, num conflito interestadual em que os dois litigantes parecem estar equivocados e que o grande prejudicado costuma ser o contribuinte.

Neste ponto, observa Misabel Derzi que os ônus da partilha entre a origem e o destino ficam transferidos para os contribuintes, arrastando para eles a discussão da validação de créditos, sua aceitação ou questionamento em relação a diferentes Fiscos soberanamente envolvidos (DERZI, 2011, p.49). Júlio M. de Oliveira defende que, em casos de conflitos interestaduais, as punições devem ser aplicadas aos responsáveis pela aplicação de normas inconstitucionais e não para os



contribuintes (OLIVEIRA, 2009, p.927).

A concessão de incentivos fiscais unilaterais pode causar grave prejuízo ao comércio interestadual, tendo o condão de vulnerar, ademais, o princípio constitucional econômico da livre-concorrência, já que os concorrentes de outros Estados-membros estariam obrigados, em face de incentivos desnaturados, a enfrentar uma situação de competitividade desequilibrada pela quebra de uma estrutura comum (FERRAZ JUNIOR, 1998, p.281).

Apoiados em tais constatações, Estados-membros se sentem autorizados a glosarem créditos de mercadorias oriundas de outros Estados que tenham concedidos benefícios ou incentivos tributários unilaterais. Realizam tais glosas, amparados em lei ou ato administrativo estadual, com fundamento no art. 155, § 2º, I, da Constituição que, ao regular a não-cumulatividade do ICMS, estatui a compensação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Como não houve cobrança, em face do incentivo tributário concedido, entendem estar autorizados a não aceitarem o suposto crédito, eis que indevido. Além do fundamento constitucional, tais Estados baseiam sua contramedida aos incentivos fiscais unilaterais no artigo 8º, I, da Lei Complementar n. 24/75, que autoriza a declaração de ineficácia do crédito quando inobservadas as regras para a concessão de isenções relativas ao então ICM.

Se os incentivos concedidos unilateralmente padecem do vício de inconstitucionalidade, melhor sorte não possuem as medidas de retaliação dos Estados supostamente prejudicados por tais incentivos, como o caso das glosas, uma vez que vulneram a não-cumulatividade e as regras de competência tributária.

Luís Eduardo Schoueri, ao comentar sobre o art. 8º da LC 24/75 indica que a aplicação de tais soluções gera cumulatividade do ICMS, já que, se, ao mesmo tempo, for impedido que o contribuinte goze do crédito do tributo no Estado de destino e, anulada a norma de isenção, cobrado o ICMS pelo Estado de origem sobre

a parcela de crédito anulado no destino haveria cumulatividade do ICMS (2007, p.269). Abordando especificamente a questão das glosas, Júlio M. de Oliveira considera que o adquirente tem o direito ao crédito do imposto que incidiu na operação anterior e não do imposto pago, vislumbrando no termo “cobrado”, inserto no dispositivo constitucional comentado, a ideia de incidente, ou seja, basta incidir, sendo irrelevante para fins de legitimação do crédito se o valor destacado na nota foi ou não recolhido em sua integralidade (OLIVEIRA, 2009, p.927-928). O não aproveitamento de tal crédito conduziria, assim, à cumulatividade.

Além da afronta à técnica constitucional da não-cumulatividade, a prática das glosas se mostra afrontosa às regras de competência tributária. Segundo Schoueri, ao impedir o crédito, o Estado de destino está tributando algo que não é de sua competência, mas de competência exclusiva do Estado de origem, uma vez que ao dividir o ICMS entre os Estados de origem e destino, nas operações interestaduais, a Constituição realiza efetiva repartição de competência (SCHOEURI, 2007, p.269). Lucas Bevilacqua, em igual sentido, assevera que o fato de determinado Estado proceder à renúncia de suas receitas não outorga jamais sua competência tributária aos demais, em função de suas características de “privatividade” e “inalterabilidade”, concluindo que no momento em que a Constituição confere ao Estado de origem prerrogativa de tributar a saída interestadual de mercadorias de estabelecimentos sítios em seu território, priva quaisquer outros Estados de tal tributação (2013, p.119-120).

Vê-se, portanto, que alocação do imposto sobre o consumo, em especial, do ICMS na competência tributária dos entes subnacionais, ainda que existam, desde a redação original da Constituição de 1988, regras para garantir a natureza nacional do tributo, causa sério conflito entre os entes federativos também no atinente ao comércio interestadual, ensejando a criação de verdadeiras barreiras alfandegárias (OLIVEIRA, 2009, p. 52).

Objetivando minimizar os deletérios efeitos dos conflitos

federativos advindos do texto original da Constituição de 1988, o legislador constituinte derivado fez aprovar a Emenda Constitucional nº 87/2015. Esta Emenda cuida do comércio interestadual, alterando os incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da Constituição, ora em estudo. Está umbilicalmente ligada à questão federativa.

Foi apelidada de emenda do comércio eletrônico pois veio como consequência das controvérsias surgidas do e-commerce em operações interestaduais (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.298). Pela sistemática anterior, estudada acima, quando a operação interestadual se destinava a consumidor, não contribuinte, a alíquota que se aplicava era a interna do Estado de origem. Ora, como no comércio eletrônico as grandes empresas ficam no eixo Rio-São Paulo o ICMS era devido precipuamente nestes dois Estados da Federação, em prejuízo dos Estados consumidores. A EC 87/2015 objetiva então resolver este problema, proporcionando uma harmonização interna no nosso pacto federativo. Apesar do apelido, os dispositivos alterados pela EC 87/15 não cuida somente de comércio eletrônico.

Esse enfoque também foi dado pelo professor Scaff em sua coluna na revista eletrônica do Conjur, no dia 21 de abril de 2015, dizendo que essa emenda promoveu uma grande redistribuição de rendas federativas, afinal, não se tratava apenas do comércio eletrônico, mas de todo e qualquer comércio com não-residentes naquele território estadual. Conclui o professor: “Isso é fruto da inadequação de um modelo de tributação subnacional em uma era de transações comerciais globalizadas”.(SCAFF, 2015)

Apresentadas estas noções introdutórias, vamos observar como ficaram os dispositivos constitucionais após a Emenda Constitucional em comentário: VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual: a) revogada; b) revogada; VIII – a responsabilidade pelo

recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

O que se observa então é que agora a regra é única, seja para destinatário contribuinte ou não contribuinte do ICMS. Aplica-se a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de destino a diferença entre a interna e a interestadual. Complementando tal regra, a Emenda trouxe o art. 99 do ADCT que estabelece uma regra de transição, passando gradualmente a diferença de alíquota, de forma que ficará 100% para o destino somente em 2019. Neste ano de 2017 a diferença de alíquota interestadual fica 60% para o destino e 40% para a origem.

A sistemática trouxe benefícios para os Estados de destino (consumidores), normalmente mais fracos em relação aos Estados produtores.

## 7. CONCLUSÃO

A descentralização é ínsita ao federalismo, sendo que no federalismo fiscal ela deve proporcionar aos entes federados a capacidade de possuírem fontes de recursos independentes e obrigatórias. Nesta perspectiva, vislumbra-se na partilha da competência tributária um relevante aspecto do federalismo fiscal preconizado pela Constituição de 1988, a garantir ao ente político o montante de ingressos necessário à manutenção da autonomia preconizada pelo sistema federativo.

Nos impostos sobre o consumo, a repartição de competências tributárias, levando em consideração distintas materialidades, teria como vantagens assegurar a autonomia dos entes periféricos e evitar os conflitos de competência. Entretanto, constata-se que nenhum dos dois objetivos traçados pela Constituição de 1988 foi alcançado.

Como visto, há uma multiplicação de conflitos decorrentes da alocação da tributação sobre o consumo, ontologicamente nacional, na esfera de competência dos entes subnacionais. Ao desrespeitarem

as regras de competências, as unidades federadas vulneram a harmonização interna, necessária para o desenvolvimento econômico, prejudicando o mercado interno, integrante do patrimônio nacional, afrontando a neutralidade concorrencial e a liberdade do comércio interestadual, em manifesto contraste com o estabelecido nas ordens econômica e tributária constantes da Constituição.

Neste contexto, nada obstante a descentralização ser inerente ao federalismo constata-se que ela deve encontrar um limite na manutenção do mercado comum que temos e não deve ter extensão tamanha que possa implicar guerras fiscais entre Estados e Municípios. (COSTA, 1988, p. 1763) Observa-se, portanto, que a solução para os conflitos federativos passa, ainda que paradoxalmente possa parecer, por algum grau de centralização. Como se extrai deste estudo, tal centralização já se encontra inserta no texto constitucional, consubstanciada em certos instrumentos que visam propiciar uma ordem jurídica nacional harmônica, considerando que o imposto sobre consumo tem cunho nitidamente nacional, sem embargo da competência tributária partilhada.

Conclui-se, portanto, que a repartição das competências tributárias dos impostos sobre o consumo nos Estados e Municípios é geradora dos incontáveis conflitos entre tais entes federados e que a harmonização interna passa por algum grau de centralização que garanta coerência, segurança e liberdade nas relações econômicas, no afã de se atingir os objetivos do desenvolvimento nacional com diminuição de desigualdades regionais, preconizados pela Lei Maior.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado – IVA; Value Added Tax – VAT: Brasil – Mercosul- União Européia*. São Paulo: Rumo e Academia Brasileira de Direito Tributário, 1995.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ÁVILA, Humberto. O “Postulado do Legislador Coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional – Série Doutrina Tributária Vol. IX*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 6. São Paulo: Dialética, mar./1996.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno Ta-veira (coord.). *ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.

BORGES, José Souto Maior. O Imposto sobre o Valor Acrescido (IVA). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CANADO, Vanessa Rahal. Competência Tributária dos Municípios: da Ausência de Autonomia Financeira à Guerra Fiscal Horizontal e Vertical. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo, BONILHA, Paulo Celso Bergstrom e ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Revista Direito Tributário Atual n. 24*. São Paulo: Dialética, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988–Sistema Tributário*. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos Fiscais: Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007.

CONTI, José Mauricio. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Mauricio. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

COSTA, Alcides Jorge Costa. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Alcides Jorge Costa. Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. *Direito Tributário Atual*, vols. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1987/1988.

DANILEVICZ, Igor. Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC n. 116/2003 em face do Decreto-lei n. 406/68 e as leis complementares relativas ao ICMS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como Imposto de Mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, Federalismo e conflitos de competência. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Competência Tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT-em homenagem ao Professor e Jurista Alberto Pinheiro Xavier*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

ELALI, André. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da Ordem Econômica. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009.

ELALI, André; LUCENA Jr., Fernando. Visão Crítica sobre as Teorias da Neutralidade e não Discriminação da Tributação. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Revista Direito Tributário Atual*. v.26. São Paulo: Dialética, 2011.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

HORVATH, Estevão. Conflitos de Competência (IPI, ICMS, ISS ETC). In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Competência Tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT-em homenagem ao Professor e Jurista Alberto Pinheiro Xavier*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Renovar, 2006.

OLIVEIRA, Júlio M. de. ICMS e Guerra Fiscal: origem, destino, natureza e extinção do

crédito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário e Ordem Econômica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e MICHELE, Rafael (coord.). *Curso Avançado de Substituição Tributária*. São Paulo: IOB, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. A Hipótese do ICMS sobre operações mercantis na Constituição e solução de conflitos normativos. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009.



# A BASE DE CÁLCULO DO ISS E OS DESCONTOS INCONDICIONADOS

Paulo Ayres Barreto<sup>1</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

A chamada tributação indireta, ou tributação sobre o consumo, vem sendo objeto de importante uniformização, notadamente na União Europeia. Com efeito, o mandamento de padronização da tributação sobre o consumo já constara da redação original do art. 99 do Tratado de Roma, que criou a Comunidade Europeia, em 1957<sup>2</sup>. Atualmente, vige no bloco um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), cuja base de cálculo e elementos fundamentais são uniformizados por meio de normas comuns, editadas por órgãos da União Europeia.

Como leciona Heleno Taveira Torres, a uniformização do IVA, na Europa, tem por fundamentos: a neutralidade tributária; a transparência no tráfego internacional de bens e serviços; a garantia de livre-concorrência; a liberdade de circulação de bens, capitais e serviços; a racionalização das estruturas de produção, circulação e consumo; o controle fiscalizatório; e a necessidade de formação do orçamento comum da União Europeia (2005, p. 48).

No Brasil, em contraste, verifica-se uma pluralidade de

---

1 Professor Associado ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo–USP. Livre Docente pela USP. Doutor em Direito pela PUC/SP. Professor dos Cursos de especialização do IBET, da PUC/SP e do IBDT.

2 Determinara o artigo: “*Le Conseil, statuant à l’unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l’harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires, aux droits d’accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l’établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l’article 7 A.*”

competências para a instituição de tributos sobre o consumo, tanto em sentido vertical (concorrência entre União, Estados e Municípios), como em sentido horizontal (concorrência entre Estados-membros e entre Municípios). Comparado com o sistema tributário brasileiro, o IVA europeu equivaleria à soma do Imposto federal sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto estadual sobre operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e comunicação (ICMS) e do Imposto municipal Sobre Serviços (ISS) (DERZI, 1995, p. 64), sem falar nas contribuições que ostentam incidências muito similares a esses impostos, como a Contribuição ao PIS, a COFINS e a CIDE-Combustíveis.

Para José Souto Maior Borges, trata-se de uma “*irracional convergência de competências tributárias*” (2009, p. 348), que funciona como “*obstáculo à integração comunitária e à racionalização do sistema constitucional tributário*” (2009, p. 348). Por um lado, a atribuição de competências tributárias legislativas próprias para Estados e Municípios concretiza o ideal de autonomia financeira que advém do princípio federativo e da autonomia dos municípios. Trata-se de forma de garantir que os Estados e Municípios possuam fontes de renda própria.<sup>3</sup>

Por outro lado, entretanto, não se pode negligenciar que a divisão dos impostos sobre o consumo (sem falar nas contribuições) entre três diferentes níveis federativos, dezenas de Estados e centenas de Municípios, gera, inevitavelmente, distorções e discrepâncias relativamente à base de cálculo e demais elementos da incidência de cada um dos tributos.

