



DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO

REVISTA DIGITAL DA FESDT

Número 10

FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação – CIPid,

Direito tributário em questão: revista da FESDT [recurso eletrônico] /
Fundação Escola Superior de Direito Tributário – n. 10, (2008)-
Porto Alegre: FESDT, 2008-
v.

Quadrimestral.

e-ISSN: XXXX XXXX

Descrição baseada em: n. 10, maio/ago. 2019

1. Direito tributário - Periódico. 2. Tributos. I. Fundação Escola
Superior de Direito Tributário.

CDU 336:34

Ficha catalográfica elaborada por Nariman M. Nemmen, CRB 10/1767

Conselho Editorial

André Pedreira Ibañez	Luciane Amaral Corrêa Münch
Cassiano Menke	Melissa Guimarães Castello
Cezar Saldanha Souza Júnior	Paulo Antônio Caliendo
Cristiano Carvalho	Paulo de Barros Carvalho
Diego Galbinski	Rafael Pandolfo
Éderson Garin Porto	Robson Maia Lins
Heleno Taveira Torres	Rodrigo Dalcin Rodrigues
Hugo de Brito Machado	Roque Antônio Carrazza
Humberto Ávila	Rosane Beatriz J. Danilevicz
Igor Danilevicz	Sacha Calmon Navarro Coêlho
Juliana Ribas	

FESDT

Fundação Escola Superior de Direito Tributário

Rua Mariante. 284 sala 704 – Bairro: Rio Branco – CEP: 90430-180

CNPJ: 04870072/0001-40 – Inscr. Estadual: Isenta – Inscr. Municipal: 1498758-2-7

Fone: (51) 3029.5307 – fesdt@fesdt.org.br – www.fesdt.org.br

Fundação Escola Superior de Direito Tributário

Gestão 2017/2019

CONSELHO ADMINISTRATIVO

Fábio Raimundi – *Presidente*

Melissa Guimarães Castello – *Vice-Presidente*

Rodrigo Dalcin Rodrigues – *Diretor Técnico*

Ricardo Bernardes Machado – *Diretor Financeiro*

Mariana Porto Koch – *Diretora Administrativa*

CONSELHO DELIBERATIVO

Antonio Ricardo Vasconcellos Schmitt – *Presidente*

Paulo Fernando Silveira de Castro – *Vice-Presidente*

Francisco José Moesch – *Conselheiro*

Abel Henrique Ferreira – *Conselheiro*

Maria Dionne de Araujo Felipe – *Conselheira*

Cassiano Menke – *Conselheiro*

Simone Anacleto – *Conselheira*

Fernando Mombelli – *1º Conselheiro Suplente*

Gilson César Borges de Almeida – *2º Conselheiro Suplente*

Jussandra Maria Hickmann Andraschko – *3ª Conselheira Suplente*

CONSELHO CURADOR

José Umberto Braccini Bastos – *Presidente*

Ederson Garin Porto – *Vice-Presidente*

Alice Grecchi – *Conselheira*

Edmundo Cavalcanti Eichenberg – *1º Conselheiro Suplente*

Cristiane da Costa Nery – *2ª Conselheira Suplente*

Samuel Hickmann – *3º Conselheiro Suplente*

Editorial

Caro Leitor,

Desde a primeira edição de sua revista "Direito Tributário em Questão", em 2008, a Fundação Escola Superior de Direito Tributário vem mantendo a sua finalidade de contribuir para o progresso do estado da arte do Direito Tributário brasileiro funcionando como um veículo de divulgação do conhecimento produzido pela comunidade jurídica especializada.

Dando continuidade à edição em formato digital, a revista de número 10 é lançada neste XVIII Congresso de Direito Tributário em Questão da FESDT, ocasionando a convergência de dois eventos de destaque da agenda nacional.

A gama de artigos presente neste novo número convida a uma leitura que seja capaz de perceber em cada um a sua contribuição à compreensão do direito tributário. A especificidade e importância dos temas devem ser consideradas de modo a se notar que todos os autores são protagonistas da construção do Direito Tributário nacional.

A modulação fundada por alteração jurisprudencial e a ação rescisória, o custeio de serviço público, o controle dos incentivos fiscais e o dever de informação, a tributação das sociedades cooperativas, a contribuição ao Funrural, Tributação da renda, do patrimônio e do consumo, bem como a complementação do pagamento do ICMS na substituição tributária são os temas que compõem esta edição.

Ao grupo de autores, nosso reconhecimento, apreço e gratidão. Agradecemos também aos membros do Conselho Editorial pelo apoio na concretização desse trabalho.

Boa leitura!

Fábio Raimundi
Presidente

Rosane Danilevicz
Coordenadora da Revista

Sumário

Guilherme Spillari Costa A tributação das sociedades cooperativas.....	4
Hugo de Brito Machado Custeio de serviço público de uso compulsório.....	30
Jussandra Hickman Andraschko Em caso de modulação fundada por alteração jurisprudencial, é cabível ação rescisória?.....	42
Paulo Caliendo Tributação da renda, do patrimônio e do consumo – qual o caminho?.....	63
Ricardo Neves Pereira e Helio Rubens Clemente Guerra A complementação do pagamento do ICMS-ST: uma prática constitucional.....	84
Samuel Sergio do Santo O controle dos incentivos fiscais à luz do Direito e do dever de informação.....	91
Wagner Arnold Fensterseifer Sobre a declaração de constitucionalidade do Funrural: a insustentável leveza do precedente firmado no julgamento do RE nº 718.874.....	112

A tributação das sociedades cooperativas

Guilherme Spillari Costa*

Resumo: Tem este artigo o objetivo de debater de forma sucinta a tributação das sociedades cooperativas, que deve ocorrer, conforme previsão constitucional do artigo 146, III, c, mediante um adequado tratamento tributário. No intuito de diferenciar a sociedade cooperativa das demais, foi realizada uma análise da sua evolução legislativa no Brasil, atribuindo-se maior ênfase ao ato cooperativo e sua relação com o sistema tributário constitucional. Após, são apresentados os institutos da lei complementar e o adequado tratamento tributário, e, em cada uma das análises realizadas, são trazidos julgados do Supremo Tribunal Federal que demonstram o entendimento da matéria no dia a dia.

Palavras-chave: Sociedades cooperativas. Ato cooperativo. Adequado tratamento tributário.

Introdução

As cooperativas são de suma importância para a economia de qualquer país do mundo. Segundo o site Geração Cooperação, “[...] mais de um bilhão de pessoas estão ligadas ao cooperativismo em todo o mundo. É como se UMA a cada SETE pessoas se relacionasse com uma cooperativa”. “As cooperativas geram mais de 100 milhões de empregos diretos ao redor do mundo”.¹

Das 300 maiores cooperativas do mundo, 18 estão situadas no Brasil. No país, esse tipo de sociedade é responsável “[...] por mais de 70% da produção de trigo, mais de 40% da de soja, 40% da de leite, 38% de algodão, 21% do café e 16% do milho”.

Há no Brasil 6,6 mil cooperativas, sendo que essas possuem mais de 13,2 milhões de associados e geram 376 mil empregos diretos.

Um número também impressionante é com relação à exportação. As cooperativas nacionais exportaram, em 2016, US\$ 5,137 bilhões, com superávit na balança comercial de US\$ 4,6 bilhões. Também impressiona o fato que 48% de toda a produção agrícola brasileira passa de alguma maneira por uma cooperativa agropecuária.

No Brasil, 51,6 milhões de pessoas são beneficiadas direta ou indiretamente pelo cooperativismo.

* Advogado. Mestrando em Direito (UFRGS). Especialista em Direito Tributário (UFRGS). E-mail: guilherme@rlsc.adv.br. Telefones: (51) 98111-4457 / 3286-8101.

¹ Todas as informações referentes aos números apresentados foram retiradas dos dois sites seguintes: GERAÇÃO Cooperação. **12 fatos sobre cooperativismo que vão surpreender**. Disponível em: <http://geracaocooperacao.com.br/12-fatos-sobre-o-cooperativismo-que-va-lhe-surpreender/>. Acesso em: 14 dez. 2018. COOPERATIVA em Pauta. **Cooperativa no Brasil: dados e números que impressionam**. Disponível em: <https://cooperativaempauta.com.br/cooperativa-no-brasil-dados-e-numeros-que-impressionam/>. Acesso em: 14 dez. 2018.

Esses números são para demonstrar o peso que as sociedades cooperativas possuem para a economia do país. O nosso poder constituinte enxergou a sua relevância, fazendo prever na Carta, através do artigo 146, III, c, que o ato cooperativo das sociedades cooperativas receberá adequado tratamento tributário através de lei complementar.

A dificuldade, admite-se, é aplicar na prática o significado mais próximo da realidade do que seria adequado tratamento tributário.