Em que pese o papel uniformizador da legislação complementar (CF/88, art. 146, III) e o delineamento constitucional da forma de concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS (CF/88, art. 155, § 2º, XII, “g”), algumas dessas discrepâncias entre impostos diferentes

3 Para Roque Antonio Carrazza, a autonomia dos entes federativos pressupõe a capacidade para prover as necessidades de seu governo e administração, para o que a Constituição reserva competências exclusivas e privativas para a instituição e arrecadação de tributos próprios. (2011, p. 160).

e entre o mesmo imposto, quando instituído por diferentes entes federados, são decorrências naturais da dispersão de competências legislativas para instituir cada um dos impostos, bem como do seu diferente delineamento a nível constitucional e de lei complementar.

Todavia, em relação a determinados aspectos da incidência do IPI, do ICMS e do ISS, há semelhanças relevantes que não podem ser descuradas pelo legislador ou pelo aplicador do direito. Com efeito, tais semelhanças por vezes decorrem da estruturação constitucional dos referidos tributos. Nesse passo, devem ser apartadas: a) as desconexões entre o IPI, o ICMS e o ISS, que figuram como consequências quase inevitáveis da escolha do legislador constituinte originário por atribuir competência para tributação do consumo a três entes federativos; e b) as semelhanças entre estes tributos, derivadas de sua estruturação constitucional enquanto tributos sobre o consumo.

Nesse contexto, percebe-se que a base de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS somente poderá ser composta pela receita decorrente das atividades que compõem o critério material da Regra-Matriz de Incidência destes tributos. Essa circunstância gera um imperativo de aproximação entre estes três tributos no que respeita à necessidade de exclusão dos chamados descontos das suas bases de cálculo.

Para adereçar esse tema, com especial foco na base de cálculo do ISS, iniciar-se-á por expor a forma como convergem as bases de cálculo possíveis do IPI, do ICMS e do ISS, em torno do conceito de receita, em razão da sua estruturação constitucional, iluminada pelo primado da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º). Em seguida, será definido o conceito de receita para fins de tributação por meio desses tributos e será demonstrada a forma como descontos com ele se relacionam.

Nesse contexto, será exposta a forma como a intributabilidade dos descontos incondicionados foi construída ao longo do histórico de positivação do direito tributário brasileiro em relação ao IPI e ao ICMS, introduzindo-se a dicotomia entre descontos condicionados e

descontos incondicionados. Nessa linha, sustentar-se-á que a mesma dicotomia (reinterpretada) aplica-se ao ISS.

## 2. A DELIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DA BASE DE CÁLCULO DOS “IMPOSTOS SOBRE VALOR ADICIONADO” NO BRASIL: IPI, ICMS, ISS.

Ao delimitar o âmbito da competência dos três entes tributantes para instituir impostos sobre o consumo, o Texto Constitucional de 1988 fez referência expressa às materialidades que poderiam ser gravadas por cada um desses tributos. Com efeito, prescreveu a competência da União para tributar “*produtos industrializados*” (art. 153, IV), a competência dos Estados e do Distrito Federal para tributar “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*” (art. 155, II) e a competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir imposto sobre “*serviços de qualquer natureza*” (art. 156, III).

Os referidos termos foram utilizados no Texto Constitucional para circunscrever competência tributária, devendo ser interpretados na condição de conceitos certos e determinados. Com efeito, em face de conceitos constitucionais como os de “*mercadoria*”, “*serviços de qualquer natureza*” e “*produtos industrializados*”, deve o intérprete perquirir se houve incorporação do termo com base em sua aceção jurídica preexistente ou a positivação de um conceito autônomo (BARRETO, P. A., 2013, p. 337-339). Como assevera Riccardo Guastini, significações específicas no discurso jurídico devem ser obtidas a partir dos textos normativos ou do uso de juristas, e não dos dicionários (1999, p. 229).

Relativamente aos três conceitos referidos acima, é indubitosa a recepção das acepções já correntes no uso comum dos juristas prévio à promulgação da Constituição Federal de 1988. Com efeito, trata-se de conceitos que foram objeto de uma construção sedimentada pela doutrina a partir dos textos de direito positivo, não havendo qualquer

fundamento no Texto Constitucional para supor que tenham sido objeto de alteração pelo constituinte de 1988.

As referências constitucionais às materialidades tributáveis pelos impostos em tela consubstanciam limitação substancial à competência tributária dos entes federados. Essa limitação, entretanto, não se resume ao critério material da Regra-Matriz de Incidência desses tributos, mas reflete também em sua base de cálculo.

Conforme define Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo consiste no conjunto de notas constante do consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária que se destina, primordialmente, a “*dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico produzido pela norma individual e concreta*” (2012, p. 247). Ainda conforme as lições do autor, a base de cálculo exerce três funções, quais sejam: a) mediar as proporções do fato tributável; b) compor a determinação do crédito tributário, em conjunto com a alíquota; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material da incidência (CARVALHO, 2012, p. 244). A essas três funções, Aires F. Barreto acresce, ainda, a função de determinar a presença de capacidade contributiva (1986, p. 83).

Nesse passo, especificamente no que respeita ao IPI, ao ICMS e ao ISS, para confirmar a materialidade constitucionalmente permitida desses tributos, sua base de cálculo deverá consubstanciar grandeza economicamente apreciável que indique capacidade contributiva relacionada à industrialização de produtos, à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços. Em outras palavras, conjugando os impositivos constitucionais que prescrevem competência para instituição desses impostos com o princípio da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º), conclui-se que a Constituição exige que sua base de cálculo consubstancie grandeza que denote capacidade econômica relacionada às materialidades de industrializar produtos, circular mercadorias ou prestar serviços.

Trata-se do resultado da conjugação entre materialidade possível

desses impostos e a capacidade contributiva, conforme a qual somente podem ser tributadas atividades relacionadas à renda, patrimônio ou consumo que indiquem expressão econômica (ÁVILA, 2015, p. 166). Nos tributos sobre consumo, cujo ônus econômico é repassado aos chamados “contribuintes de fato”<sup>4</sup> por meio do preço dos produtos e serviços adquiridos, a capacidade contributiva é aferida de forma indireta, uma vez que o consumo individualizado não necessariamente indica capacidade de contribuir, ao contrário do que ocorre no imposto sobre a renda, por exemplo, como esclarece Mauricio Alfredo Plazas Vega (2002, p. 1.007). Por esse motivo, autores como Kirchhof negam aplicabilidade ao princípio da capacidade contributiva no que respeita aos tributos indiretos, do que discordam Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 203).

Com efeito, considerando-se a perspectiva do contribuinte de fato, o consumo não indica capacidade contributiva, senão mediatemente. Ocorre, todavia, que o princípio da capacidade contributiva, ao ser positivado como mandamento constitucional, comporta diversas limitações em relação a uma acepção ideal de capacidade de contribuir com os dispêndios públicos analisada da perspectiva subjetiva de cada contribuinte. Dentre essas limitações, Alfredo Augusto Becker destaca a necessidade de análise da capacidade contributiva, em relação a cada tributo (quando o ideal seria analisa-la em relação à carga tributária globalmente considerada de cada contribuinte) e a impossibilidade de considerar-se, para cada incidência, a totalidade da riqueza do contribuinte, mas apenas um *“fato-signo presuntivo de riqueza”* (2013, p. 532).

Essas limitações resultam na chamada regressividade dos

4 A dicotomia entre contribuinte de direito (aquele que figura no polo passivo da obrigação tributária e efetivamente recolhe o tributo) e contribuinte de fato (aquele a quem o ônus econômico do tributo é repassado por meio do preço) é muito criticada em sede doutrinária, sendo corrente a afirmação de que o último não seria conceito jurídico. Não obstante, em pelo menos um dispositivo, o direito tributário positivo brasileiro positivou essa diferenciação, ao tratar da repetição de tributos indiretos, no art. 166 do CTN: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”.

impostos sobre consumo, que acabam por gravar com maior intensidade a população com renda global menor. Conforme estudos desenvolvidos nos anos de 2002 e 2003, as famílias cuja renda não ultrapassava dois salários mínimos tinham 45,8% de sua renda gravada por tributos indiretos, enquanto que as famílias que ganhavam mais de trinta salários mínimos eram gravadas em apenas 16,4% por esse tipo de tributo (ZOCKUN, 2005, p. 11-13).

Tais limitações da capacidade contributiva em relação aos tributos indiretos, mormente quando considerado o contribuinte de fato, contudo, não podem servir como fundamento para esvaziar o conteúdo desse princípio constitucional no que tange a essas exações. Com efeito, a Regra-Matriz do IPI, do ICMS e do ISS, deve ser construída pelo legislador infraconstitucional e pelos aplicadores, de forma a privilegiar um fato-signo presuntivo de riqueza do contribuinte de direito (diretamente afetado pela exação), mormente quanto à eleição da base de cálculo.

Nessa linha, a única base de cálculo possível em relação aos três suprarreferidos impostos consistirá na receita do contribuinte de direito relacionada às materialidades de industrializar produto, realizar operações de circulação de mercadorias e prestar serviços. Rigorosamente, a obtenção de receita, por si só, não consubstancia fato suficiente para presumir capacidade contributiva. O mesmo índice (receita bruta) poderá indicar realidades radicalmente distintas em relação à efetiva capacidade de contribuir com o custeio do Estado. Haverá empresas com receitas significativas e baixa margem de lucro, bem como empresas com receita reduzida e alta lucratividade. Nesses casos, a receita auferida pela empresa não configurará índice de sua capacidade contributiva (BARRETO, P. A., 2011, p. 544).

Em que pesem essas imperfeições e consideradas as limitações da tributação sobre o consumo, a receita relacionada à atividade que compõe a materialidade dos impostos sobre consumo consubstancia o melhor índice de capacidade contributiva para compor sua base de cálculo. Por esse motivo, convergem as bases de cálculo do IPI

(CTN, art. 47), do ICMS (LC 87/96, art. 13) e do ISS (LC 116/03, art. 7º) em torno do conceito de receita relacionada à atividade que compõe seu critério material, referida por termos como preço ou valor da operação.

### **3. O CONCEITO DE RECEITA PARA FINS DE COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS “IMPOSTOS SOBRE CONSUMO” E OS DESCONTOS SOBRE O PREÇO.**

Exposta a convergência das bases de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS, em razão de sua estruturação enquanto impostos sobre o consumo e da necessária confluência do princípio da capacidade contributiva, importa circunscrever o conceito de “receita” para fins da composição da base imponible desses impostos.

O signo “receita”, mesmo dentro do contexto do direito tributário positivo, padece de ambiguidade<sup>5</sup>, em razão das diferentes funcionalidades que se lhe empresta. Com efeito, no direito tributário, a “receita” é utilizada, dentre outros fins, para: a) em cotejo com custos e despesas, compor o resultado, de forma a determinar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); b) individualmente considerada, compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins; c) quando referente a determinadas atividades (industrialização de produtos, circulação de mercadorias e prestação de serviços), determinar a base de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS.

No primeiro caso, a “receita” surge como realidade delineada pela legislação infraconstitucional, sempre contraposta a custos e despesas, para a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esses tributos que não incidem sobre fatos isolados, mas sobre um fato referente à confrontação entre enunciados referentes a receitas

5 Conforme preleciona Tércio Sampaio Ferraz Junior, ambiguidade é fenômeno semântico de ordem conotativa, que diz respeito à impossibilidade de estabelecer-se, de forma uniforme, conceito que abranja todos os elementos necessários para que um objeto pertença à classe dos objetos representados por uma palavra específica (2013, p. 15-16).



e enunciados relacionados com custos e despesas. Nesse contexto, a referência à “receita” pela legislação infraconstitucional, sempre contraposta a despesas e custos, representa forma de respeitar o conceito constitucional de renda, que pressupõe a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (CTN, art. 43).

Situação diferente se verifica no que respeita à tributação da receita isoladamente considerada, seja pela Contribuição ao PIS e pela Cofins (conforme regra de competência do art. 195, I, “b”, da CF/88), seja quando compõe a base de cálculo dos “impostos sobre consumo”, a saber, IPI, ICMS e ISS. Nesse caso, a “receita” não funciona como elemento a ser contraposto a despesas e custos para formação da base de cálculo, mas como fato necessário e suficiente para: a) deflagrar a incidência das regras-matrizes da Contribuição ao PIS e da Cofins e determinar sua base de cálculo; b) determinar a base de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS, quando atrelada ao seu critério material.

Em face dessas diferentes funcionalidades, verifica-se uma discrepância entre o conceito de “receita” para fins do IRPJ e da CSLL e o conceito de “receita” no contexto de incidências tributárias que a consideram isoladamente. Em atilado estudo sobre o tema, José Antonio Minatel (2005, p. 63-86) analisa e confronta os conceitos de “receita” construídos em diferentes linguagens. Com isso, identifica que o conceito de receita utilizado em sede da lei societária, da Ciência Contábil, da economia e mesmo da legislação tributária referente ao IRPJ e à CSLL está sempre contraposto aos conceitos de despesas e de custos, para formação de um resultado. Nesse contexto, enquanto meio para apuração do resultado, admite-se que a receita seja contabilizada de acordo com o regime de competência, independentemente de efetivo recebimento, quando realizada, desde que os custos e despesas também sejam reconhecidos quando incorridos, independentemente de efetivo pagamento.

Em contraste, ao tratar de receitas de maneira isolada, a Constituição Federal de 1988, identifica o autor, sempre faz referência à efetiva disponibilidade de recursos (arts. 34; 157; 165, IV; 167, § 4º;

195, III; 212 e 56 do ADCT). Tanto é assim que a circunstância de a Contribuição ao PIS das instituições financeiras ter como base de cálculo a receita “*como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*” precisou de exceção constitucional expressa (art. 72, V, do ADCT, com redação alterada pela EC 17/97).

Dessa forma, conclui José Antonio Minatel que, para as incidências isoladas sobre receita, representadas pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, o conceito de “receita” pressupõe efetivo e definitivo ingresso no patrimônio do titular. Em suas palavras, “*ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador (...) sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações*” (2005, p. 101). Ademais, a causa do ingresso deve estar relacionada à contraprestação de um negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias, a prestação de serviços, a cessão de bens e direitos ou a remuneração de investimentos (2005, p. 124).

Sendo assim, uma vez que nos “impostos sobre o consumo” ora analisados, e especialmente no ISS, a receita decorrente da atividade de prestação de serviços compõe a base de cálculo desse tributo, considerada de maneira isolada, tem-se por necessária a conclusão de que “receita”, para esses fins, será ingresso definitivo e efetivo, decorrente da atividade de prestação de serviços. Nessa linha, leciona Aires F. Barreto que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, entendido como a receita bruta decorrente da prestação do serviço ou a “*espécie de entrada (ou de ingresso) que integrando positivamente o patrimônio de alguém, vem acresce-lo, como elemento novo e positivo, sem que haja contrapartida no passivo*” (2009, p. 375).

Dessa forma, pode-se afirmar que a base de cálculo do ISS somente pode ser composta por valores que: a) representem efetivo ingresso, a título definitivo, no patrimônio do contribuinte; b) advenham da efetiva prestação de um serviço (a base de cálculo do ISS somente pode ser a perspectiva mensurável da prestação de serviço).

Em face dessas características do conceito de receita da prestação de serviço apta a compor a base de cálculo do ISS, é evidente a conclusão de que descontos que diminuam o montante de ingresso efetivo em razão da prestação de serviços devem ser excluídos de sua base de cálculo.

Até mesmo na contabilidade societária, que trabalha com conceito de receita atrelado ao regime de competência que, conforme se procurou demonstrar, não é adequado para compor a base de cálculo dos tributos que incidem sobre receitas isoladamente consideradas, é plena a necessidade de deduzir os valores de descontos. Com efeito, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), aprovado pela Deliberação CVM nº 692/12, o montante de receita de uma transação “é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (trade discounts) e/ou bonificações (volume rebates) concedidos pela entidade ao comprador”.

Se assim é em relação ao regime de competência, com muito mais razão os descontos devem ser deduzidos quando considerados apenas os ingressos efetivos (como deve ser no caso ISS e dos demais “impostos sobre consumo”), já que os descontos diminuem o preço do serviço. Com efeito, o desconto representa um valor que não ingressará no patrimônio jurídico do prestador de serviço. Logo, não se trata de receita da prestação de serviços, pelo que não poderá ser objeto de tributação pelo ISS.

#### **4. A EXCLUSÃO DOS DESCONTOS DA BASE DE CÁLCULO DO IPI E DO ICMS E A APLICABILIDADE DOS MESMOS FUNDAMENTOS AO ISS**

Conforme exposto acima, os “impostos sobre consumo” (IPI, ICMS e ISS), em razão de sua estruturação constitucional, atrelada ao princípio da capacidade contributiva, necessariamente devem ter como base de cálculo a receita relativa às atividades que compõem

suas materialidades. Em relação ao IPI e ao ICMS, os descontos vêm sendo historicamente excluídos de sua base de cálculo, tendo sido introduzida dicotomia entre descontos condicionados e descontos incondicionados.

A Lei Complementar 87/96 (“Lei Kandir”), que disciplina o ICMS, de modo a uniformizá-lo dentre os diversos estados da federação (conforme as regras de competência de que tratam os arts. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII, da CF/88), em seu art. 13, § 1º, II, “a”, determina que compõe a base de cálculo do imposto o valor referente a “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”. Interpretado *a contrario sensu*, esse dispositivo determina que os descontos incondicionados não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. O argumento *a contrario*, como ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior, nem sempre tem *status* lógico, pois uma consequência verdadeira pode resultar de um princípio falso. Todavia, este argumento, explica o autor, deve ser aceito nos mesmos casos em que é vedada a analogia (2013, p. 313-314), que é justamente o que ocorre no Direito Tributário, seja em função do princípio da legalidade e da supremacia da Constituição, seja em razão da expressa previsão do CTN (art. 108, § 1º).

Nesse passo, o Superior Tribunal de Justiça vem interpretando o art. 13, § 1º, II, “a”, da LC 87/96, como proibição de que o ICMS venha a incidir sobre os valores de descontos incondicionados (e.g. RESP 200802253334, Min. Eliana Calmon, DJE:17/08/2010; AGA 200800866903, Min. Mauro Campbell Marques, DJE DATA:12/04/2010), por vezes com fundamento expresso no argumento *a contrario* (RESP 63838, Min. Nancy Andrighi, DJ 05/06/2000). Em igual sentido, a Lei do Estado de São Paulo 6.374/89, em seu art. 24, § 1º, I, prescreve que da base de cálculo do ICMS devem ser “excluídos os descontos ou abatimentos incondicionalmente concedidos”.

Situação análoga se verifica em relação ao IPI. A lei complementar referente a esse tributo, a saber, o próprio CTN, apenas estipula que sua base de cálculo será o “valor da operação” (art. 47, II,

“a”). Entretanto, o § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, com redação determinada pela Lei nº 7.798/89, prescreve que “*não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente*”. Em razão de tudo quanto já exposto, a determinação de que descontos incondicionados integrem a base de cálculo do IPI viola não somente a Constituição Federal (art. 145, § 1º c/c art. 153, IV), que não permite que componha a base de cálculo do tributo importância que não configure receita do contribuinte, atrelada à industrialização de produto, como também o suprarreferido dispositivo do CTN. Essa inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, sob repercussão geral (CPC, art. 543-B), nos autos do RE 567.935 (Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, Tribunal Pleno, DJe 04-11-2014).

As razões de decidir adotadas pelo Ministro Relator, Marco Aurélio Mello, nesse caso, dizem respeito justamente à circunstância de que os descontos incondicionados não compõem o preço do produto, já que não serão pagos ao contribuinte. Nas palavras do ministro: “*uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo*”.

Percebe-se que os fundamentos para a exclusão de descontos incondicionados da base de cálculo do ICMS e do IPI são idênticos. Tais valores não integram o preço da operação de circulação de mercadoria ou industrialização de produto, logo não indicam capacidade contributiva atrelada ao critério material dos referidos tributos, logo não podem compor sua base de cálculo. Como afirmou o Ministro Luiz Fux, em julgado ainda no STJ, é comum a “*ratio essendi dos precedentes quer quanto ao IPI, quer quanto ao ICMS*” (REsp nº 477.525/GO, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 23/06/2003).

## 5. O ISS E A LEI COMPLEMENTAR 116/03

Diferentemente do que ocorreu em relação ao ICMS, a Lei Complementar nº 116/03, ao cumprir o papel de uniformização das

normas sobre o ISS (CF/88, art. 146, III), não prescreveu qualquer limitação em referência a descontos condicionados ou incondicionados, mas somente determinou que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço (art. 7º). Conforme se procurou demonstrar, esse dispositivo, interpretado em conformidade com a Constituição Federal, conduz à inafastável conclusão de que somente a receita decorrente da atividade de prestação de serviços pode compor a base de cálculo do tributo.

Sendo assim, a base de cálculo do ISS somente poderá ser formada por ingressos efetivos e definitivos no patrimônio do contribuinte, decorrentes da atividade de prestação de serviço. Se um desconto diminui o valor que vem a ser efetivamente recebido pelo contribuinte do ISS (ingresso efetivo e definitivo), então esse montante deve ser excluído da base de cálculo do tributo. Em face da absoluta ausência de prescrição constitucional ou mesmo de lei complementar que autorize que o ISS incida sobre valores que não consubstanciam receita da prestação de serviços, como os descontos, estes não poderão, de maneira alguma, compor a base de cálculo do imposto. Como ensina Aires F. Barreto, *“desconto concedido implica automaticamente diminuição da receita. Consequentemente, não se pode cobrar ISS, onde não houver receita”* (2009, p. 389).

Nesse passo, o Superior Tribunal de Justiça, em pelo menos uma oportunidade, reconheceu que *“os descontos incondicionados concedidos em nota fiscal não integram a base de cálculo do ISS”* (RESP 200702934489, Min. Denise Arruda, 1ª T., DJE 09/12/2009). Percebe-se que a decisão do tribunal, seguindo a linha dos julgados sobre o IPI e sobre o ICMS, restringiu a exclusão aos “descontos incondicionados”. A mesma circunstância se mostra presente na legislação do Município de São Paulo (Lei nº 13.701/03, art. 14), que prescreve que *“a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição”*.

A dicotomia entre os descontos condicionados e incondicionados, para fins de composição da base de cálculo do ISS, merece análise mais atilada, a que se destina o tópico seguinte.

## 6. A EXCLUSÃO DOS DESCONTOS DA BASE DE CÁLCULO DO ISS: A DICOTOMIA “DESCONTOS INCONDICIONADOS” E “DESCONTOS CONDICIONADOS”

Demonstrada a total impossibilidade de que descontos que diminuam o valor da receita da prestação de serviços venham a compor a base de cálculo do ISS e a referência recorrente da legislação do IPI e do ICMS, bem como dos precedentes sobre o tema, aos “descontos incondicionados”, em oposição aos “descontos condicionados”, os referidos conceitos merecem ser elucidados.

Em princípio, pode-se afirmar que “desconto condicionado” seria aquele submetido a uma condição. O conceito de “condição”, por sua vez, poderia ser buscado no Código Civil, cujo art. 121 prescreve que se considera “*condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto*”. No Direito Civil, percebe-se que a existência de uma condição se refere a um evento futuro e incerto em relação à celebração do negócio jurídico, que subordina seus efeitos. É dizer, o marco temporal determinante para a verificação do caráter futuro e incerto do evento que configurará a “condição” consiste no tempo da celebração do negócio jurídico.

No que respeita ao Direito Tributário, e, em especial, à formação da base de cálculo do ISS e dos demais impostos sobre consumo, todavia, não se pode importar, acriticamente e indistintamente, o conceito do Direito Civil. Como já tivemos a oportunidade de salientar, “*reconhecer a unicidade do direito não autoriza o baralhamento de princípios específicos que regem cada um de seus ramos*” (BARRETO, P. A., 2014, p. 267). Se o caráter futuro e incerto atrelado ao conceito de “condição”, para o Direito Civil, está vinculado à data da celebração

do negócio jurídico, isso não significa que o mesmo conceito deva, necessariamente, ser aplicado ao Direito Tributário.

Como se buscou demonstrar, a base de cálculo do ISS somente poderá ser composta pela receita decorrente da atividade de prestação de serviço, entendida como os ingressos efetivos e definitivos decorrentes do fato da prestação de serviço. Sendo assim, qualquer desconto que efetivamente diminua o efetivo ingresso de dinheiro decorrente da atividade de prestação de serviços importará em diminuição da base de cálculo do tributo. Logo, um desconto sujeito a condição futura em relação à data da celebração do contrato, mas que já tenha se implementado quando da prestação do serviço, efetivamente reduzindo o preço, não pode ser considerado “condicionado” para fins de compor a base de cálculo do ISS. Como ensina Aires F. Barreto, “*o imposto nunca pode alcançar valores que não se traduzam em receita auferida pelo sujeito passivo*” (2009, p. 389).

Tratando do ICMS, Roque Antonio Carrazza identifica três exemplos de descontos incondicionais, a saber: a) abatimento no valor das mercadorias adquiridas por meio da aplicação de percentual fixado no próprio contrato; b) abatimentos previstos contratualmente, quando da realização de certos eventos, como o aniversário ou a inauguração da empresa compradora das mercadorias; c) abatimento em razão do volume de compras realizado pela empresa compradora em período pretérito. Nessa linha, conclui o autor que “*nas três modalidades de desconto acima sumariadas as condições para sua outorga são sempre prévias à celebração das operações sobre as quais ele incide*” (CARRAZZA, 2012, p. 150-151, nota de rodapé nº 150).

Percebe-se que, nos três exemplos referidos, a existência de uma condição futura e incerta não se verifica em relação à data da celebração do negócio jurídico, mas em relação ao efetivo ingresso de receita em razão da prática do critério material do tributo (no caso do ICMS, a operação mercantil). Essa conclusão se impõe, também, ao ISS, uma vez que a base de cálculo do tributo somente poderá ser composta por ingressos efetivos e definitivos decorrentes



da atividade de prestação de serviços. Sendo assim, quaisquer descontos que diminuam o efetivo ingresso no patrimônio do prestador de serviços diminuirão a base de cálculo do tributo. Logo, devem ser considerados incondicionados todos os descontos que importem em redução da receita de prestação de serviços efetivamente percebida pelo contribuinte do ISS.

Em outras palavras, se o fato que dá ensejo ao desconto é anterior ao pagamento, não há que se falar em condição. Nesse sentido, afirmou o Ministro Luís Roberto Barroso, nos autos do RE nº 567.935, referido supra, que “*os descontos incondicionais são reduções no preço de venda do produto, os quais não dependem da ocorrência de evento posterior à emissão da nota fiscal*”. Trata-se de conclusão extremamente precisa, vez que deixa claro que descontos incondicionados são os abatimentos que não dependem de fato posterior ao pagamento. Com efeito, conclusão diversa importaria em desnaturamento da base de cálculo do tributo, em violação à Constituição Federal (art. 145, § 1º c/c art. 156, III) e à Lei Complementar 116/03, art. 7º.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se buscou demonstrar, os três impostos que compõem o IVA brasileiro (IPI, ICMS e ISS) apresentam uma significativa convergência em sua base de cálculo, que somente poderá ser composta pela receita decorrente das atividades que compõem o critério material da Regra-Matriz de Incidência destes tributos. Essa conclusão é alcançada por meio da conjugação dos dispositivos constitucionais que prescrevem competência para instituição desses impostos com o princípio da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º).

A receita apta a compor a base de cálculo do ISS, a exemplo do que ocorre na incidência das contribuições sobre a receita, pressupõe efetivo e definitivo ingresso no patrimônio do titular. Ademais, a causa do ingresso deve estar relacionada à contraprestação do fato da prestação de serviços.