Para isso, é realizado neste trabalho uma evolução histórica da legislação cooperativista no Brasil, desde o início do século passado até os dias atuais, o que é feito na primeira parte do artigo. No mesmo são analisadas todas as previsões constitucionais relativas às cooperativas.

Já na segunda parte do primeiro capítulo é sopesado o conceito de ato cooperativo, pois sobre esse fato é que o Constituinte buscou aplicar um tratamento tributário adequado.

Após, é pesquisado que tipo de desoneração tributária diz respeito ao ato cooperativo, se imunidade, isenção ou não incidência tributária.

Já a segunda parte do artigo trata do sistema tributário das cooperativas, começando pela análise da lei complementar, seus requisitos e exigências. Na sequência, é realizada uma análise sobre a interpretação do termo *adequado tratamento tributário*.

Encerrando a segunda parte do trabalho, trata-se sobre o ato cooperativo, a tributação e a interpretação constitucional que deve ser utilizada pelo aplicador do Direito.

1 **As sociedades cooperativas**

1.1 Definição e regime jurídico das cooperativas

Segundo a embasada lição de Carlos Valder do Nascimento, cooperativismo é:

[...] um processo pelo qual homens livres aglutinam suas forças de produção, sua capacidade de consumo e suas poupanças, elevando seu padrão de vida, ao mesmo tempo em que, por aí, beneficia-se a sociedade geral, pelo aumento e barateamento da produção, do consumo e do crédito.²

No entanto, a natureza jurídica da cooperativa não é simples e a doutrina diverge a respeito em decorrência da sua complexidade prática. O estudioso Walmor Franke afirma que “[...] uma definição unitária tropeça, com efeito, no poliformismo das organizações

² NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 28.

cooperativas, cuja classificação científica, em função de sua natureza, constitui outro capítulo da perplexidade da investigação doutrinária”³.

Tal dificuldade conceitual, no entanto, não pode ser impedimento para buscar uma definição jurídica de cooperativa.

O professor Waldirio Bulgarelli, tido por alguns como o maior dos estudiosos do assunto, afirma sobre a cooperativa:

Ela é a um tempo, empresa econômica e associação de pessoas. Empresa econômica porque a cooperativa tendo em vista a melhoria econômica dos seus associados, assenta-se sobre um complexo organizacional dos fatores de produção; associação de pessoas pois reúne um certo número de membros em torno do ideal da cooperação, para exploração da empresa.⁴

Com relação à espécie de sociedade, a antiga Lei nº 1.637/1907, em seu artigo 10, previa que as cooperativas poderiam ser “sociedades anônimas, em nome coletivo ou em comandita”⁵, regendo-se de acordo com o tipo societário adotado e mais apropriado com o objetivo cooperativo escolhido.

O Decreto nº 22.239/1932, que substituiu a Lei nº 1.637/1907, não tratou do tipo societário das cooperativas e nem buscou elucidar se a sua natureza seria civil ou comercial. A cooperativa, através do Decreto, foi tratada como “forma jurídica *sui generis*”⁶.

Dessa forma, referido Decreto não definiu a verdadeira natureza jurídica da cooperativa, tratando-a, em algumas situações, como sociedade empresária (ou comercial, para a época), e, em outras, como sociedade simples. Por essa razão, a denominação *sui generis* não conseguiu ter o efeito prático de solucionar a controvérsia, o que foi alvo de crítica da doutrina, a exemplo de Bulgarelli, que afirmou:

Isto posto, esta ideia marcou profundamente a compreensão da sociedade cooperativa entre nós. Tanto que, ao elaborar-se o Decreto nº 22.239, de 1932, procurou-se dar forma própria à sociedade cooperativa, mas, não se tendo fixado normas específicas para a responsabilidade dos associados perante terceiros, não se tendo estabelecido claramente a sua natureza como civil ou

³ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 66.

⁴ BULGARELLI, Waldirio. **Regime jurídico das sociedades cooperativas**. São Paulo: Pioneira, 1965. p. 92.

⁵ Lei nº 1.637/1907, art. 10: “As sociedades cooperativas, que poderão ser anônimas, em nome coletivo ou em comandita, são regidas pelas leis que regulam cada uma destas formas de sociedades, com as modificações estatuídas na presente lei”. BRASIL. Decreto nº 1.637/1907. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 11/01/1907.

⁶ Decreto nº 22.239/1932, art. 2º: “As sociedades cooperativas, qualquer que seja a sua natureza, civil ou mercantil, são sociedades de pessoas e não de capitais, de forma jurídica *sui-generis*, que se distinguem das demais sociedades pelos pontos característicos que se seguem, não podendo os estatutos consignar disposições que os infringam: [...]” *Id.* Decreto nº 22.239. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 23/12/1932, p. 23386.

comercial, mas fazendo-a participar de ambas, por critérios esdrúxulos, e tendo recorrido a muitas das disposições relativas às sociedades do tipo clássico, não ousou o legislador considerá-la, expressa e claramente, um novo tipo de sociedade, dando-lhe assim o que chamou de forma jurídica *sui generis*, fazendo lembrar as decisões de certos tribunais franceses, na época em que se procurava estabelecer a natureza da cooperativa, entre associações e as sociedades, e já se principiava a não considerá-las como associações, e também a não considerá-las como sociedades, e daí a expressão *sui generis*.⁷

Segundo Pontes de Miranda, “[...] a sociedade cooperativa é sociedade em que a pessoa do sócio passa à frente do elemento econômico e as consequências da personalidade da participação são profundas, a ponto de torná-las espécie de sociedade”.⁸

Após o Decreto de 1932, tivemos uma evolução legislativa que acompanhou o entendimento doutrinário no sentido de a cooperativa ser considerada como uma terceira categoria de sociedade: a sociedade cooperativa.

Foi o que ocorreu com o advento do Decreto-lei nº 59 de 1966, que revogou o Decreto nº 22.239/1932 e tratou as cooperativas como mais um tipo de sociedade. Segundo o seu artigo 4º:

Art. 4º. As cooperativas, qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas com forma jurídica própria, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas à falência, distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente lei.

A situação manteve-se com a promulgação da Lei nº 5.764, de 1971, conforme será melhor tratado a seguir. Em que pese o Código Civil de 2002, através do parágrafo único do artigo 982⁹, ter sido taxativo ao dispor que as cooperativas são sociedades simples, a doutrina concorda que se tratou de um erro do poder legislativo, pois é nítido que as sociedades cooperativas formam uma espécie autônoma de sociedade¹⁰.

⁷ BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades comerciais**. Sociedades civis e sociedades cooperativas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 251.

⁸ PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2007. v. 49. p. 569.

⁹ “Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais. Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.” BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 11 jan. 2002.

¹⁰ Nesse sentido: BULGARELLI, *op. cit.*, p. 256; CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 62-63.

Assim, Guilherme Frederico de Castro afirma que “[...] doutrinariamente podemos classificar as sociedades em três categorias distintas: a) empresárias; b) simples; e c) cooperativas”¹¹.

A explanação realizada até este ponto teve como objetivo demonstrar que as cooperativas são entidades bastante diferentes das empresas e das associações, merecendo, dessa forma, tratamento jurídico diferenciado. Tão diferenciado que a doutrina afirma existir o ramo do direito cooperativo¹².

Passar-se-á, então, a analisar o regime jurídico das cooperativas.

Destarte, é possível dizer que viu-se até o presente momento que as sociedades cooperativas “[...] são sociedades de pessoas, as quais se associam entre si com finalidades recíprocas e atuam no mercado econômico com profissionalismo, organizando os fatores de produção, todavia, sem objetivar o lucro, mas sim, o resultado econômico”¹³, possuindo, por tudo isso, um regime jurídico próprio.

A Constituição Federal reconhece a relevância das cooperativas para o país, tanto é que em diversos artigos dispõe a seu respeito, prevendo, já de início, que a sua criação independe de autorização, desde que respeitada a legislação, “[...] sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento” (artigo 5º, inciso XVIII).

No Capítulo I do Título VI da Carta, na parte que trata dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, o artigo 146, III, alínea “c”, afirma que o ato cooperativo das sociedades cooperativas receberá adequado tratamento tributário através de lei complementar.

Já no Título VII, Da Ordem Econômica e Financeira, o parágrafo segundo do artigo 174 prevê que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo”. Ainda dentro do Título dedicado à Ordem Econômica, o artigo 187, VI, afirma que o cooperativismo terá papel especial na política agrícola do país. O Sistema Financeiro Nacional, da mesma forma, abrange as cooperativas de crédito (artigo 192).

Partindo-se para a análise da atual legislação infraconstitucional, tem-se no Brasil uma lei especial, a Lei nº 5.764/1971, e o Código Civil – sendo que esse último expressamente dispõe que “[...] a sociedade cooperativa reger-se-á pelo disposto no presente Capítulo, ressalvada a legislação especial” (artigo 1.093).

Assim, de acordo com a lei especial, a operação da cooperativa se dá via ato cooperativo, tema que será tratado no próximo tópico.

¹¹ CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 64.

¹² FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 149.

¹³ CASTRO, *op. cit.*, p. 65.

1.2 Atos cooperativos

A cooperativa, na busca de seu objeto social, desenvolve suas atividades em dois sentidos: internamente, operando com os seus associados, e externamente, quando negocia com terceiros. “Os negócios com terceiros são negócios de mercado que se efetuam como ‘meio’ de realização das operações internas, sem as quais a existência da cooperativa perderia a sua razão de ser”.¹⁴

Nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, os negócios internos, entre os associados e a própria cooperativa, são os denominados atos cooperativos. Segue o citado artigo:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Bulgarelli ilustra:

Há que se distinguir na atividade operacional das cooperativas dois tipos de relações gerais, básicos para a compreensão da verdadeira natureza dessas relações. Assim é que decorrente de sua estrutura societária, pode-se isolar aqueles atos internos, praticados com seus associados e aqueles praticados com terceiros. Aos primeiros, configurados um círculo fechado, tem-se atribuído a denominação de atos cooperativos.¹⁵

Leandro Paulsen, interpretando literalmente o texto do artigo 79 da Lei Especial, afirma sobre os atos cooperativos:

As operações que não sejam entre as cooperativas e seus associados ou entre cooperativas, ou seja, que não se enquadrem como atos cooperativos, constituem operações com terceiros, não alcançadas pelo art. 146, III, c, da CF e tributáveis normalmente.¹⁶

O CARF, da mesma forma, entende que atos cooperativos são somente aqueles entre os cooperados e as cooperativas, conforme disposição da sua Súmula nº 83, aprovada em 2012, conforme segue:

¹⁴ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 87-88.

¹⁵ BULGARELLI, Waldirio. **Regime jurídico das sociedades cooperativas**. São Paulo: Pioneira, 1965. p. 95.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 75.

Súmula 83 CARF: O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004.¹⁷

O Supremo Tribunal Federal já referiu que “[...] atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais”¹⁸.

De outra banda, Renato Lopes Becho critica o método adotado pelo legislador, pois esse disse o que é ato cooperativo, mas não trouxe o conceito de ato não cooperativo, o que poderia levar o intérprete ao erro de “[...] entender como tal todos os acontecimentos, atos ou negócios jurídicos praticados por uma cooperativa que não se coadune, à perfeição e com base em uma interpretação meramente literal, com o disposto no artigo 79”¹⁹.

Ocorre que a cooperativa, para atingir o seu objeto social, necessariamente precisa praticar atos com terceiros não associados. É que Franke chamou de caráter bipartido: “[...] o negócio interno ou negócio-fim está vinculado a um negócio externo, negócio de mercado ou negócio-meio, este último condiciona a plena satisfação do primeiro, quando não a própria possibilidade de sua existência”²⁰. Explica o jurista gaúcho:

Nas cooperativas de consumo, como se viu, o negócio-meio é a compra de artigos domésticos; o negócio-fim é o fornecimento dos artigos aos sócios.

Nas cooperativas agrícolas, o recebimento de produtos de associados, para o efeito de sua comercialização, é o negócio-fim; a venda desses produtos, em estado de natureza ou industrializados, é o negócio-meio.²¹

Becho, que adota a mesma sistemática de Franke, mas chama os negócios-fim ou internos de negócios principais, diz que “são aquelas operações para as quais a cooperativa foi criada”, trazendo, ainda, os seguintes exemplos práticos:

A entrega da produção do associado para a cooperativa fazer a comercialização, o fornecimento de bens aos associados pela cooperativa de consumo, a localização de trabalho para o cooperativado nas cooperativas de trabalho são exemplos de negócios principais.

¹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula 83**. DOU de 12 de janeiro de 2011, Seção I, fl. 44.

¹⁸ *Id.* Supremo Tribunal Federal. Pleno, com repercussão geral. **RE n.º 598.085**, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

¹⁹ BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275. p. 264.

²⁰ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 26.

²¹ *Ibid.*, p. 26.

Esses negócios, indubitavelmente, estão inclusos no conceito legal de ato cooperativo. Chamam-nos de negócios internos porque acontecem no seio da sociedade, e também por negócios-fim porque são a realização da finalidade da cooperativa.²²

A segunda modalidade de negócio cooperativo, para Becho²³ e Franke²⁴, é a dos negócios essenciais, para o primeiro, mas chamados como negócios-meio ou externos pelo segundo jurista. Esses negócios, independentemente de sua denominação, são os necessários para a ocorrência dos negócios principais. Becho traz alguns exemplos:

Uma cooperativa de produtores só tem sentido se vender ao mercado os bens produzidos por seus associados. Uma cooperativa de consumo precisa, para alcançar seu objetivo de fornecer bens e utilidades para seus associados, de adquiri-los no mercado, o mesmo ocorrendo com uma cooperativa de trabalho, que precisa identificar, externamente, onde seus associados podem trabalhar.²⁵

Franke ainda traz outros dois modelos de negócios cooperativos, os negócios auxiliares e os acessórios. Auxiliares “[...] são todos os negócios que, em dado caso, precisam ser realizados por motivos especiais e imperiosos no interesse da persecução do objeto da sociedade, os quais, por conseguinte, se tornam necessários à execução dos negócios-fim”.²⁶

Becho afirma que são negócios auxiliares “[...] todos aqueles que precisam ser realizados para a cooperativa, como empresa, operar” e “[...] que dão suporte para a realização do negócio principal da sociedade”²⁷.

A doutrina traz como exemplos de negócios auxiliares as contratações de empregados e fornecedores, locações de imóveis, máquinas e equipamentos, aquisição de material de escritório, compra de combustível para máquinas agrícolas etc.

Já os negócios acessórios, ou secundários, são aqueles que não têm uma relação imediata com o fim da cooperativa e, segundo Franke, não se equiparam a uma fonte autônoma de receitas²⁸. Becho leciona que negócios secundários são “[...] aqueles não

²² BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275. p. 264.

²³ Becho justifica tal denominação “[...] para demonstrar seu caráter de imprescindibilidade para a realização dos fatos econômicos nas sociedades cooperativas”. *Ibid.*, p. 265.

²⁴ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 26-27.

²⁵ BECHO, *op. cit.*, p. 265.

²⁶ FRANKE, *op. cit.*, p. 27.

²⁷ BECHO, *op. cit.*, p. 265.

²⁸ FRANKE, *op. cit.*, p. 27.

necessários ao funcionamento da sociedade, mas que podem ser úteis e permitir algum ganho não substancial”²⁹, a exemplo da venda de equipamentos imprestáveis ou obsoletos.

Assim, conforme Nascimento, “[...] a prescrição contida no art. 79 da Lei Cooperativista não esgota o conceito de ato cooperativo”. E o reconhecido professor embasa o seu entendimento citando José Geraldo Jardim Munhoz, que entende como ato cooperativo, em sentido amplo, “[...] todo ato que a cooperativa pratica com seu associado ou em nome deste, para a consecução dos objetivos sociais, na qualidade de sociedade instrumental”³⁰.

Esse assunto seguirá sendo tratado na segunda parte do artigo, que cuidará da tributação das cooperativas e o adequado tratamento tributário. Antes, no entanto, é importante analisar qual a figura jurídica tributária existente quando se trata de ato cooperativo, o que será feito a seguir.

1.3 Imunidade, isenção e não incidência tributárias

Como preparação para a segunda parte do trabalho, que irá cuidar do sistema tributário das cooperativas e, especificamente, sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é imprescindível, portanto, não haver dúvida sobre a natureza jurídica de tal desoneração.

A doutrina muito já debateu sobre o tema e chegou-se à conclusão que não há como ser figura jurídica diferente da imunidade, isenção ou não incidência.

Sobre as imunidades, Aliomar Baleeiro já as definia “[...] por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar”³¹.

Tais limitações de tributar decorrem da compreensão de que, ao passo em que existe o dever social de pagar tributos como forma de possibilitar a vida em coletividade, há direitos fundamentais e a proteção de valores na sociedade amparados pelo constituinte – como as imunidades.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges já disse:

A análise teleológica do grupo de preceitos básicos de preceitos imunitórios estabelecidos na Constituição Federal demonstra que, através deles, se procura assegurar certos valores sociais; preceitos básicos do regime político. A regra de imunidade é estabelecida em função de

²⁹ BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275. p. 266.