Relativamente ao ICMS, a legislação de regência (LC 87/96, art. 13, § 1º, II, “a” e Lei do Estado de São Paulo 6.374/89, art. 24, § 1º, I) determina que não compõem a base de cálculo do tributo os descontos concedidos incondicionalmente. O mesmo foi decidido em relação ao IPI, tendo sido declarada a inconstitucionalidade do § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, com redação determinada pela Lei nº 7.798/89, na parte em que determinava que descontos incondicionais compunham a base de cálculo do tributo (RE 567.935). Em respeito ao ISS, o art. 14 da Lei do Município de São Paulo 13.701/03, determina que os descontos incondicionados não compõem sua base de cálculo.

A LC 116/03, ao instituir normas gerais sobre o ISS, não fez qualquer referência a descontos condicionados ou incondicionados, mas somente determinou que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço (art. 7º), que deve ser entendido como a receita bruta decorrente da atividade de prestação de serviço. Dessa forma, considerada a dicotomia entre descontos condicionados e incondicionados, referida em precedentes judiciais e na legislação dos três impostos em tela, em contraste com o regramento do ISS nos âmbitos constitucional e de lei complementar, tem-se por inarredável a conclusão de que devem ser considerados incondicionados todos os descontos que importem em redução da receita de prestação de serviços efetivamente percebida pelo contribuinte do ISS.

A recorrente distinção entre descontos condicionados e incondicionados não pode ser interpretada de modo a desnaturar a base de cálculo dos impostos sobre consumo. A Constituição somente permite que o ISS tenha por base de cálculo o preço do serviço, ou seja, o valor efetiva e definitivamente recebido em razão da prestação do serviço. Logo, quaisquer descontos que diminuam a receita do contribuinte não podem adicionados à base de cálculo do ISS, devendo ser considerados incondicionados.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.
- BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *JCMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. *Revista Sequência*. v. 13, n. 31. Florianópolis: UFSC, 1995.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudios de teoria e metateoría del derecho*. Trad. Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. 18ª ed. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TORRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário-RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago, p. 43-62, 2005.

VEGA, Mauricio Alfredo Plazas, *La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y El derecho tributario comunitario*, in UCKMAR, Victor (org.). *Corso di diritto tributario internazionale*, 2ª ed., Padova, CEDAM, 2002.

ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. *Informações* – FIPE, n. 297, 2005.

# TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS NO BRASIL: PROPOSTAS E QUESTÕES PARA SUA IMPLEMENTAÇÃO

Victor Polizelli

## 1. INTRODUÇÃO

Comemoram-se neste ano de 2018 os 30 anos da promulgação da Constituição Federal e também, em matéria de imposto de renda, as 3 décadas da Lei nº 7.713/1988, que foi um subproduto direto da Constituição e promoveu uma monumental reforma tributária no Brasil. A reforma *Reagan* de 1986 ecoou em nosso País e influenciou diretamente as iniciativas para um redesenho da tributação das pessoas físicas, mediante a substituição do sistema cedular pela tributação abrangente, com rebaixamento das alíquotas progressivas e aumento da base de cálculo. Outras medidas produzidas ao longo da década de 90 viriam a lançar os delineamentos gerais do IRPJ, CSLL e IRPF que vigoraram nos últimos 30 anos.

A Lei nº 7.713/1988, tendo sido elaborada ao mesmo tempo em que a Constituição Federal de 1988 saía do forno, cuidou de implementar as diretrizes que viriam a ser esculpidas no Texto Maior acerca da universalidade, generalidade e progressividade da tributação.<sup>1</sup>

Muitos acontecimentos dos tempos recentes sinalizam que uma nova reforma tributária do imposto de renda deve ser implementada no Brasil nos próximos 2-3 anos, voltada a reduzir a

---

1 A Exposição de Motivos nº 351, de 14/10/1988, à Lei nº 7.713/1988 bem demonstra a relação umbilical desta Lei com a Constituição Federal: “A generalidade, a universalidade e a progressividade previstas no futuro texto constitucional indicam [...]” – Grifo nosso.

tributação da renda da pessoa jurídica (dos atuais 34% para algo em torno de 20%-25%), instituir tributação sobre dividendos, aumentar o teto e os patamares da tabela progressiva, reformular as regras de preços de transferência e aprimorar a legislação brasileira de tributação internacional.

Quanto às alíquotas, embora já se pudesse observar uma tendência em países europeus e asiáticos para reduzir a alíquota do IRPJ<sup>2</sup> para 25% ou menos, a média na América Latina continuava flutuando em torno de 35%, de modo que não havia uma preocupação tão premente com concorrência tributária entre países do mesmo continente<sup>3</sup>. Porém, na virada para 2018, com a liderança dos EUA em reduzir drasticamente a tributação na pessoa jurídica (de 33% para 21% no nível federal), a tendência esperada é que outros países da América sigam caminhos similares, como já se verifica no exemplo da reforma tributária promovida também em 2017 na Argentina (que reduziu o IRPJ de 35% para 30% e chegará a 25% em 2020).

Determinados projetos de lei foram apresentados nas últimas décadas no Brasil para propor a retomada de tributação sobre dividendos. O Brasil iniciou tratativas para sua entrada na OCDE e este processo deve impulsionar muitas reformas nos anos vindouros, dentre as quais se cogita corrigir as distorções regressivas decorrentes da baixa tributação de dividendos.

É inquestionável que o Brasil urge por uma reforma tributária ampla, que reformule, sobretudo, as distorções causadas pela complexa estrutura regressiva de tributos indiretos. Muito se almeja também na área orçamentária, na previdência e na melhoria contínua do controle e administração do gasto público. Ao se debruçar sobre um recorte bastante específico, consistente na tributação de lucros

2 Muitas vezes ao longo deste trabalho a sigla IRPJ é utilizada de maneira geral, como sinônimo de tributação incidente sobre a renda da pessoa jurídica (e deve, nesses casos, ser lida como abrangendo também a CSLL para fins de comparação com o sistema brasileiro).

3 Para uma visão geral das alíquotas ao redor do globo, vide material preparado pela KPMG. Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. Acesso em 16 abr. 2018.

e dividendos<sup>4</sup>, o presente estudo não sugere ações isoladas e não ignora a necessidade de que tal medida, se implementada for, deva ser acompanhada de um conjunto harmônico de alterações na legislação tributária voltados a tornar o país mais competitivo, igualitário e justo.

## 2. A TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS COMO APRIMORAMENTO DA PROGRESSIVIDADE

A designação da Constituição Federal de 1988 que se consolidou como mais famosa nessas 3 últimas décadas é a de Constituição Cidadã. Ulysses Guimarães, expressou nitidamente esta mensagem num prefácio aos primeiros 25.000 exemplares da Constituição Federal impressos naquele ano de 1988<sup>5</sup>. Mas talvez se tenha querido que a Carta Magna também fosse lembrada por outra virtude: a coragem daqueles que, naquele momento histórico de refundação da democracia, decidiram inovar no cenário jurídico brasileiro. Este prefácio à primeira tiragem da Constituição federal trazia como título a expressão “Constituição Coragem” e provavelmente retratava uma preferência para que esta denominação tivesse emplacado nas décadas por vir (LIMA, 2013, p. viii).

A progressividade do imposto de renda é um exemplo interessante desta coragem, mas cuja prática legislativa subsequente se demonstrou antagonica a tais ímpetos. Com efeito, a Constituição Federal de 1988 foi a primeira Constituição brasileira a proclamar expressamente o ideal de progressividade para o imposto de renda, tendo também o feito para o IPTU<sup>6</sup>.

4 No sentido técnico, a palavra “dividendos” se refere aos lucros distribuídos por sociedades anônimas e a palavra lucros se refere aos lucros distribuídos por outras formas societárias de organização de empresarial. Não obstante isso e para fins de simplificação, adotam-se no presente estudo ambas as palavras indistintamente como se sinônimas fossem.

Também a palavra “acionista” é utilizada de maneira mais ampla neste estudo, como sinônimo de “sócio” e aplicável a qualquer forma de sociedade.

5 Ele destacava que, diferentemente das sete Constituições anteriores, a Carta de 1988 privilegiava o homem. Ela “começa com o homem”, e “foi escrita para o homem”, que é “seu fim e sua esperança”. Este homem é especialmente o homem “sem salário, analfabeto, sem saúde, sem casa, portanto, sem cidadania” (LIMA, 2013, p. viii).

6 Emendas Constitucionais posteriores lograram ampliar as situações nas quais a progressividade do IPTU pode ser instituída, prevendo-a também para o ITR.

## 2.1. A PROGRESSIVIDADE FRUSTRADA DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

No caso do imposto de renda, o ideal de progressividade foi formulado pela Constituição Federal em conjunto com os princípios da generalidade e universalidade. Esses são princípios fortemente relacionados entre si e que atuam em uma harmonia quase indissociável, um permitindo a maior plenitude possível do outro. A universalidade e a generalidade realizam tanto a capacidade contributiva quanto o ideal de distribuição igualitária da carga tributária, ao reclamarem a tributação da totalidade dos rendimentos de todos os cidadãos (POLIZELLI, 2012, p.144). Já a progressividade não decorre precisamente dos princípios da igualdade e capacidade contributiva, mas sim de ideais de política social, tais como os valores da justiça distributiva (redistribuição de riqueza) e o princípio da solidariedade social<sup>7</sup>.

Observa-se que a formulação do princípio da progressividade foi então engendrada no bojo das discussões conduzidas pela Assembleia Constituinte<sup>8</sup>. Muitas proteções inovadoras ao contribuinte foram concebidas na estruturação da nova Carta Magna brasileira<sup>9</sup> e a progressividade era uma das medidas centrais para a promoção de distribuição equitativa da carga tributária. (BRASIL, 1987, p. 38) Segundo os trabalhos da Comissão encarregada do Sistema Tributário, ela estava implícita nos impostos *inter vivos* e *causa mortis*, bem como na aplicação da seletividade no ICM. (BRASIL, 1987, p. 38)

Constataram os legisladores constituintes que a regressividade

7 Conforme alerta Fernando Zilveti, a progressividade não pode servir apenas ao intuito arrecadatório. Sua vocação é a efetivação de justiça distributiva somente se acompanhada de uma alocação do gasto público que seja coerente e beneficie as classes menos favorecidas (2004, p. 181-187).

8 Não foi ideia do Anteprojeto Constitucional (BRASIL, 1986), que não continha previsão similar ao atual art. 153, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988. A proposta para inclusão de mandamento constitucional que congregasse os princípios da generalidade, universalidade e progressividade foi desenhada com a apresentação do Projeto Substitutivo 1 (LIMA, 2013) e assim mantida durante as discussões e até a promulgação da carta final.

9 Limitação aos empréstimos compulsórios, ampliação do alcance dos princípios da legalidade e anterioridade para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, redução de privilégios processuais da Fazenda em comparação com direitos do contribuinte.



era um problema endêmico no Brasil que devia ser erradicado<sup>10</sup>. Entretanto, eles também reconheciam que não era o texto constitucional que iria fixar a maior progressividade ou regressividade do sistema tributário brasileiro, pois cabe ao legislador ordinário levar adiante este projeto. (BRASIL, 1987, p. 49)

Mas naquele mesmo ano de 1988, esses ideais de progressividade se veriam frustrados pela reforma tributária empreendida pela Lei nº 7.713, dentre cujas medidas se destaca, na presente discussão, o achatamento da tabela progressiva, que passou a ter apenas 2 alíquotas e um teto menor (25%), substituindo um regime com 8 alíquotas e um teto de 55% (TILBERY, 1989, p. 18.).

A Lei nº 7.713 é meritória de ter promovido uma grande reforma no imposto de renda, tendo sido claramente influenciada por tendências internacionais, lideradas pela reforma tributária realizada nos EUA em 1985 sob o comando do presidente Ronald Reagan e que ficou conhecida pela expressão “alíquota menor, base maior”<sup>11</sup>. Numa visão geral, as reformas tributárias promovidas ao redor do mundo e também no Brasil<sup>12</sup> buscavam promover um rebaixamento dramático das alíquotas de imposto de renda, associado com um corte substancial no número de despesas dedutíveis.

Havia, porém, avanços em favor da progressividade, notadamente em vista da melhoria dos requisitos de universalidade e generalidade do IR, empreendida pela própria Lei nº 7.713/1988. Aboliu-se o sistema de tributação cedular, substituindo-o por um regime mais abrangente e uniforme que privilegiava a tributação equânime dos rendimentos do capital e do trabalho (TILBERY, 1989, p. 15-17, 22-23). Um passo inovador foi dado, por exemplo, para fazer a tabela progressiva incidir indistintamente sobre os rendimentos e

10 Estava claro que a carga tributária afeta mais pesadamente aqueles que ganham menos e incide de modo inversamente proporcional sobre aqueles que ganham mais, que sofrem uma carga fiscal incomparavelmente menor.

11 Nos EUA, no que concerne a pessoas físicas, o teto da tabela progressiva caiu de 50% para 38,5% e as 15 faixas da tabela progressiva foram reduzidas a 5 (ANDERSEN & CO., 1986, p. 5).

12 Por meio da Lei nº 7.713/1988.

ganhos de capital. Quanto à generalidade, a Lei nº 7.713/1988 promoveu uma revogação geral de isenções e reduções de base de cálculo, limpando completamente o passado e dando início a uma nova fase da tributação da renda no Brasil<sup>13</sup>.

Também neste conturbado ano de 1988, foi instituída a CSLL em 1988 (Lei nº 7.689/1988). A alíquota inicialmente estabelecida foi de 8%<sup>14</sup>, logo aumentada para 10%<sup>15</sup>. A tributação da renda na pessoa jurídica estava sujeita a alíquotas que atingiam 45% em grande parte da década de 80. Mesmo após a incidência da CSLL (de 9% para a maior parte das empresas e atividades), o IRPJ continuou a ser cobrado com alíquota básica de 30% ou 25%<sup>16</sup> e o adicional de 5% e/ou 10%<sup>17</sup>.