³⁰ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 54.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 114.

considerações de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na Constituição Federal, torna-se possível a preservação de valores sociais da mais diversa natureza: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais.³²

Paulo de Barros Carvalho propõe o seguinte conceito de imunidades:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regra instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.³³

O professor Luiz Felipe Silveira Difini, sobre a imunidade, referiu:

Hoje, predomina em doutrina o entendimento de que, tanto na imunidade como na isenção, há obstáculo à própria incidência da norma de tributação. Na imunidade, porque a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas jurídicas de direito público, exclui de tal competência aquelas situações ou pessoas objeto da regra de imunidade. Ali não há competência para o legislador ordinário criar hipótese de tributação. A Constituição é que outorga competência tributária e excepcionou (excluiu) a situação objeto da regra constitucional de imunidade. Imunidade – frise-se decorre *sempre* de regra constitucional.³⁴

A previsão do artigo 146, III, c, da Carta, diante das embaixadas colocações acima dispostas, portanto, não se trata de uma imunidade. O STF já se posicionou nesse sentido em algumas oportunidades, a exemplo dos seguintes julgados: RE n.º 598.085/RJ e RE n.º 141.800. Neste último, o Min. Moreira Alves, relator, referiu que “[...] inexistente, no caso, ofensa ao artigo 146, III, ‘c’, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária”³⁵.

Ademais, quando a Constituição quis prever uma imunidade, ela foi clara e direta, a exemplo do artigo 150, VI, que dispõe que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre [...]”.

Sobre o assunto, é importante a manifestação de Castro:

Para se chegar à conclusão sobre a tributação das sociedades cooperativas é útil o uso da Semiótica, mormente para se compreender que adequado tratamento tributário é uma situação

³² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 221.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 203.

³⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 104.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 141.800**. Relator Min. Moreira Alves, DJe out.1997. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 dez. 2018.

jurídica diferente de ato cooperativo. Se os operadores do direito não forem capazes de compreender a estrutura sintática e semântica da redação do artigo 146, III, c, da Carta Magna, sempre haverá muita confusão sobre a matéria em apreço.

Não há na Carta Magna qualquer previsão de imunidade tributária para as sociedades cooperativas, como também não existe imunidade para o ato cooperativo, pois este não é o fim instituído pela expressão adequado tratamento tributário. Definitivamente, o adequado tratamento tributário não se revela como uma regra de imunidade. Todavia, não podemos negar o quanto a doutrina tem dificuldade para compreender o que isto é.³⁶

Já na isenção, “[...] a regra isentiva inviabiliza a incidência da regra da tributação. A norma isentiva, posta em lei ordinária, exclui determinada hipótese de incidência da regra de tributação”³⁷.

É no mesmo sentido a lição do professor Hugo de Brito Machado, que afirma que “[...] isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação”³⁸.

Vê-se acima que a imunidade é a proibição constitucional de determinada exação. Já a isenção é a proibição legal da cobrança, ou seja, é “uma exceção à regra jurídica da tributação”³⁹, sendo “[...] uma faculdade do legislador ordinário, o qual pode dar e retirar esta desoneração da carga tributária dos sujeitos passivos da relação obrigacional”⁴⁰.

Castro, então, afirma que o previsto no artigo 146, III, c, da Constituição, quando refere “adequado tratamento tributário” não se trata de isenção: “Primeiro, porque as isenções não pertencem ao campo normativo constitucional”, e, segundo, se tal verbete “[...] estabelecesse uma desoneração tributária, a questão deveria ser tratada no plano das imunidades, o que não o é, conforme já foi estudado”⁴¹.

O mesmo autor, de forma perspicaz, ainda refere que “[...] talvez o mais correto seja qualificar a expressão adequado tratamento tributário como uma autorização do constituinte ao legislador complementar para conceder isenção” às cooperativas⁴², com o que concordamos. Segue o estudioso:

³⁶ CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 147.

³⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 104.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 232.

³⁹ *Ibid.*, p. 232.

⁴⁰ CASTRO, *op. cit.*, p. 148.

⁴¹ *Ibid.*, p. 150.

⁴² *Ibid.*, p. 154.

Todavia, esta isenção não será do ato cooperativo, mas sim, destina-se à sociedade cooperativa, a qual não pratica somente atos de cooperação, senão está autorizada a realizar outros negócios jurídicos.

Esta isenção a ser disposta por lei complementar, na condição de norma geral de direito tributário, não implica afronta à repartição de competências tributárias, pois, como tal ocorre no artigo 156, 3º, II, da Carta Magna, foi o próprio constituinte quem autorizou. Mas, também, esta isenção não pode ser do ato cooperativo, pois, como será visto adiante com maior detença, o ato cooperativo é uma hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, dar isenção à situação que não incide tributo é “chover no molhado”.⁴³

Já com relação à não incidência, o prof. Difini muito bem a explica:

Na não-incidência (ou não-incidência em sentido estrito) o fato em questão não foi descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma de tributação. A legislação não instituiu tributo sobre aquele fato. Aquele fato não está descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma. O fato não é tributável porque sobre ele não incide nenhuma norma de tributação. Não há lei criando obrigação de pagar tributo pela ocorrência daquele fato. O fato continua sendo mero fato da vida. Não há incidência, o fato não se juridiciza e não se torna fato imponible.⁴⁴

Assim, diante da apresentação dos conceitos e da disposição do parágrafo único do artigo 79 da Lei Especial, pode-se concluir que a exoneração tributária a partir da definição de ato cooperativo é uma situação de não incidência.

É o que também entende o STJ, conforme se vê:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. COFINS. COOPERATIVA MÉDICA. ATO NÃO-COOPERATIVO. TERCEIROS NÃO-ASSOCIADOS. EXIGIBILIDADE. ACÓRDÃO ASSENTADO EM MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. 1. Os argumentos tecidos pela recorrente em sua peça regimental não se mostram capazes de infirmar os fundamentos da decisão agravada, apenas demonstram mero inconformismo com o resultado do julgado impugnado. 2. **A jurisprudência assente do STJ é no sentido de que apenas os atos praticados nos termos encartados no art. 79 da Lei n. 5.764/71, ou seja, os tipicamente cooperativos, é que gozam do benefício da não-incidência tributária.** Nos demais casos, ou seja, nas operações/intermediações realizadas por sociedades cooperativas médicas a terceiros não cooperados ou não-associados, a tributação é realizada normalmente. 3. No caso, o aresto a quo concluiu pela natureza não-cooperativa dos serviços

⁴³ CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017.

⁴⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 103.

celebrados pela Cooperativa de Trabalho Médicos com terceiros não-associados. Tal premissa não pode ser desconstituída por demandar revolvimento do substrato fático. Pleito que encontra óbice no enunciado Sumular n. 7 do STJ. 4. Agravo regimental não-provido.⁴⁵ [Grifo nosso].

2 O sistema tributário das cooperativas

2.1 A função da lei complementar

De acordo com os ensinamentos do prof. Difini, em sentido lato, lei “[...] é expressão que compreende todos os atos normativos, ou atos que contêm disposições gerais, aplicáveis indistintamente a todos que se encontrem nas situações previstas em lei”⁴⁶.

Já em sentido estrito, segundo o prof. Brito Machado, “[...] só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material”⁴⁷. Segue o professor:

Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Diz-se que o ato tem a forma de lei. Foi feito por quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela Constituição. Nem todos dessa categoria, entretanto, são leis em sentido material.

Em sentido material, lei é o ato jurídico normativo, vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipoteticidade. Em outras palavras, a lei, em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma norma. Nem sempre as leis em sentido material também são leis em sentido formal.⁴⁸ [Grifo no original].

Assim, tem-se no sistema jurídico brasileiro duas espécies de lei em sentido estrito, a lei ordinária e a lei complementar, sendo que é essa última que será objeto de análise no presente estudo.

Conforme visto na primeira parte do artigo, a Constituição Federal de 1988 ofereceu atenção especial às cooperativas e, em seu artigo 146, III, “c”, dispõe que o ato cooperativo das sociedades cooperativas receberá adequado tratamento tributário através de lei complementar. Segue o texto:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **AgRg no Ag. nº 1.322.625/GO**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 25/10/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez 2019.

⁴⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 118.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 79.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 79.

[...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Não há dúvidas que o referido artigo se refere apenas ao ato cooperativo. É o que leciona Andrei Pitten Velloso: “[...] em relação ao alcance da reserva da lei complementar, há de se ter presente que é limitada à questão do ato cooperativo, e não à integralidade da tributação das cooperativas”⁴⁹.

Diferente do que fez o constituinte, o nosso legislador infraconstitucional não foi tão zeloso com relação às cooperativas, haja vista que a lei especial vigente, conforme visto, é ainda do ano de 1971.

Em que pesem os diversos projetos legislativos que cuidaram do tema nas últimas décadas, nenhum foi levado a cabo, fazendo com que os operadores do direito tenham que aplicar aquela lei ordinária já antiquada e que não se harmoniza com os ditames constitucionais e mesmo com os princípios originais e a operacionalidade das cooperativas.

De qualquer forma, mesmo com a omissão do Congresso Nacional em aprovar uma lei complementar, é plenamente possível que o operador da legislação atual adote uma interpretação que tenha uma completa harmonia tanto com o sistema jurídico nacional, quanto com a realidade operacional das cooperativas.

De acordo com os ensinamentos do professor José Afonso da Silva, leis complementares “[...] são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional”⁵⁰.

Sobre o seu quórum de aprovação, prevê o artigo 69 da Carta que “[...] as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

E a respeito da relevância das leis complementares, importante referir a lição do prof. Difini:

Há, nas Constituições, uma série de normas que constituem verdadeiros objetivos a serem alcançados, declarações de metas do constituinte que, todavia, demandam maior explicitação para poder ser aplicadas sem grande dose de discricionariedade do aplicador do direito. Em suma, sua aplicação com a só previsão constitucional, em termos amplos, alargaria por demais o

⁴⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 118.

⁵⁰ SILVA, José Afonso da. **Processo constitucional de formação das leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 314.

último dos círculos concêntricos imaginados por Kelsen: o da criação (pelo administrador ou juiz) de norma individual e concreta.

Em princípio, a complementação das normas constitucionais que carecem de eficácia plena incumbe às leis complementares.⁵¹

Carlos Valder do Nascimento acrescenta que a lei complementar “[...] atua como regra de integração entre os princípios constitucionais e a legislação ordinária”⁵².

O professor Hugo de Brito Machado apresenta uma síntese interessante do que entende ser lei complementar:

Não obstante o respeito pelos que se manifestam em sentido diverso, podemos afirmar, em síntese, que em nosso ordenamento jurídico: (a) lei complementar é aquela como tal aprovada pelo Congresso Nacional; e (b) a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária e por isto não pode ser por estar alterada ou revogada, seja qual for a matéria da qual se ocupe.⁵³

Especificamente sobre a lei complementar descrita no artigo 146, III, “c”, da Constituição, Carlos Valder do Nascimento afirmou:

As funções básicas da lei complementar, em matéria envolvendo o ato cooperativo e seus reflexos no campo da tributação, são aquelas que deviam ser voltadas para a conceituação do ato disciplinar da não-incidência e a enumeração das operações não-tributáveis, delineando o campo de exclusão dos fatos geradores. Tarefa primeira seria definir o ato cooperativo dentro dos parâmetros legais e constitucionais, dando-lhe contorno adequado. É claro que o trabalho legislativo deverá considerar, ao dar conta dessa tarefa, a recomendação de que ‘a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo’ (CF, art. 174, §2º).⁵⁴

Assim, tendo em vista a previsão constitucional no sentido de que cabe à lei complementar estabelecer normas sobre o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” e as particularidades deste tipo de lei, não há nenhuma dúvida que o constituinte buscou proteger tal tipo de sociedade, reconhecendo a sua relevância social.

⁵¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 127-128.

⁵² NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 99.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 81.

⁵⁴ NASCIMENTO, *op. cit.*, p. 101.

Conforme já nos disse Ruy Barbosa, “[...] não há, numa Constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor de conselhos, avisos ou lições. Todas têm força imperativa de regras, ditadas pela soberania ou popular a seus órgãos”.⁵⁵

Desde aqueles tempos idos de Ruy Barbosa a teoria constitucional evoluiu, mas o fato de a Carta prever determinada situação tem muita relevância, dê-se mais ou menos peso.

É o que diz Marco Túlio de Rose:

Resta hoje sobranceira e reconhecida, no essencial, pelo STF, no seu papel de guardião da Carta, a boa doutrina constitucional que José Afonso da Silva, reelaborando a feliz construção do constitucionalismo italiano, trouxe para o direito brasileiro e que pode ser resumida nas seguintes letras de ouro:

- a) Todas as disposições de uma constituição rígida são constitucionais;
- b) Todas as disposições de uma constituição são jurídicas;
- c) Todas as disposições de uma Constituição são eficazes; e
- d) Todas as disposições de uma Constituição são, em maior ou menor extensão, aplicáveis.⁵⁶

E é no mesmo sentido a lição do Ministro Luís Roberto Barroso:

Os trabalhos notáveis acima identificados, em meio a outros, dedicaram-se, substancialmente, à eficácia jurídica, para concluir que todas as normas constitucionais a possuem, em maior ou menor intensidade, e que são aplicáveis nos limites de seu teor objetivo.⁵⁷

A previsão da lei complementar para cuidar dos atos cooperativos, assim, não pode ser menosprezada. O constituinte assim o fez para proporcionar maior segurança às sociedades cooperativas.

Nesse sentido, cabe, então, analisar-se o que significa o vocábulo “adequado tratamento tributário”, o que será realizado no próximo tópico.

⁵⁵ BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal brasileira**. Coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Saraiva, 1933. v. 2. p. 489.

⁵⁶ DE ROSE, Marco Túlio. Cenário constitucional e a visão para a edição da lei complementar tributária cooperativista. In: SALOMÃO, Brasil. P. P., SALOMÃO, Marcelo Viana, FORCENETTE, Rodrigo (org.). **Direito tributário cooperativo**. São Paulo: MP, 2007. p. 61-67. p. 65.

⁵⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 212-217. O Ministro Barroso apresenta em sua obra uma concisa evolução da teoria da eficácia das normas constitucionais no Brasil, iniciando por Ruy Barbosa e passando por Meirelles Teixeira, José Afonso da Silva, Luís Virgílio Afonso da Silva, Canotilho, dentre outros.

2.2 O adequado tratamento tributário

Definida a função da lei complementar e suas particularidades, mister agora interpretar-se o que o constituinte quis dizer com a expressão adequado tratamento tributário.

De acordo com o prof. Difini, “[...] interpretação é a atividade que visa à busca do sentido e alcance de um texto legal. É a atividade lógica pela qual se busca determinar o sentido de uma regra jurídica”⁵⁸.

Sobre o termo em comento, Paulo de Barros Carvalho afirmou que, “[...] quando a Constituição Federal diz adequado, quer dizer que é um tratamento mais brando, mais compatível com o papel relevante que as cooperativas prestam no contexto social”⁵⁹.

Parece simples, mas, mesmo assim, mais brando com relação ao quê? Que as sociedades empresárias, que as associações sem fins lucrativos? Como aplicar na prática o seu significado? A análise deve ser mais profunda. Castro diz que “[...] certamente o constituinte não foi feliz ao prescrever que o ato cooperativo deve ter um tratamento adequado”, pois tal palavra “[...] possui altíssima carga de imprecisão, vaguidade e atormenta os doutrinadores que se dedicam ao estudo deste assunto”⁶⁰.

A interpretação, portanto, deve ser sistemática e de acordo com a realidade operacional das cooperativas. Pois é exatamente nesse sentido a embasada lição de Karl Larenz: “[...] ora na prática a interpretação da lei e a sua aplicação a dada situação de facto não são dois processos mentais completamente separados um do outro, antes se condicionam e interpenetram mutuamente”⁶¹.

A doutrina aponta como quatro os principais métodos de interpretação: a) literal ou gramatical; b) lógica ou sistemática; c) teleológica; e d) histórica⁶².

A interpretação literal, na análise do termo “adequado”, não ajuda, como acima já colocado, em razão da vagueza da expressão⁶³.

⁵⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 174-175.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Conferência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2012. p. 47-64. p. 53-54.

⁶⁰ CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 142.

⁶¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969. p. 354.

⁶² DIFINI, *op. cit.*, p. 176-184; LARENZ, *op. cit.*, p. 366-398; BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 291-296.

⁶³ O Min. Barroso afirma que “[...] as normas constitucionais se apresentam, com frequência, com a textura aberta e a vagueza dos princípios e dos conceitos jurídicos indeterminados, circunstância que permite sua comunicação com a realidade e a evolução do seu sentido”. BARROSO, *op. cit.*, p. 272. Não é o caso do termo “adequado”, conforme exposto, eis que, infelizmente, não permite, por si só, a aproximação da realidade prática.

De acordo com o método de interpretação sistemática, “[...] busca-se integrar o preceito sob interpretação dentro do sistema jurídico a que pertence e dele extrair conclusão compatível com o conjunto do ordenamento naquele ramo do direito”⁶⁴.