Todavia, após estas corajosas medidas, o regime de tributação da renda foi novamente modificado de modo a anular algumas das inovações da Lei nº 7.713/1988. A universalidade plena logo foi substituída por um sistema dualístico de tributação da renda, que estabeleceu uma tributação fixa (e menor) para o capital, mantendo a tributação progressiva para rendimentos do trabalho<sup>18</sup>.

Quanto à tributação dos dividendos, decidiu-se adotar um regime de tributação exclusiva na pessoa jurídica, isentando-se os sócios de pagar imposto de renda sobre os dividendos recebidos.

13 Lei nº 7.713/1988, art. 3º, §§5º e 6º.

14 Lei nº 7.689/1988, art. 3º, *caput*.

15 Lei nº 7.856/1989, art. 2º.

16 Segundo anotado por TEBECHRANI et al. (1991, p. 806, Nota 882; 1997, p. 1064-1065) a alíquota do IRPJ foi de 35% de 1980 a 1988 (Decreto-Lei nº 1.704/1979, art. 1º), com exceção apenas de 1983, quando vigeu alíquota de 30% (Decreto-Lei nº 1.967/1982, art. 24, I), permanecendo 35% nos anos de 1984 a 1988. Foi reduzida novamente de 35% para 30% a partir do ano de 1989 (Lei nº 7.689/1988, art. 10). A partir de 1993, a alíquota caiu para 25% (Lei nº 8.541/1992), passando a ser de 15% a partir de 1996 (Lei nº 9.249/1995, art. 3º).

17 Segundo TEBECHRANI et al. (1991, p. 807-808, Nota 884, 1997, p. 1066-1067), o adicional do IRPJ foi de: (i) 5% de 1980 a 1984 (Decreto-Lei nº 1.704/1979, art. 1º, §2º), (ii) 10% entre 1985 e 1988 (Decreto-Lei nº 1.967/82, art. 24, §2º, Decreto-Lei nº 2.134/1984, art. 5º, Lei nº 7.450/1985, art. 25), (iii) 5% e 10%, dependendo do tamanho do lucro, nos anos de 1989 (Decreto-Lei nº 2.462/1988, art. 1º) e 1990 (Lei nº 7.799/1989, art. 39, I e II), e (iv) 10% a partir de 1993 (Lei nº 8.541/1992, art. 10, Lei nº 9.249/1995, art. 3º, §1º).

18 Logo nos anos seguintes, os ganhos de capital passaram a ser submetidos novamente a uma tributação “cedular”, mediante a instituição de alíquota específica que, inicialmente foi fixada em 25% (Lei nº 8.134/1990, art. 18, I), depois reduzida para 15% (Lei nº 8.981/1995, art. 21, *caput*) e recentemente modificada para retratar uma incidência progressiva com alíquotas que vão de 15% a 22,5% (Lei nº 13.259/2016).

Depois de um curto período em 1993, esta estrutura de tributação totalmente integrada da sociedade e dos sócios foi instaurada firmemente a partir de 1996, pela Lei nº 9.249/1995 e perdura sem modificações relevantes até os tempos atuais.

Esta desconstrução da progressividade que se verificou ao longo da década de 90 retrata a tensão existente entre os ideais de justiça e de alinhamento com práticas internacionais<sup>19</sup>. O contexto internacional atual pressiona por mudanças relevantes na área do imposto de renda, destacando-se ao longo deste estudo a proposta de redução do IRPJ e da CSLL para uma alíquota conjunta próxima de 25% e um aprimoramento da progressividade do IRPF, que permita transpassar para o nível legislativo a mesma coragem que os nossos legisladores constituintes tiveram ao fixar expressamente na Carta Magna os ideais da generalidade, universalidade e progressividade.

## **2.2. PROPOSTAS E RAZÕES PARA A TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS**

A tributação de dividendos não é uma novidade para a legislação brasileira. Nesses quase 100 anos do IRPJ, pode-se afirmar que a isenção dos dividendos é a exceção e a sua tributação foi a regra. A tributação de dividendos aconteceu por um longo período, desde a instituição do imposto de renda em 1922 até 1995 (com exceção apenas do ano de 1993). Iniciando-se em 1922 e até 1974, os dividendos estavam sujeitos à tributação progressiva do imposto complementar<sup>20</sup>. De 1975 a 1988, eles passaram a sofrer também uma tributação na fonte e o contribuinte tinha a opção de submeter tais dividendos à tabela progressiva (compensando o imposto retido na fonte) ou considerá-los tributados exclusivamente na fonte (NÓBREGA, 2014, p. 121.). As alíquotas de IR-Fonte eram de 25% ou 15% conforme o tipo societário da fonte

19 Na análise de tendências globais, comenta-se que a política tributária deve buscar soluções e justificativas para desenhar a tributação da renda de modo que se considere não apenas os ideais de justiça social e igualdade, mas também a concorrência tributária entre os países e a praticabilidade (LANG, 2005, p. 27).

20 Os lucros e dividendos eram incluídos na cédula F (que não continha alíquota específica) e estavam sujeitos, portanto, ao imposto complementar, calculado segundo a tabela de alíquotas progressivas.

pagadora dos dividendos<sup>21</sup>.

Em 1988, criou-se uma retenção sobre os lucros retidos (o ILL) e então, de 1989 a 1992, conviviam, lado a lado, a cobrança do ILL sobre lucros apurados após 1989 e retidos e o imposto de renda na fonte sobre lucros gerados antes de 1989, quando distribuídos (ANDRADE, 1995, p.14-15). De 1994 a 1995, não havia ILL e tão somente o IRF sobre lucros distribuídos. O ano de 1993 é uma exceção, pois neste ano vigorou uma temporária isenção de dividendos<sup>22</sup>, que foi logo revogada no ano seguinte<sup>23</sup>.

Os investidores estrangeiros, por sua vez, se sujeitavam à tributação na fonte de 25% sobre dividendos a eles distribuídos<sup>24</sup>.

Eis que surge no cenário nacional em 1995 a Lei nº 9.249 para isentar os dividendos de pagamento de imposto pelos beneficiários. Seguindo pela Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 913/1995<sup>25</sup>, promovia-se naquele momento uma “completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica”, implementando-se a tributação dos lucros “exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários”<sup>26</sup>. Mas a expressiva redução de alíquotas efetuada naquele mesmo momento coloca em dúvida tal argumento, pois os lucros estavam sujeitos a pelo menos 45% de IRPJ e CSLL somados, mais 15% de retenção na fonte quando distribuídos aos sócios (tributação opcionalmente exclusiva ou antecipatória).

Poderia haver naquele momento uma sensação de que a carga tributária máxima a ser estabelecida girava em torno de 35% e este

21 Decreto-Lei nº 1.790/1980, art. 1º. De 1984 em diante, as alíquotas passaram a ser de 25% e 23%, cf. Decreto-Lei nº 2.065/1983, art. 1º, inciso I.

22 Lei nº 8.383/1991, art. 75.

23 Lei nº 8.849/1994, art. 2º. Vide também ADN Cosit nº 49/1994, que esclarece que as modificações legislativas sobre tributação de lucros devem ser guiadas pelo período de formação dos lucros, não importando a data de sua distribuição aos acionistas.

24 Vide maiores detalhes no Parecer Normativo Cosit nº 12/1992. É importante notar também que se instituiu por um período a cobrança de um imposto suplementar progressivo sobre as distribuições de lucros ao exterior que excedessem 12% do capital aplicado, conforme art. 43 da Lei nº 4.131/1962.

25 Que veio a se tornar a Lei nº 9.249/1995.

26 Item 12 da referida Exposição de Motivos.

percentual poderia ser cobrado concentradamente, na pessoa física ou jurídica, ou de modo separado, uma parte deste percentual em cada lado da equação. Os relatórios das discussões na Câmara dos Deputados demonstram a indignação de determinados congressistas contra a redução exagerada de alíquotas do IRPJ<sup>27</sup>, podendo-se supor que a principal intenção consistiu no incentivo à formalidade e regularização fiscal, reduzindo-se a carga tributária para permitir a adesão de empresas e atividades por meio do lucro presumido.

Um ponto importante desta discussão consiste na influência que as tendências internacionais exercem sobre o Brasil. A concorrência internacional por investimentos pressiona os países a um certo alinhamento de seus sistemas tributários e o que se observa na formatação histórica do sistema brasileiro é que, embora peculiar e destoante em alguns aspectos da prática prevalecente, ele tem sido influenciado por reformas implementadas em outros países, sobretudo nos EUA<sup>28</sup>. As modificações adotadas no Brasil durante a década de 90, com a Lei nº 9.249/1995, também refletem uma tendência que se verificou em muitos lugares na década de 90, consistente no abandono do método de imputação<sup>29</sup> e sua substituição por regimes que conferem isenção plena ou parcial dos dividendos (tributando-os com alíquotas menores) a fim de evitar a dupla tributação (AULT; ARNOLD, 2004, p. 273, 327-328).

Agora a conjuntura internacional parece se mover em direção a um alinhamento de práticas que pressionam por uma redução nas alíquotas do IRPJ. A mais recente e talvez principal iniciativa neste sentido foi tomada pelos EUA com a aprovação de

27 Vide trecho extraído “Essas mudanças resultarão em expressiva redução de imposto para as empresas que cumprem regularmente suas obrigações fiscais (pela legislação vigente as empresas chegam a ter seus lucros tributados à taxa de 50%). Simulações indicam que empresas com faturamento anual na casa dos 10 milhões de reais poderão ter sua carga tributária reduzida quase à metade.” Relatório das discussões em torno do Projeto de Lei 913-A/1995. Diário da Câmara dos Deputados, 10/11/1995, p. 5077.

28 Conforme já apontado, um exemplo notório desta influência se viu no tempo da reforma Reagan, promovida em 1986 nos EUA, cujos conceitos influenciaram uma grande reforma do imposto de renda promovida em 1988 pela Lei nº 7.713 (SILVA et al., 2015, p. 11).

29 Este método envolve a tributação de dividendos pelo IRPF com crédito, total ou parcial, do IRPJ pago pela sociedade.

uma grande reforma tributária (“reforma Trump”)<sup>30</sup> que reduziu o IRPJ de 35% para 21%<sup>31</sup>.

Esta reforma deve influenciar os países latino-americanos, como se observa da reforma recém-implementada na Argentina, que reduziu o IRPJ de 35% para 30% para períodos iniciando em 2018 e já prevê uma redução para 20% a partir de 2020. O caso da Argentina revela-se interessante para nós brasileiros porque a Argentina também adotava um regime de isenção total dos dividendos (BE-LAICH, 2018, p.3), que foi agora substituído por uma retenção de IR-Fonte de 7%, para os anos 2018 e 2019, e que passará a ser de 13% a partir de 2020. Como se pode verificar no cálculo abaixo<sup>32</sup>, o conjunto de redução do IRPJ argentino e a introdução de IR-Fonte sobre dividendos não altera a carga tributária final sobre sócios e sociedade. A razão para tais mudanças seria o alinhamento das alíquotas do IRPJ com a média praticada por países da OCDE e um incentivo a investimentos produtivos (IMIRIZALDU, 2018).<sup>33</sup>

|                                       | Situação até 2017 | Anos 2018 e 2019 | A partir de 2020 |
|---------------------------------------|-------------------|------------------|------------------|
| Lucro tributável                      | \$100.000         | \$100.000        | \$100.000        |
| Alíquota IRPJ                         | 35%               | 30%              | 25%              |
| IRPJ apurado                          | \$35.000          | \$30.000         | \$25.000         |
| Dividendo                             | \$65.000          | \$70.000         | \$75.000         |
| Alíquota do IR-Fonte sobre dividendos | ---               | 7%               | 13%              |
| IR-Fonte sobre dividendos             | ---               | \$4.900          | \$9.750          |
| Total de IR pago (sociedade + sócio)  | \$35.000          | \$34.900         | \$34.750         |

Se o Brasil quiser seguir esta tendência e reduzir as alíquotas do

30 Vide o texto da lei e materiais explicativos em <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1>. Acesso em 16 abr. 2018.

31 As práticas observadas em outros países também têm levado a uma redução de alíquotas do IRPJ – sempre acompanhadas, obviamente, de um grande número de mudanças com relação à apuração da base de cálculo. Vide material preparado pela KPMG. Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. Acesso em 16 abr. 2018.

32 Extraído e adaptado da tabela apresentada por IMIRIZALDU, 2018.

33 Segundo reporta Imirizaldu, a exposição de motivos da reforma argentina esclarece que, no âmbito dos países da OCDE, a alíquota média se situa em 24,18%. Também se afirma que o desenho da estrutura tributária influencia diretamente as decisões de investimento, pois o fator capital é altamente móvel. A alíquota do IRPJ argentina estava situada no mais alto patamar e isso desincentiva investimentos e a geração de empregos.

IRPJ e as CSLL para 25%, provavelmente será necessário retomar a tributação de dividendos. A pressão por tais mudanças pode advir do processo de admissão do Brasil na OCDE. No relatório econômico de 2015 da OCDE sobre o Brasil apontava-se que a baixa tributação de dividendos e juros sobre capital próprio traziam efeitos regressivos sobre a distribuição de renda e – provavelmente por desestimular a retenção de lucros–reduziam a poupança corporativa<sup>34</sup>. Este apontamento sugere que a tributação de dividendos poderia ser formulada pela OCDE como requisito no caminho para admissão do Brasil. Entretanto, tomando-se o exemplo de países que estão na nossa frente, o formato de integração sócio-sociedade não parece ser um ponto crítico<sup>35</sup>. O que poderia justificar a adoção desta medida é a maior eficiência econômica que ela promove do ponto de vista de se tornar o sistema tributário brasileiro competitivo.

Há pelo menos 3 Projetos de Lei (PL) tramitando no Congresso<sup>36</sup>. O PL nº 1.485/2015 propõe tributar no regime geral os dividendos recebidos por investidores residentes no Brasil (ou seja, tabela progressiva pessoas físicas e 34% nas pessoas jurídicas receptoras) e 15% de IR-Fonte para os investidores estrangeiros e pessoas físicas residentes no Brasil. O PL nº 7.409/2017 também pretende revogar a isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/1995, instituindo no seu lugar a tributação normal de pessoas físicas e jurídicas sobre os dividendos. Por fim, o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 588/2015 propõe: (i) tributação na tabela progressiva e IR-Fonte de 15% antecipatório para pessoas físicas, (ii) tributação apenas composta por CSLL no caso de beneficiário pessoa jurídica e (iii) IR-Fonte de 15% para investidores estrangeiros (sendo 25% para beneficiários em paraísos fiscais) (CASTRO, 2014, p. 92-98)<sup>37</sup>.