Já a interpretação teleológica busca analisar a finalidade da norma. Larenz explica:

Toda e qualquer disposição legal deve portanto interpretar-se de forma a que (dentro do âmbito do sentido literal possível e do possível contexto significativo) seja tanto quanto possível realizado o fim que se sabe ter sido querido pelo legislador, subsidiariamente o fim que razoavelmente se deve extrair do conteúdo da regulamentação, e se evitem as decisões contrárias ao fim.⁶⁵

Carlos Maximiliano traz em sua obra alguns preceitos sobre a interpretação teleológica:

- a) As leis conformes no seu fim devem ter idêntica execução e não podem ser entendidas de modo que produzam decisões diferentes sobre o mesmo objeto;
- b) Se o fim decorre de uma série de leis, cada uma há de ser, quanto possível, compreendida de maneira que corresponda ao objetivo resultante do conjunto;
- c) Cumpre atribuir ao texto um sentido tal que resulte haver a lei regulado a espécie a favor, e não em prejuízo de quem ela evidentemente visa a proteger;
- d) Os títulos, as epígrafes, o preâmbulo e as exposições de motivos da lei auxiliam a reconhecer o fim primitivo da norma.⁶⁶

Já a interpretação histórica “[...] procura identificar os elementos que, historicamente, cercaram a elaboração da lei”⁶⁷.

Dos quatro principais métodos de interpretação apontados pela doutrina, dois auxiliam bastante: o sistemático e o teleológico.

Na primeira parte deste escrito foi apresentado todo o panorama constitucional da cooperativa e demonstrado que o constituinte zelou por esse tipo de sociedade, a ponto de exigir lei complementar para a sua regulação tributária, através do ato cooperativo, e expressamente prever que “[...] a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo” (CF, art. 174, §2º).

⁶⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 176.

⁶⁵ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969. p. 380.

⁶⁶ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 128.

⁶⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 177.

Assim, o subsistema constitucional⁶⁸ não pode dispor que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo” e interpretar o “adequado tratamento tributário” como se nada significasse.

Aproveitando do embasamento de Maximiliano, acima citado, a atual interpretação atribuída ao ato cooperativo pelo STF vai em sentido contrário a quem a Constituição buscou proteger, limitando a operação das cooperativas ao tributar negócios essenciais à sua atividade. Ou seja, “em prejuízo de quem ela evidentemente visa a proteger”⁶⁹.

Sobre o assunto, o prof. Andrei Pitten Velloso afirma que “[...] é evidente que tal dispositivo (146, III, “c”, CF) versa sobre o ônus tributário das cooperativas, com vista aos atos específicos que praticam, ou seja, os atos cooperativos”⁷⁰. Segue o magistrado:

Esses atos cooperativos devem ter a sua tributação favorecida, como um todo.

Essa conclusão decorre da interpretação do art. 146, III, c, conjugado com o art. 174, §2º, da CF, que impõe o apoio e o estímulo ao cooperativismo: “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”. Para que o cooperativismo seja apoiado e estimulado no âmbito tributário, é mister que os atos cooperativos tenham uma tributação favorecida.⁷¹

O STF, no entanto, conforme exposto alhures, possui entendimento diferente, conforme ilustram os julgados RE nº 599362 / RJ e RE nº 598.085:

[...] 1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes. 2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. 3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com

⁶⁸ “A Constituição, além de ser um subsistema normativo em si, é também fator de unidade do sistema como um todo, ditando os valores e fins que devem ser observados e promovidos pelo conjunto do ordenamento.”

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 294.

⁶⁹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 163.

⁷⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 118.

⁷¹ *Ibid.*

relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. [...] 7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.⁷²

Há, ainda, um julgado do STF que julgou no sentido de que “tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado”⁷³. O professor e desembargador do TRF4, Andrei Pitten Velloso, critica veementemente o posicionamento adotado nesse último Recurso Extraordinário, conforme se vê:

Não comungamos do entendimento externado nesse precedente no que diz respeito à liberdade absoluta que parece ter concedido ao legislado ordinário. Em primeiro lugar, não há como conceber que a Constituição seja destituída de sentido ou de força vinculante: seus comandos possuem conteúdos que, inquestionavelmente, vinculam o legislador, o qual nunca será detentor de uma liberdade absoluta (sobre o tema vide A. VELLOSO. Conceitos e competência tributárias, p. 19-31). Em segundo lugar, a Constituição impõe, como já exposto, a outorga de tratamento favorecido aos atos cooperativos, vinculando uma determinação que não pode ser olvidada pelo legislador.⁷⁴

Assim, percebemos que a jurisprudência do STF possui um entendimento divergente da doutrina majoritária a respeito da definição de adequado tratamento tributário. No entanto, se fizermos uma ponderação dos pontos abaixo destacados poderemos chegar a um resultado diferente do que vem sendo decidido pelo STF e mesmo convencer o legislativo a aprovar uma lei especial condizente com o sistema constitucional brasileiro. Os seguintes temas devem ser levados em consideração e ponderados conjuntamente para o pleno resultado da análise: a) a definição de cooperativa; b) a operação da cooperativa; c) o sistema constitucional; d) a definição de ato cooperativo. É o que será realizado no próximo item deste trabalho.

2.3 Ato cooperativo, tributação e a interpretação constitucional

Viu-se até o presente momento que a cooperativa é um tipo de sociedade especial, regida por regramentos próprios, de suma importância social e econômica.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Repercussão geral. **RE n.º 599.362 / RJ**, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018. *Id.* Supremo Tribunal Federal. Pleno, com repercussão geral. **RE n.º 598.085**, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

⁷³ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 141.800**, Rel. Min. Moreira Alves. Disponível em: : <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 dez. 2018.

⁷⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 118. Em nota de rodapé.

Becho traz o seguinte conceito: “As cooperativas são sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos”⁷⁵.

Marco Túlio de Rose muito bem apresenta uma síntese da definição das cooperativas, expondo diversas características inerentes ao tipo:

Sociologicamente, a cooperação é um processo de ajuda mútua dos indivíduos que, numa relação dialética com o processo de concorrência, permite a evolução da sociedade.

Filosoficamente, a cooperação fortalece a harmonia social e diminui as tensões que a concorrência, inevitavelmente, acarreta no tecido da sociedade.

Economicamente, a cooperação afasta intermediações predatórias e é agente poderoso para o desenvolvimento de economia de escala, nas produções individualizadas, como a agrícola, ou para a distribuição de renda, nas cooperativas de acentuado traço urbano, ou ainda para a manutenção dos valores profissionais, nas cooperativas que reúnem trabalhadores qualificados, ou então para o acúmulo da poupança interna, nas cooperativas de crédito.⁷⁶

Não há dúvidas, portanto, da relevância social das cooperativas, ao ponto de o constituinte as ter elevado ao patamar de proteção constitucional.

Viu-se também que a operação da cooperativa não é simples, aliás, é extremamente complexa. Há, no mínimo, a relação entre cooperados e cooperativa e entre essa e o mercado.

A definição de ato cooperativo trazido pela lei especial, em seu artigo 79, e utilizado pelos tribunais não reflete a real necessidade das cooperativas e, além disso, fica muito distante do sistema constitucional brasileiro.

É exatamente nesse sentido a lição de Carlos Valder do Nascimento, que afirma:

Desse modo, o ato cooperativo configura apenas um fato jurígeno, pelos efeitos jurídicos em consequência dos negócios que encarna, desprovidos de intuito lucrativo. A rigor, não pode ser submetido à tributação. Justamente por isso, eleger essa situação como hipótese de incidência é desprezar os fatores limitativos da norma que põe a tributação fundada na capacidade contributiva. Na realidade, os impostos somente se assentam em três fontes clássicas: renda, consumo e patrimônio – conquanto se tenha restrição com referência a esta última.⁷⁷

⁷⁵ BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999. p. 80.

⁷⁶ DE ROSE, Marco Túlio. Cenário constitucional e a visão para a edição da lei complementar tributária cooperativista. In: SALOMÃO, Brasil. P. P., SALOMÃO, Marcelo Viana, FORCENETTE, Rodrigo (org.). **Direito tributário cooperativo**. São Paulo: MP, 2007. p. 61-67. p. 61.

⁷⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 96.

Se a definição de adequado tratamento tributário não é simples, deve-se se apegar à interpretação do sistema constitucional, primeiramente. E esse possui, dentre outros, o artigo 174, §2º, que dispõe que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo”.

Somente a partir daí pode-se ver que a interpretação do STF não está de acordo com tal disposição constitucional. Isso porque o ato cooperativo, por expressa determinação da lei (artigo 79, § único), já não é hipótese de incidência tributária.

Significa dizer que os julgados do STF não se aproveitam da Constituição para julgar, ou seja, não há o estímulo ao cooperativismo previsto no texto constitucional nas decisões – é como se não houvesse estímulo nenhum previsto.

Conforme exposto alhures, para que uma cooperativa atinja o seu fim para o qual foi criado, não é possível que ela não tenha que fazer negócios com terceiros não associados.