34 OECD, 2015, p. 22-23.

35 Nos roteiros elaborados exclusivamente para Colômbia, Rússia, Lituânia e Costa Rica, as principais preocupações de ordem tributária envolvem a legislação de preços de transferência, o combate à dupla tributação, a troca de informações etc. (OECD, 2007, 2013, 2015b, 2015c).

36 Há talvez mais uns 5 projetos similares, os quais não são abordados por já terem sido arquivados.

37 Um tema que também pode surgir dessas discussões é o aumento do teto e dos patamares da tabela progressiva do IRPF. Fábio Castro, por exemplo, discute algumas opções para melho-

Os projetos de lei mencionados acima ignoram muitas questões relevantes, que devem ser debatidas quando se decidir retomar a tributação de dividendos. A isenção dos dividendos é um ponto muito central do sistema brasileiro e sua retirada deve ser acompanhada de muitas outras modificações, algumas das quais são comentadas adiante.

### **3. ALTERNATIVAS PARA REFORMULAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DE SÓCIOS E SOCIEDADE**

A variedade de modelos de integração sócios-sociedade adotadas na prática é muito grande e dificulta generalizações. Abordam-se aqui algumas características dos 6 principais grupos de alternativas, segundo a classificação analisada por COOPER e GORDON, buscando-se avaliar fatores de política tributária que podem ser relevantes no contexto brasileiro. São eles a neutralidade com relação às distribuições de lucros, o tratamento de incentivos fiscais concedidos às empresas, aos investidores isentos e aos investidores estrangeiros, bem como a tributação de lucros do exterior e a importância que se deposita em questões de justiça e praticabilidade (COOPER; GORDON, 1998, p. 855-856).

#### **3.1. MÉTODOS DE TRIBUTAÇÃO UNIFICADA**

A tributação pode ser unificada, tributando-se exclusivamente a sociedade ou os sócios.

##### **3.1.1. MÉTODO DA EXCLUSÃO (ISENÇÃO) DE DIVIDENDOS**

Uma das alternativas, naturalmente, seria manter tudo como está. O Brasil atualmente adota este modelo, submetendo os lucros à tributação na sociedade e desonerando completamente os sócios.

Segundo relatam SILVA et al., ao se observar as medidas

---

ria da progressividade no Brasil e, após estimar os efeitos econômicos advindos de distintos cenários, sugere que o mais eficiente seria combinar um IR-Fonte exclusivo de 15% sobre dividendos com um aumento da alíquota marginal da tabela progressiva para 35%



tomadas nas últimas décadas, nota-se um processo de desprestígio do regime de lucro real, seja pela erosão da base tributária do IRPJ e da CSLL<sup>38</sup>, seja pela popularização dos regimes de lucro presumido e Simples, que também contribuem para este fenômeno. Houve um gradativo aumento do limite para acesso das empresas a tais regimes<sup>39</sup> e o conjunto de atividades cobertas era originalmente restrito e também foi gradativamente sendo ampliado.

Ao relembrar que a isenção de dividendos abrange indistintamente os lucros contábeis, SILVA et al. concluem que a legislação brasileira concede substancial desoneração fiscal à distribuição de resultados das empresas a seus sócios, sem garantir que o lucro distribuído tenha sido tributado pelo IRPJ e pela CSLL(SILVA et al., 2015, p. 16. No mesmo sentido CATARINO et al., 2007, p. 97). Pode-se afirmar que tal descompasso existe até hoje<sup>40</sup> e retrata simplesmente o fato de que a Lei nº 9.249/1995, ao instituir a isenção sobre lucros distribuídos com base na contabilidade, não exigiu que tais lucros já tivessem sido tributados pelo IRPJ e pela CSLL até aquele momento<sup>41</sup> e tampouco exigiu um nível mínimo de carga tributária.

Cumprir notar que o método da isenção permite repassar aos investidores quaisquer incentivos fiscais dos quais tenha se beneficiado a empresa e tal repasse também beneficiará os investidores

38 A dedução de praticamente todas as despesas e custos necessários à manutenção do negócio, o aproveitamento imprescritível de prejuízos fiscais, a dedução de ágio em reorganizações societárias, bem como a dedução de juros sobre capital próprio, são todos fenômenos que depauperam a base do IRPJ e da CSLL (2015, p. 14).

39 Segundo SILVA et al. (2015, p. 14-15), o limite máximo de faturamento para empresas do Simples, por exemplo, era de aproximadamente R\$ 240.000,00 em 1985. Tal limite subiu para aproximadamente R\$ 1.700.000,00 em 1994 e depois para R\$ 3.600.000,00 em 2006. Agora em 2018, o limite passou a ser de R\$ 4.800.000,00. Para o lucro presumido, o histórico também é similar, pois o limite em 1984 era de aproximadamente R\$ 2.400.000,00 e, após sucessivos aumentos, hoje ele se encontra no patamar de R\$ 78.000.000,00.

40 Modificações recentes na legislação contábil e tributária suscitaram polêmicas quanto a este tratamento num determinado período da última década. Para simplificar, menciona-se aqui o entendimento equivocado que havia sido retratado pela Receita Federal por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.897/2013, art. 28 (e art. 27, II) e posteriormente foi corrigido mediante alteração desta própria IN.

41 Muitas vezes pode ocorrer do lucro contábil ser maior que o lucro fiscal, mas grande parte das razões que explicam tais diferenças são fatores temporários e que tendem a convergir e se equilibrar no médio e longo prazo.

estrangeiros<sup>42</sup>. Todavia, se tais incentivos objetivam estimular o investimento empresarial, eles não deveriam ser repassados ao acionista quando se tem uma distribuição de dividendos, pois esta pode se destinar a consumo e não a investimento (COOPER; GORDON, 1998, p. 840, 852-854). Ademais, em muitos países, o método da isenção normalmente não alcança os lucros recebidos do exterior, sendo substituído por um crédito do imposto pago no outro país<sup>43</sup>.

Deve-se avaliar, do ponto de vista de política fiscal, se os efeitos decorrentes deste modelo são desejados para o Brasil. De todo modo, se há uma tendência que pressiona para a redução de alíquotas do IRPJ e CSLL para 25%, provavelmente a legislação brasileira deverá abandonar o modelo atual.

### 3.1.2. MÉTODOS DE INTEGRAÇÃO TOTAL

Eliminar por completo a tributação na pessoa jurídica é proposta a ser analisada seriamente<sup>44</sup>. As razões pelas quais se sustenta a tributação de pessoas jurídicas pelo imposto de renda normalmente são baseadas: (i) na teoria do benefício, sendo o IRPJ visto quase como um “preço” a pagar pelos benefícios decorrentes da personificação de atividades empresariais com responsabilidade limitada, (ii) na conveniência administrativa, pois tributar uma única entidade em comparação com a tributação de seus sócios é tarefa administrativa assaz conveniente e eficaz, e (iii) no desejo do governo federal de regular as empresas (BRAUNER, 2016, p. 228, TILBERY, 1985, p. 31-32).

No entanto, em vista da constatação de que a sociedade normalmente repassa sua carga tributária (para seus sócios, para os

42 Mesmo que as regras contábeis atuais exijam a criação de reserva de incentivos fiscais, eram poucos, até pouco tempo atrás, os incentivos fiscais que expressamente vedam a distribuição de tais valores aos sócios. Este cenário se modificou substancialmente após a edição da Lei Complementar nº 160/2017 e o tratamento por ela dado aos incentivos fiscais estaduais.

43 Mas o país de residência dos sócios pode decidir isentar também os dividendos nesta situação como forma de eliminar a dupla tributação econômica de sócios e sociedade (COOPER; GORDON, 1998, p. 852-854).

44 Há uma segunda modalidade de integração total, que consiste na atribuição plena de créditos do imposto pago pela sociedade contra a apuração de imposto pelos sócios. Este tema, porém, será abordado adiante, no item 3.2.1.

consumidores, para seus empregados etc.), BRAUNER argumenta que a teoria do benefício perde sustentação, pois os beneficiados e os sofrendores podem não ser a mesma pessoa, de forma que a aplicação desta teoria deveria resultar numa discussão sobre qual deveria ser a tributação dos sócios e não da sociedade. Quanto ao argumento da praticabilidade, BRAUNER não ignora a eficiência das sociedades como centralizadoras de arrecadação. Sua proposta, porém, consiste uma cobrança de IR-Fonte sobre a distribuição de dividendos combinada com tributação do acréscimo de valor a mercado das ações. Por fim, quanto ao argumento da regulamentação, BRAUNER sugere que um IRPJ de alíquota zero atingiria a mesma finalidade, pois o que interessa para fins reguladores é a informação obtida e não a receita fiscal (2016, p. 232-233).

Entraves operacionais costumam advogar contra a tributação concentrada nos sócios. As dificuldades na implementação da tributação a mercado ou sobre lucros retidos, bem como na alocação de rendimentos para um número enorme e crescente de acionistas em formas variadas de investimento são apontadas como razões pelas quais nenhum país tenha adotado tal método de integração total como regra geral (COOPER; GORDON, 1998, p. 817-818). Este método costuma ser adotado para alguns tipos societários ou atividades.

No Brasil, este que Tilbery denominou de método das sociedades de pessoas (1985, p.43) enxerga a sociedade como um tubo condutor dos lucros aos sócios. Nesse sentido, os lucros seriam isentos no nível da pessoa jurídica e seriam tributados exclusivamente no nível das pessoas físicas pela tabela progressiva.

Durante os anos de 1947 a 1976 este método foi adotado de modo abrandado, com alíquotas menores, para as sociedades de profissionais liberais. Elas pagavam 3% de IRPJ no período de 1947 a 1966<sup>45</sup>, ao invés de tabela progressiva de 10% a 15%, e pagavam 11% no período de 1967 a 1976<sup>46</sup>, contra a alíquota comum de 30%. Este

45 Lei nº 154/1947, art. 44.

46 Decreto-Lei nº 62/1966, art. 1º.

regime foi suspenso de 1977 a 1987<sup>47</sup> e somente depois disso é que o método das sociedades de pessoas foi adotado plenamente (TILBERY, 1988, p.88). Foi então no período que se seguiu de 1988 a 1996, que as sociedades civis se tornaram transparentes, sendo seus rendimentos tributados exclusivamente na pessoa dos sócios<sup>48</sup>.

O que talvez justificaria a adoção deste método para determinadas atividades seria a natureza pessoal e também a responsabilidade pessoal que decorre do exercício de determinadas atividades (como se verifica no caso das profissões liberais) (CANTO, 1971, p. 377)<sup>49</sup>.

## **3.2. MÉTODOS DE TRIBUTAÇÃO DIVIDIDA**

A maior parte dos métodos envolve realizar-se a tributação dividida nos dois níveis, na sociedade e também nos sócios, construindo-se alguma maneira de relação entre eles.

### **3.2.1. MÉTODOS: CLÁSSICO, DE ALÍQUOTAS DISTINTAS (PARA LUCROS RETIDOS/ DISTRIBUÍDOS) DE DEDUÇÃO DE DIVIDENDOS E DE IMPUTAÇÃO**

Para fins de simplificação, comentam-se aqui 4 métodos que, embora sejam distintos em determinados aspectos, congregam efeitos comuns.

No método clássico, não há interação formal entre os impostos pagos pela sociedade e pelos sócios. O alívio da dupla tributação econômica acontece de maneira implícita, mediante, por exemplo, a fixação de uma alíquota mais baixa de IRPF sobre os dividendos ou a concessão de incentivos fiscais oferecidos às indústrias (COOPER; GORDON, 1998, p. 845-846). O regime recém adotado na Argentina é um exemplo de sistema clássico com alíquotas menores para a

47 Decreto-Lei nº 1.443/1976, art. 1º.

48 Decreto-Lei nº 2.397/1987, art. 1º.

49 Ulhoa Canto comentava que a conjunção de esforços de prestadores de serviços profissionais não agrega valor à sociedade. Sociedades de profissionais liberais seriam diferentes, portanto, de sociedades comerciais, industriais ou financeiras, nas quais a união de patrimônio e esforços faz surgir um componente novo, um algo a mais de valor.

tributação de dividendos.

Ao deixar uma parte da tributação para o momento da distribuição de dividendos, este método tem a desvantagem de estimular a retenção de lucros nas empresas. Ele também tem o potencial de beneficiar investidores isentos e investidores estrangeiros, especialmente se a tributação das sociedades tiver suas alíquotas reduzidas. Para investidores estrangeiros, a instituição de IR-Fonte é recomendável para anular esta vantagem (mas pode haver restrições para tanto em razão de acordos de dupla tributação). No mais, o sistema clássico anula os efeitos da concessão de incentivos fiscais, porque pressupõe a tributação do sócio sobre lucros que tenham sido isentados no nível da sociedade (COOPER; GORDON, 1998, p. 845-848).

Por sua vez, o método de alíquotas distintas impõe alíquota mais baixa de IRPJ para lucros distribuídos combinada com tributação progressiva no IRPF a ser pago pelos sócios. Os lucros retidos submetem-se à tributação normal do IRPJ (assumindo-se que este seja menor que a alíquota marginal do IRPF). Configurado desta maneira, este método também pode ser acusado de favorecer a retenção de lucros<sup>50</sup>. Normalmente este método aparece em conjunto com técnicas de imputação, que serão comentadas adiante.

O método de dedução de dividendos pagos também opera no nível da sociedade, impondo uma carga tributária distinta conforme sejam os lucros retidos ou distribuídos. Isso é implementado mediante a concessão de dedução para a empresa com relação a dividendos pagos, seguida de tributação no nível dos sócios. Este método apresenta os mesmos efeitos discutidos acima para os outros 2 métodos aqui comentados.