O que deve ocorrer, portanto, é uma ampliação do conceito de ato cooperativo. É o que afirma Nascimento:

Os negócios auxiliares, ou meio, autorizados pela legislação de regência das cooperativas em caráter excepcional, não configuram, a rigor, operações externas. Mesmo realizadas com não-associados, tais operações não desqualificam os atos cooperativos, podendo, desse modo, serem efetivadas nessa linha, sem qualquer preocupação que leve a um entendimento extensivo da atividade de cooperação.⁷⁸

E complementa o renomado autor:

Na realidade, a interpretação que se deve dar ao conteúdo da regra constitucional há de ser plasmada nas regras e princípios que embasam os valores universais da filosofia cooperativista, e não apenas em textos legislativos isolados, sem qualquer consistência doutrinária e jurisprudencial. Deduz-se, então, que o mandamento constitucional é no sentido de que a lei complementar não faça incidir tributos sobre as operações ou negócios jurídicos que constituem o ato cooperativo.⁷⁹

É no mesmo sentido aqui proposto a colocação de Becho:

Para nós, o conceito que está no artigo 79 da Lei 5.764/71 não passou a ser imutável, não é uma cláusula pétrea, que só possa ser alterada em uma nova assembleia nacional constituinte. A Constituição Federal, no artigo 146, III, c, mencionou e reconheceu o ato cooperativo, mas não

⁷⁸ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 97.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 99.

necessariamente aquele ato cooperativo que está no conceito legal. Pode haver, no nosso modo de entender, um novo conceito legal não necessariamente idêntico ao atual.⁸⁰

A proposta, portanto, é de ampliação do conceito do ato cooperativo, a fim de que fique de acordo com a realidade operacional das cooperativas, com a sua filosofia e, principalmente, em harmonia com a Constituição Federal.

Conclusão

Este artigo teve por objetivo analisar a tributação das sociedades cooperativas com base na definição da expressão constitucional *adequado tratamento tributário*, prevista no artigo 146, III, c.

Diante da relevância econômica e social das cooperativas no cenário nacional, é importante essa análise como hipótese de adequação tributária das cooperativas à sua realidade e até mesmo como pressuposto de redução de custo social, na medida em que mais tributo significa maior valor do produto ou serviço colocado no mercado.

Viu-se que a legislação especial vigente não está adequada aos princípios originais das cooperativas, aos valores sociais e demais previsões da Constituição de 1988 atinentes ao tema. Além disso, o posicionamento doutrinário é diferente do que entendem nossos tribunais.

Diferentemente de outras legislações estrangeiras, a nossa lei especial cooperativista designou como ato cooperativo somente aqueles entre as cooperativas e seus associados e com outras cooperativas associadas.

A doutrina, no entanto, entende que as cooperativas, na busca do seu objeto social, necessariamente precisam praticar negócios com não associados e esses atos devem ser considerados como atos cooperativos, pois imprescindíveis à sua subsistência.

Conforme analisado ao longo do trabalho, por mais vaga que seja a palavra “adequado”, ela foi colocada na Carta Magna por alguma razão relevante e, com base nas interpretações teleológica e sistemática, é possível perceber que o Constituinte buscou realmente proteger as cooperativas.

Através da leitura dos artigos 146, III, c, que prevê o adequado tratamento tributário, e 174, §2º, da Constituição, que exige apoio e o estímulo ao cooperativismo através da lei, é possível concluir:

⁸⁰ BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275. p. 270.

- a) primeiramente, que o Congresso Nacional está atrasado e deve editar, com a máxima urgência, uma lei complementar que esteja adequada à operação das cooperativas;
- b) a segunda conclusão é com relação à interpretação do ato cooperado com base na legislação especial vigente. Não havendo legislação infraconstitucional atualizada, deve o Supremo Tribunal Federal aplicar a lei em acordo com a Constituição Federal.

A interpretação atual do STF e do STJ não leva em conta a Constituição, já que o ato cooperativo, por expressa determinação da lei (artigo 79, § único), não é hipótese de incidência tributária.

O STF deve, portanto, como guardião da Constituição Federal, ampliar o conceito de ato cooperativo, adequando, assim, a lei especial vigente à operação das cooperativas e à vontade do Constituinte. Somente assim o sistema jurídico estará harmônico.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal brasileira**. Coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Saraiva, 1933. v. 2.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

BECHO, Renato Lopes O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. *In*: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Decreto nº 1.637/1907. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 11/01/1907.

BRASIL. Decreto nº 22.239. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 23/12/1932, p. 23386.

BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 11 jan. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula 83**. DOU de 12 de janeiro de 2011, Seção I, fl. 44.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **AgRg no Ag. nº 1.322.625/GO**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 25/10/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno, com repercussão geral. **RE n.º 598.085**, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Repercussão geral. **RE n.º 599.362 / RJ**, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 141.800**. Relator Min. Moreira Alves, DJe out.1997. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BULGARELLI, Waldirio. **Regime jurídico das sociedades cooperativas**. São Paulo: Pioneira, 1965.

BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades comerciais**. Sociedades civis e sociedades cooperativas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Conferência. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2012. p. 47-64.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017.

COOPERATIVA em Pauta. **Cooperativa no Brasil: dados e números que impressionam**. Disponível em: <https://cooperativaempauta.com.br/cooperativa-no-brasil-dados-e-numeros-que-impressionam/>. Acesso em: 14 dez. 2018.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DE ROSE, Marco Túlio. Cenário constitucional e a visão para a edição da lei complementar tributária cooperativista. *In*: SALOMÃO, Brasil. P. P., SALOMÃO, Marcelo Viana, FORCENETTE, Rodrigo (org.). **Direito tributário cooperativo**. São Paulo: MP, 2007. p. 61-67.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973.

GERAÇÃO Cooperação. **12 fatos sobre cooperativismo que vão surpreender**. Disponível em: <http://geracaocooperacao.com.br/12-fatos-sobre-o-cooperativismo-que-va-o-lhe-surpreender/>>. Acesso em: 14 dez. 2018.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2007. v. 49.

SILVA, José Afonso da. **Processo constitucional de formação das leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

Custeio de serviço público de uso compulsório

Hugo de Brito Machado*

Resumo: O artigo aborda o custeio de serviço público de utilização compulsória, sendo destacado o descabimento de que tal custeio se dê mediante tarifa, sob pena de se dar verdadeira privatização do poder de tributar. Tal abordagem é realizada a partir de crítica a artigo escrito pelo Professor Adilson Abreu Dallari, que entende que os serviços de utilização compulsória podem ser custeados mediante tarifa. O entendimento do referido Professor é baseado em fundamentos que são individualmente refutados no presente artigo, o qual defende que tal custeio deve, necessariamente, se dar mediante o pagamento de taxa. Essa conclusão decorre de diversos fundamentos, sobretudo a partir da adequada interpretação dos artigos 145 e 175 da Constituição Federal; da afirmação de que serviços de utilização compulsória somente comportam pagamento também compulsório; da reafirmação dos princípios da legalidade tributária e da separação dos Poderes; do registro de que a questão é de Direito Tributário e não de Direito Administrativo, sendo irrelevante o entendimento de que o primeiro é segmento do segundo; da ponderação de que não faz sentido o argumento de que os tributaristas, por questão ideológica, querem criar obstáculos às privatizações. Ao final, é apresentado o caso da taxa de coleta de lixo, o qual evidencia uma dificuldade de definição de um valor que seja justo. Nesse contexto é mencionada decisão do Tribunal de Justiça do Ceará, segundo a qual, se o serviço público é de utilização compulsória, a remuneração cobrada pelo prestador do serviço ao usuário desse tem típica e indiscutível natureza tributária.

Palavras-chave: Serviço de utilização compulsória. Tarifa. Taxa.

Introdução

Especialmente em razão dos serviços de saneamento básico e de limpeza pública ganha relevo a questão do custeio dos serviços públicos de utilização compulsória, em cujo âmbito se questiona atualmente a possibilidade da cobrança compulsória de tarifas. Enquanto os tributaristas rejeitam a possibilidade de cobrança compulsória de tarifa, alguns eminentes administrativistas sustentam a validade dessa como forma de custeio de serviços públicos de utilização compulsória.

Em artigo de excelente feitura, o Professor Adilson Abreu Dallari¹, Doutor titular de Direito Administrativo pela PUC-SP, sustenta a tese segundo a qual a cobrança de tarifa como fonte de recursos para o custeio do serviço público de utilização compulsória tem apoio na vigente Constituição.

Data máxima vênia, a tese é inaceitável, além de ser extremamente perigosa, porque a pretexto de tornar socialmente justa a forma de custeio de serviços públicos, destrói as

* Juiz aposentado do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, da Associação Brasileira de Direito Financeiro, da Academia Internacional de Direito e Economia, do Instituto Ibero-Americano de Direito Público e da *International Fiscal Association*.

¹ DALLARI, Adilson Abreu. **Diário do Nordeste**, Fortaleza-CE. edição de 9 de novembro de 2003.

garantias constitucionais que consubstanciam limitações ao poder de tributar. Amesquinha o princípio da divisão dos poderes do Estado e abre caminho para a privatização do poder de tributar, que passaria a ser exercido por empresas privadas a pretexto de prestarem serviços públicos de utilização compulsória.