Enfim, no método de imputação, os sócios submeteriam seus dividendos à tributação normal e teriam direito a um crédito relativo

---

50 Mas os fatores também podem se inverter. Conforme comentam COOPER e GORDON, este sistema era, no momento da análise, utilizado pela França e pela Alemanha de maneiras invertidas. A Alemanha impunha uma tributação menor sobre lucros distribuídos, ao passo que a França impunha uma tributação menor sobre os lucros retidos (1998, p. 851, NR 128).

ao IRPJ pago pela sociedade (na proporção dos lucros recebidos por cada um) (TILBERY, 1985, p. 44)<sup>51</sup>. Tomando-se como exemplo as alíquotas atualmente vigentes, tem-se que o acionista pessoa física calculará o IRPF por ele devido segundo a tabela de alíquotas progressivas e pode se ver diante de duas situações: ou apurará um valor maior de IRPF a pagar do que o valor do crédito recebido<sup>52</sup>, ou apurará um valor menor de IRPF a pagar, que seria totalmente compensado com o crédito de IRPJ—situação na qual caberia questionar se este montante de crédito excedente poderia ser utilizado contra outros rendimentos tributáveis, restituído ou carregado para compensação em anos futuros.

Num cenário de tributação de dividendos, caberá avaliar se este estímulo à retenção de lucros seria um problema. A legislação societária brasileira, particularmente no caso de sociedades por ações, estabeleceu diversos mecanismos para evitar a retenção de lucros, mas igual prescrição não há para outras formas societárias, donde é lícito concluir que a retenção de lucros não deve ser um problema a ser atacado com mecanismos tributários<sup>53</sup>.

A potencialização de benefícios de investidores isentos (e.g. fundos de investimento) não deve ser questão preocupante, pois se confunde com a própria justificativa na concessão de imunidades e isenções de caráter subjetivo. A seu turno, o repasse de incentivos fiscais é questão que merece análise cuidadosa. Caso a tributação de dividendos na pessoa dos sócios leve em conta os impostos efetivamente pagos pela sociedade, em vez de um valor nocional de imposto, a concessão de incentivos à sociedade será anulada pela tributação incidente nos sócios. Esta medida pode ser coerente com os objetivos dos incentivos

51 Este modelo, por certo, somente faz sentido se a alíquota do imposto de renda devido pelo acionista pessoa física for estipulada em nível superior ao devido pela pessoa jurídica.

52 O IRPF a pagar pode superar o crédito de IRPJ, por exemplo, no caso de lucros pagos por pessoa jurídica que apura IRPJ no lucro presumido e cujo lucro não excedeu o montante de R\$ 60.000,00 no trimestre.

53 Até mesmo porque a maneira de corrigir esta distorção consiste no estabelecimento de tributação dos sócios em regime de competência ou por valoração a mercado de suas participações, metodologias estas que devem enfrentar forte resistência.

fiscais<sup>54</sup>. Quanto aos investidores estrangeiros, recomenda-se a instituição de tributação na fonte, a qual pode inclusive ser feita com alíquotas superiores às cobradas em relação a investidores nacionais. Este tema será revisto com maior cuidado no item 4.3 abaixo.

## 4. QUESTÕES ADICIONAIS A SEREM CONSIDERADAS

Os projetos de lei comentados acima<sup>55</sup>, voltados à reinstituição da tributação de dividendos no Brasil, pecam por simplificar demasiadamente um tema complexo e central do sistema tributário brasileiro atual. Ao se retomar a tributação de dividendos, há muitas questões importantes e consequências a serem abordadas. Alguns desses temas são discutidos adiante.

### 4.1. TRIBUTAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL

A tributação dos ganhos de capital deve guardar coerência com a tributação imposta aos dividendos. O sistema brasileiro atual apresenta uma incongruência neste aspecto, pois isenta os dividendos e tributa os ganhos de capital sem nenhum ajuste com relação aos lucros retidos. Na prática, em vendas de empresas fechadas que possuam lucros retidos, o acionista vendedor toma o cuidado de, e.g., declarar dividendos em seu favor antes de entregar a empresa, reduzindo-se o preço de venda para refletir tal distribuição (isenta) de dividendos. A legislação brasileira é coerente, porém, quando permite a dedução de ágio em aquisições empresariais, pois esta medida contribui para eliminar a dupla tributação sócios-sociedade<sup>56</sup>.

Num cenário em que dividendos passem a ser tributados, pode haver dupla tributação quando se tributa os ganhos de capital na venda de ações de empresa que tenham lucros retidos, a não ser

54 Conforme já apontado, se os incentivos fiscais objetivam estimular o investimento empresarial, eles não deveriam ser repassados ao acionista, porquanto uma retirada de dividendos pode destinar valores a consumo e não a investimento

55 Vide item 2.2 supra.

56 A lógica aqui é inversa se houve tributação do ganho de capital na pessoa do sócio (vendedor) sobre os lucros futuros retratados no preço de venda, promove-se um alívio da tributação dos lucros empresariais correspondentes.

que se faça um ajuste para eliminar este efeito. Há uma tendência dos países em alinhar a tributação dos dividendos com a tributação dos ganhos de capital<sup>57</sup>.

A mesma alíquota imposta aos dividendos deve ser imposta aos ganhos de capital e um ajuste deve ser feito para que tais dividendos não sejam novamente tributados quando distribuídos. Ademais, a tributação dos ganhos de capital pode ficar restrita a vendas realizadas por pessoas físicas, particularmente se os dividendos não forem tributáveis em distribuições para pessoas jurídicas.

## 4.2. ISENÇÃO DE DIVIDENDOS RECEBIDOS POR PESSOAS JURÍDICAS

Outro ponto importante consiste em definir se haveria razões para tributar os dividendos no nível da pessoa jurídica, ou se faria mais sentido impor tal tributação apenas na passagem de dividendos aos sócios pessoas físicas. As razões contrárias a tal medida consistem em evitar dupla ou múltiplas incidências do IRPJ sobre o mesmo lucro. Tal tributação poderia ser justificada para combater a criação de estruturas piramidais de controle empresarial que, segundo Morck, permitem um controle corporativo muito concentrado, criam problemas de governança e produzem um cenário para estratégias de evasão fiscal. Ao que tudo indica, tais razões não são atraentes o suficiente e podem ser substituídas por outros mecanismos<sup>58</sup>.

No Brasil, durante a década de 80, por exemplo, a distribuição de dividendos ao longo de uma cadeia de pessoas jurídicas poderia ser realizada de modo neutro, pois, embora houvesse uma retenção de 15% nas distribuições feitas a pessoas jurídicas, estas poderiam

57 Na Alemanha, por exemplo, dividendos recebidos por pessoa física são tributados com 50% de redução na base de cálculo e o mesmo regime se aplica aos ganhos de capital. Se o beneficiário for pessoa jurídica, os dividendos são tributáveis com redução de 95% na base de cálculo e os ganhos de capital são isentos. No Japão, EUA, Países Baixos e Suécia, a mesma alíquota reduzida aplicável aos dividendos se aplica aos ganhos de capital. (AULT; ARNOLD, 2004, p. 331)

58 Morck menciona ações como a da legislação de preços de transferência para evitar a manipulação de preços, o ativismo de acionistas para impedir o controle acionário e o aprimoramento da democracia como forma de atenuar os problemas associados à concentração excessiva de controle nas mãos de uma pequena elite. (MORCK, 2003, p. 14-22, 26)



compensar tal IR-Fonte com o IR-Fonte por elas devido nas distribuições que faziam<sup>59</sup>.

Os lucros e dividendos que já tivessem sido tributados nas sociedades que os distribuíram não se submetiam novamente à tributação<sup>60</sup> e havia uma obrigação de controle separado das distribuições de dividendos a fim de identificar quais lucros eram repassados (já tributados) e quais se referiam a lucros próprios<sup>61</sup>.

Cabe ponderar, porém, se esta isenção deveria ser aplicada apenas a investimentos de caráter duradouro. Henry Tilbery<sup>62</sup> comenta particularidades do sistema belga, que concedia isenção aos dividendos recebidos por pessoa jurídica e decorrentes de participação societária que havia sido detida durante todo o ano-base. Em contraste, participações de caráter não permanente eram tratadas como se o acionista fosse pessoa física.

Pelo menos uma hipótese foi endereçada pela legislação brasileira atual, qual seja, a distribuição de dividendos para uma pessoa jurídica que houver adquirido participação societária pequena. De fato, o comando retratado no art. 380 do atual Regulamento do Imposto de Renda determina que os dividendos recebidos de participação societária avaliada por custo de aquisição<sup>63</sup>, adquirida até 6 meses antes da data da respectiva percepção, serão registrados como redução do custo de aquisição. Atualmente, esta regra aparenta possuir um caráter antielisivo voltado a desestimular a compra fictícia (e talvez até a detenção momentânea) de participação societária por uma pessoa jurídica apenas se beneficiar do recebimento de lucros isentos<sup>64</sup>.

59 Decreto-Lei nº 1.790/1980, art. 2º. Este regime é em tudo similar ao que existe atualmente no Brasil em matéria de JCP.

60 Decreto-Lei nº 5.844/1943, art. 43, §2º (atual art. 379, §1º do RIR/99).

61 Lei nº 3.470/1958, art. 70 (atual art. 379, §1º do RIR/99).

62 1985, p. 68.

63 Ou seja, de investimento que não seja em empresa coligada ou controlada.

64 A regra, porém, não manda tributar esses dividendos espúrios. Ela simplesmente determina que se reduza o custo de aquisição da mesma participação, o que implica uma potencial tributação futura em razão da perda de base fiscal numa eventual venda desta mesma participação.

### 4.3. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA INVESTIDORES ESTRANGEIROS

Ao se tributar os dividendos de investidores nacionais, deve-se também tributar dividendos remetidos ao exterior. Aqui convém avaliar se tal tributação pode ser mais gravosa do que aquela imposta aos investidores nacionais.

O princípio da não discriminação determina que os estrangeiros não deverão estar sujeitos, num determinado Estado, a nenhuma tributação ou obrigação tributária diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação. Este princípio impede apenas a discriminação baseada no critério de nacionalidade e não vê problema na discriminação que seja baseada em residência (XAVIER, 2015, p. 245). A tributação sobre os dividendos pode, portanto, ser mais gravosa para os investidores estrangeiros.

A própria Convenção Modelo da OCDE foi alterada recentemente para deixar claro, na redação do art. 24 (1), que a expressão “nas mesmas situações” envolve, em particular a questão da residência. Sabe-se que a OCDE evita a todo custo promover alterações no Modelo<sup>65</sup> e, por conseguinte, se foi necessário tomar esta providência para a questão do critério da residência, isso significa que tratados firmados com a redação anterior podem conduzir a interpretações divergentes<sup>66</sup>.

Nossa legislação pretérita oferece um exemplo desta questão e o conflito então gerado ainda pende de resolução pelo Poder Judiciário. Quando a Lei nº 8.383/1991 determinou que os lucros apurados a partir de 1993 ficariam livres de tributação pelo imposto de renda (seja na fonte ou na declaração de ajuste)<sup>67</sup>, ela também estabeleceu uma tributação diferenciada para os investidores estrangeiros, exigindo

65 A alteração feita nos comentários busca enfatizar que a redação anterior deveria ser suficiente para estabelecer que a residência pode ser critério de discriminação e destaca que os países-membros sempre aplicaram uma interpretação consistente (OECD, 2015d, C(24)-3, item 7).

66 Ou seja, podem ser lidos como um bloqueio à discriminação baseada na residência.

67 Lei nº 8.383/1991, art. 75.

destes uma tributação na fonte de 15%<sup>68</sup>.

Um caso representativo desta discussão (“caso Volvo”) foi julgado pelo STJ de modo favoravelmente ao contribuinte<sup>69</sup>, mas não se pode afirmar que a razão preponderante para tanto foi o princípio da não discriminação<sup>70</sup>. Na opinião de Alberto Xavier, o julgamento do STJ no caso Volvo está equivocado (XAVIER, 2015, p. 247, NR 17). Mas pode haver razões históricas para a aceitação de um princípio de não discriminação mais amplo no Tratado Brasil-Suécia.

Uma visão—que se costuma rotular de interpretação estática dos Tratados de Dupla Tributação – permitiria interpretar o art. 24 do TDT Brasil-Suécia de modo a reconhecer que teria sido consentâneo com intenção das Partes no momento da assinatura do Tratado admitir um princípio de não discriminação mais abrangente, um que vedasse também a discriminação com base na residência. Esta parece ser a proposta formulada por GRUPENMACHER, que parte do objetivo de evitar dupla tributação (incluindo-se, segundo ela, também a tributação econômica) para formular o argumento de que o princípio da não discriminação do TDT Brasil-Suécia abarca também a impossibilidade de tratamento mais onerosos com supedâneo na residência (GRUPENMACHER, 2016, p. 83). Seriam indicativos fortes desta intenção dos países, especialmente o Brasil, o fato de que a Lei nº 4.131/1962 teria conferido tratamento isonômico ao capital estrangeiro (GRUPENMACHER, 2016, p. 89).

#### 4.4. REFORÇO / APRIMORAMENTO DA LEGISLAÇÃO DE DDL

A legislação que busca coibir as distribuições disfarçadas de lucros perdeu sua importância quando, no Brasil, se resolveu isentar os dividendos e tributar os lucros concentradamente nas empresas. A partir de 1996, os lucros podiam ser distribuídos explicitamente, sem que disso surgissem gravames fiscais. Embora não tenha havido revogação

68 Lei nº 8.383/1991, art. 77.

69 REsp 426.945.

70 Ao menos não o princípio da não discriminação com sua formatação atual.

expressa dos dispositivos que mandavam tributar tais lucros na pessoa do beneficiário<sup>71</sup>, sua implementação se tornou incoerente<sup>72</sup>.

Esta legislação ganha mais importância num contexto de tributação dos dividendos e merece ser aprimorada a fim de promover coerência na tributação da renda. Convém revisitar as hipóteses previstas na legislação atual<sup>73</sup>, revisar suas lacunas, compulsá-las em comparação com as previsões enumerativas da legislação anterior<sup>74</sup> para avaliar se devem ser reinstauradas algumas das hipóteses aí previstas e também examinar exemplos recentes de legislação comparada<sup>75</sup>.

## 5. CONCLUSÕES

Depois de longo tempo em que prevaleceu um sistema concentrado na pessoa jurídica, pode chegar o momento de promover mudanças para impor a tributação de lucros em dois níveis, na sociedade e nos sócios. Após 30 anos de existência, a Constituição Federal pode ver implementados os princípios de generalidade, universalidade e progressividade do imposto de renda.

Reinstituir a tributação de dividendos no Brasil é tarefa a ser implementada com cautela, cuidando-se de alinhar diversos outros pontos da legislação tributária a fim de manter coerência. Deve-se avaliar a neutralidade com relação às distribuições de lucros, o tratamento de incentivos fiscais concedidos às empresas, aos investidores isentos e aos investidores estrangeiros, bem como a tributação de

71 O Regulamento do Imposto de Renda de 1994 continha o seguinte comando (inexistente no Regulamento atual):

Art. 437. O lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento do administrador, sócio, acionista ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive os afins, auferiu esses benefícios.

72 Conforme comenta Schoueri, a sistemática de integração da tributação das pessoas jurídicas com a de seus sócios, objetivada pela Lei nº 9.249/1995, revogou implicitamente a tributação do beneficiário com relação a lucros distribuídos disfarçadamente (1996, p. 92-93).

73 Reproduzidas no art. 464 do atual Regulamento do Imposto de Renda.

74 Art. 72 da Lei nº 4.506/1964.

75 No caso da reforma tributária promovida recentemente na Argentina, a Ley nº 27.430 (art. 32) inseriu novas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros na Ley de Impuesto a las Ganancias, nº 20.628/1977 (art. 46.1).

lucros do exterior e a importância que se coloca para questões de justiça e praticabilidade.

A carga tributária imposta sobre os ganhos de capital deve guardar coerência com a tributação dos dividendos. Não há razões convincentes para se tributar os ganhos de capital e tampouco os dividendos recebidos por pessoas jurídicas em investimentos duradouros. Em geral, não há discriminação se a tributação de estrangeiros for mais gravosa. E a legislação de distribuição disfarçada de lucros merece ser aprimorada, pois passa a exercer um papel relevante.

## REFERÊNCIAS

ANDERSEN & CO., Arthur (Prep.). *Tax Reform 1986: Analysis and Planning*. Nova Iorque: Matthew Bender, 1986.

ANDRADE, André Martins de. Efeitos Jurídicos da Inconstitucionalidade do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido – ILL. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda: Questões Atuais e Emergentes*. São Paulo: 1995, p. 9-19.

AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. 2ª ed. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2004.

BELAICH, Pablo. Integración del dividendo con la renta corporativa La experiencia latinoamericana y propuestas superadoras. Relatório da Argentina. In: GEBHARDT, Jorge (Relator Geral). *9º Encuentro Regional Latinoamericano – IFA*. Buenos Aires, 2017. Disponível em <http://apps.kingconf.com/ifa2017indice/presentaciones/temas/1/argentina.pdf>. Acesso em 16 abr. 2018.

BRASIL, *Anteprojeto Constitucional*. Brasília, 1986. Disponível em <http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituante/AfonsoArinos.pdf>. Acesso em 16 abr. 2018.

BRASIL, *Anais do Senado Federal. Atas da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças*. Brasília, 1987. Disponível em <http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituante/ComESub.pdf>. Acesso em 16 abr. 2018.

BRAUNER, Yariv. Should Corporations be Taxpayers? In: INFANTI, Anthony C. *Controversies in Tax Law: A Matter of Perspective*. Nova Iorque: Routledge, 2016, p. 223-247.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto de Renda: Sociedades Cívis Prestadoras de Serviços Profissionais. *Revista de Direito Público*, n. 16. São Paulo: RT, 1971, p. 376-381.

CASTRO, Fábio Avila de. *Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição*. Dissertação de mestrado. Universidade de Brasília, 2014. Disponível em [http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014\\_FabioAvilaDeCastro.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_FabioAvilaDeCastro.pdf). Acesso em 16 abr. 2018.

CATARINO, João Ricardo; GODOI, Marciano Seabra de; MELO, Ana Conceição; GARCIA, Ana Carolina Moreira. Tendências da Tributação Internacional sobre os Lu-

cros e Dividendos: Um Estudo Comparativo entre Brasil e Portugal. In: *Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário (RDIET)*. Brasília, V. 12, nº 1, p. 92-131. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8187>. Acesso em 16 abr. 2018.

COOPER, Graeme S., GORDON, Richard K. Taxation of Enterprises and Their Owners. In: THURONYI, Victor. *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 2. Washington: International Monetary Fund, 1998, p. 811-894.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O Princípio da Não Discriminação e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (Coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (Orgs.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 61-90.

IMIRIZALDU, Juan José. Ley de Reforma Tributaria. Impuesto a las Ganancias. Tasa societaria. Dividendos. In: VIZCAÍNO, Catalina García. *La Reforma Tributaria—Análisis de los Temas Principales Introducidos por la Ley N° 27.430*. Buenos Aires: IJ Editores, 2018. Disponível em <https://ar.ijeditores.com/pop.php?option=articulo&Hash=e2b1d55dd8c6b78c51b106c489e421b1>. Acesso em 16 abr. 2018.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie. *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 3-31.

LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. *A Gênese do Texto da Constituição de 1988*. Vol. II – Textos. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013. Disponível em <http://www.senado.leg.br/publicacoes/Genese-Constituicao/pdf/genese-cf-1988-2.pdf#cap3r>. Acesso em 16 abr. 2018.

MORCK, Randall. Why Some Double Taxation Might Make Sense: The Special Case Of Inter-Corporate Dividends. University of Alberta Center for Financial Research Working Paper No. 03-01, 2003. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=369220>. Acesso em 16 abr. 2018.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. História do Imposto de Renda no Brasil: Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013). Brasília, Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em <http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>. Acesso em 16 abr. 2018.

OECD. *Roadmap for the Accession of the Russian Federation to the OECD Convention*. OECD Publishing, Paris, 2007. Disponível em: <https://www.oecd.org/legal/41463285.pdf>. Acesso em 16 abr. 2018.

OECD. *Roadmap for the Accession of Colombia to the OECD Convention*. OECD Publishing, Paris, 2013. Disponível em: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf?core=c\(2013\)110/final&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf?core=c(2013)110/final&doclanguage=en). Acesso em 16 abr. 2018.

OECD. *OECD Economic Surveys: Brazil 2015*. OECD Publishing, Paris, 2015a. Disponível em [http://dx.doi.org/10.1787/eco\\_surveys-bra-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-bra-2015-en). Acesso em 16 abr. 2018.

OECD. *Roadmap for the Accession of Costa Rica to the OECD Convention*. OECD Publishing, Paris, 2015b. Disponível em: <http://www.oecd.org/officialdocuments/public>

cdisplaydocumentpdf/?cote=C(2015)93/FINAL&docLanguage=En. Acesso em 16 abr. 2018.

OECD. *Roadmap for the Accession of Lithuania to the OECD Convention*. OECD Publishing, Paris, 2015c. Disponível em [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C\(2015\)92/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C(2015)92/FINAL&docLanguage=En). Acesso em 16 abr. 2018.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, 2015d. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>. Acesso em 16 abr. 2018.

POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda: Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária, Vol. VII. São Paulo: Quartier Latin / IBDT, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.); CARVALHO, Cristiano Viveiros de; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil: Uma Perspectiva Comparada*. Brasília, Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa, 2015. Disponível em [http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/26840/tributacao\\_lucros\\_silva.pdf?sequence=1](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/26840/tributacao_lucros_silva.pdf?sequence=1). Acesso em 16 abr. 2018.

TEBECHRANI, Alberto; CAMPOS, Fortunato Bassani; MACHADO, José Luiz Ribeiro. *Regulamento do Imposto de Renda para 1991* [baseado no Decreto nº 85.450/1980]. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

TEBECHRANI, Alberto; CAMPOS, Fortunato Bassani; MACHADO, José Luiz Ribeiro. *Regulamento do Imposto de Renda para 1997* [baseado no Decreto nº 1.041/1994]. São Paulo: Resenha, 1997.

TILBERY, Henry. *Imposto de Renda – Pessoas jurídicas: Integração entre Sociedade e Sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1985.

TILBERY, Henry. *A Tributação das Sociedades Cíveis de Profissões Liberais pelo Imposto de Renda*. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 6. São Paulo: IOB, 1988, p. 81-88.

TILBERY, Henry. *O Novo Imposto de Renda do Brasil: Comentários à Lei 7713/88, Ajustado aos Novos Métodos de Atualização Monetária*. São Paulo: IOB, 1989.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.





# **ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SEÇÃO DE GOIÁS – GESTÃO 2016-2018**

## **Diretoria da OAB/GO**

Lúcio Flávio Siqueira de Paiva - Presidente  
Thales José Jayme - Vice-Presidente  
Jacó Carlos Silva Coelho - Secretário-Geral  
Deltira Santos Menezes - Secretária-Geral Adjunta  
Roberto Serra da Silva Maia – Tesoureiro

## **Diretoria da Escola Superior de Advocacia da OAB/GO**

Rafael Lara Martins - Diretor-Geral  
Giovanny Heverson de Mello Bueno - Diretor-Adjunto  
Luciana Lara Sena Lima - Diretora-Adjunta  
Rildo Mourão Ferreira - Diretor-Adjunto

## **Conselho Federal da OAB/GO**

Dalmo Jacob do Amaral Júnior  
Fernando de Paula Gomes Ferreira  
Leon Deniz Bueno da Cruz  
Marcello Terto e Silva  
Marisvaldo Cortez Amado  
Valentina Jungmann Cintra

## **Diretoria da CASAG**

Rodolfo Otávio Pereira da Mota Oliveira – Presidente  
Marcelo Di Rezende Bernardes - Vice-Presidente  
Ana Lúcia Amorim Boaventura - Secretária-Geral  
Estênio Primo de Souza - Secretário-Geral Adjunto  
Carlos Eduardo Ramos Jubé - Direto Tesoureiro  
Cácia Rosa de Paiva - Diretora-Adjunta  
Hélcio Costa de Oliveira - Diretor-Adjunto  
Osório Evandro de Oliveira Silva - Diretor-Adjunto  
Tênio do Prado - Diretor-Adjunto  
Thiago Mathias Cruvinel - Diretor-Adjunto

## Conselho Seccional da OAB/GO

|                                          |                                           |
|------------------------------------------|-------------------------------------------|
| Aibes Alberto da Silva                   | Leandro de Oliveira Bastos                |
| Allinne Rizzie Coelho Oliveira Garcia    | Leandro Martins Pereira                   |
| Ana Carollina Ribeiro Barbosa            | Leandro Melo do Amaral                    |
| Ana Paula Félix de Souza Carmo Gualberto | Lilian Pereira de Moura                   |
| André Luis Cortes de Souza               | Luciano de Paula Cardoso Queiroz          |
| Arcênio Pires da Silveira                | Luis Gustavo Nicoli                       |
| Ariana Garcia do Nascimento Teles        | Marcos Cesar Gonçalves de Oliveira        |
| Bárbara de Oliveira Cruvinel             | Marlene Moreira Farinha Lemes             |
| Bartira Macedo de Miranda Santos         | Maura Campos Domiciana                    |
| Carla Franco Zannini                     | Maurício Alves de Lima                    |
| Carlos André Pereira Nunes               | Milena Maurício Moura                     |
| Caroline Regina dos Santos               | Nadim Neme Neto                           |
| Colemar José de Moura Filho              | Osmar de Freitas Junior                   |
| Daniella Grangeiro Ferreira              | Paulo Gonçalves Paiva                     |
| Danilo Di Rezende Bernardes              | Philippe Dall'Agnol                       |
| Danúbio Cardoso Remy                     | Rafael Lara Martins                       |
| David Soares da Costa Junior             | Raphael Rodrigues de Ávila Pinheiro Sales |
| Diego Martins Silva do Amaral            | Renata Abalém                             |
| Dirce Socorro Guizzo                     | Renata Medina Felici                      |
| Eduardo Alves Cardoso Júnior             | Ricardo Gonçalves                         |
| Eliane Ferreira Pedroza de Araújo Rocha  | Ricardo Silva Naves                       |
| Eliane Simonini Baltazar Velasco         | Rildo Mourão Ferreira                     |
| Erlon Fernandes Cândido de Oliveira      | Rodnei Vieira Lasmar                      |
| Fabício Antônio Almeida de Brito         | Rodrigo Lustosa Victor                    |
| Fabício Cândido Gomes de Souza           | Romildo Cassemiro de Souza                |
| Fabricio Rocha Abrão                     | Rubens Fernando Mendes de Campos          |
| Flávia Silva Mendanha Crisóstomo         | Sara Mendes                               |
| Flávio de Oliveira Rodovalho             | Scheilla de Almeida Mortoza               |
| Flávio Henrique Silva Partata            | Sérgio Murilo Inocente Messias            |
| Henrique Alves Luiz Pereira              | Simon Riemann Costa e Silva               |
| Idécio Ramos Magalhães Filho             | Sirlene Moreira Fidélis                   |
| Iraci Teófilo Rosa                       | Telmo de Alencastro Veiga Filho           |
| Janine Almeida Sousa de Oliveira         | Valdir José de Medeiros Filho             |
| Janúncio Januário Dantas                 | Valéria Alves dos Reis Menezes            |
| Jean Pierre Ferreira Borges              | Vandelino Cardoso Filho                   |
| Jônatas Moreira                          | Vasco Rezende Silva                       |
| José Carlos Ribeiro Issy                 | Vitor Hugo Albino Pelles                  |
| José Humberto Abrão Meireles             | Viviany Souza Fernandes                   |
| José Mendonça Carvalho Neto              | Waldemir Malaquias da Silva               |
| Juscimar Pinto Ribeiro                   | Weliton Soares Teles                      |