Sobre esse assunto já se sustentou que:

Essa tese não é correta porque retira a efetividade dos dispositivos da Constituição que albergam as garantias constitucionais do contribuinte, vale dizer, as limitações constitucionais ao poder de tributar. A interpretação dos dispositivos da Constituição deve ser feita de tal forma que uns não eliminem a eficácia de outros. E de modo que todos tenham a maior eficácia possível.

Assim, temos de entender que os serviços públicos de uso compulsório devem ser sempre custeados através de tributos. Se são específicos e divisíveis ensejam a cobrança de taxa (CF/88, art. 145, II). Se são de interesse geral não ensejam cobrança de remuneração específica e devem ser custeados com recursos arrecadados mediante impostos.

Admitir que o Estado possa utilizar o seu poder de império para compelir o cidadão a custear serviços públicos mediante tarifa significa anular inteiramente as garantias conquistadas pelo contribuinte ao longo da história, desde 1.215 com a Magna Carta do Rei João Sem Terra, contra o arbítrio na cobrança dos tributos. Tarifa é prestação de natureza contratual. Decorre de um contrato celebrado entre o usuário e o prestador do serviço público e ninguém pode ser obrigado a fazer esse contrato.

Como se trata de assunto de grande interesse, resolveu-se analisar mais detidamente a tese defendida pelos administrativistas, e neste estudo será feito, tomando como base o excelente artigo do Professor Dallari, acima referido, que expressa de forma clara e completa a tese com a qual não se concorda.

2 Serviço público e tarifa na Constituição

2.1 O artigo 175

Segundo o Professor Dallari o art. 175 da Constituição Federal, sem qualquer reserva ou limitação, prevê, expressamente, a cobrança de tarifa pela prestação de serviços públicos executados por empresas concessionárias, e assevera ser evidente que a remuneração do serviço concedido mediante tarifa tem assento constitucional.

Não parece que seja assim.

Como é sabido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, com fundamento na melhor doutrina, firmou-se já no sentido de que a tarifa não é compulsória, posto que na compulsoriedade reside a diferença essencial entre essa e a taxa, que é espécie de tributo.

O art. 175 da CF não diz, de modo nenhum, que todos os serviços públicos podem ser custeados mediante a cobrança de tarifa. Nem muito menos que a tarifa a ser cobrada independará de contrato. Aliás, a referência à tarifa está a indicar exatamente o contrário, isto é, está a indicar que a cobrança da remuneração a título de tarifa não pode ser compulsória, pois o termo *tarifa* há de ser entendido como contraprestação por um serviço público prestado sob regime contratual, tendo a obrigação como fundamento à vontade manifestada pelo usuário do serviço. É esse o entendimento que resulta da Súmula 545 da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.²

2.2 Suporte fático do artigo 145 e do artigo 175

Segundo o Professor Dallari, não tem apoio constitucional a afirmação, feita pelos tributaristas, de que os serviços públicos de utilização compulsória, por sua essencialidade, somente podem ser remunerados por taxa, pois nem o art. 145 (taxa) nem o art. 175 fazem qualquer distinção. Nem seria aceitável o argumento dos tributaristas quanto à necessidade de observância das limitações constitucionais que poderiam ser contornadas ou burladas pela cobrança de tarifa.

Não é bem assim, data vênia.

Se os artigos 145 e 175 da CF não fazem qualquer distinção e por isto o suporte fático de um e do outro se confundem, de duas uma: ou o intérprete dessas normas encontra uma forma de distinguir o suporte fático de uma dessas normas do suporte fático da outra, ou se terá verdadeira antinomia de normas do mesmo patamar hierárquico, o que é absolutamente inadmissível para quem tenha noções essenciais de hermenêutica.

Na verdade, os referidos dispositivos constitucionais devem ser interpretados de sorte que um não elimine o outro, e que não restem eliminadas as garantias constitucionais limitadoras do poder de tributar.

É evidente, portanto, o equívoco de quem interpreta o art. 175 dando a esse dispositivo da Constituição alcance capaz de anular o art. 145, assim como os demais dispositivos da

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 545**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2346>. Acesso em: 15 maio 2019.

Constituição que consubstanciam as garantias constitucionais contra o abuso do poder de tributar.

Não se diga que a nossa interpretação dá ao art. 145 alcance capaz de anular o art. 175. Na verdade o art. 145 se refere apenas aos serviços de utilização compulsória, enquanto o art. 175 se refere aos serviços públicos de forma genérica. As normas de um e do outro convivem como convive a regra e a exceção. A contrapartida dos serviços públicos em geral pode ser a tarifa, mas, excepcionalmente, para os serviços públicos de utilização compulsória a contrapartida há de ser sempre a taxa.

3 **Distinção entre prestação e custeio do serviço público**

Assevera o Professor Dallari que a distinção, que vigorou durante muito tempo no Direito Administrativo, entre o serviço prestado diretamente pelo Poder Público e o prestado mediante concessão, com o primeiro remunerado por taxa e o segundo por tarifa, foi posta em xeque no caso dos serviços públicos de utilização compulsória. Sustenta ter sido apressada a conclusão segundo a qual os serviços de utilização compulsória não podem ser remunerados por taxa, pois o concessionário não tem poder impositivo. E conclui que o equívoco desse impasse reside em confundir a prestação com a remuneração pelo serviço prestado. Compulsório, diz ele, é o serviço, mas a remuneração poderá ser ou não compulsória.

Tal assertiva tem o mérito de reconhecer que a tarifa não é compulsória. Entretanto, parece se perder no meio dos demais argumentos, posto que a tese termina por tentar justificar a cobrança da tarifa independentemente de contrato com o usuário do serviço, vale dizer, independentemente da vontade e, portanto, como prestação compulsória.

O Poder Público pode prestar serviços de utilização compulsória com ou sem remuneração. Se não cobra remuneração os recursos para o custeio do serviço podem ser obtidos através de impostos. Se, porém, é cobrada remuneração, essa será necessariamente taxa, que terá fundamento no art. 145, inciso II, da Constituição Federal.

Só teoricamente um serviço pode ser compulsório e os recursos para o respectivo custeio serem obtidos dos usuários mediante remuneração voluntária. Se a remuneração não for compulsória poucos farão o respectivo pagamento, de sorte que na prática certamente não serão obtidos os recursos suficientes para o custeio do serviço. Daí porque se diz que essa possibilidade é apenas teórica.

Assim, dizer que compulsório é o uso do serviço, mas a remuneração respectiva pode não ser compulsória, isto é, pode ser uma tarifa, não passa de uma falácia diante da impossibilidade absoluta da realização do serviço sem os recursos para tanto indispensáveis.

4 O custo do serviço público e as garantias do cidadão

Segundo o Professor Dallari, a essencialidade determina a obrigatoriedade da utilização do serviço público, cuja prestação pode ser confiada a um concessionário. E, como de qualquer maneira sua prestação sempre terá um custo, que deverá ser coberto de alguma forma, a remuneração do serviço prestado por concessão pode ser feita mediante taxa, cobrada pelo Poder Público dos usuários cujos recursos são utilizados para remunerar o concessionário prestador do serviço, ou mediante tarifa por esse diretamente cobrada do usuário.

Na primeira hipótese, sustenta o ilustre administrativista, os usuários terão as garantias constitucionais, e na segunda, terão o amparo e a proteção que a ordem jurídica estabelece para esse tipo de obrigação.

Argumenta ele que o art. 175 da Constituição Federal e a Lei nº 8.987/95 disciplinam as condições para o estabelecimento de uma política tarifária e essas normas federais de proteção ao usuário agregam-se às leis municipais, a saber, a Lei Orgânica do Município e a lei que autoriza especificamente a concessão, a qual somente pode ser feita mediante licitação.

E com base nessa premissa conclui que seria falso o argumento segundo o qual se a remuneração não se der mediante taxa o usuário fica desprotegido. Quem fixa a tarifa e eventuais reajustes, arremata o Professor Dallari, não é a empresa concessionária, mas, sim, o Poder Público, que não tem para tanto total liberdade porque o usuário está amparado pelas citadas limitações e pela lei de controle social dos serviços públicos, prevista no § 3º do art. 37 da Constituição Federal.

Vê-se que todas as proteções, sejam as constitucionais e as decorrentes da lei, dirigidas ao consumidor de serviços públicos concedidos, dizem respeito às tarifas que, mesmo não sendo remuneração de serviço público de uso compulsório em termos do Direito positivo formal, destinam-se a satisfazer necessidades cujo atendimento por outros meios geralmente é muito difícil.

Veja-se o exemplo da energia elétrica. Todas as referidas proteções dirigem-se ao usuário do serviço de distribuição de energia elétrica, mas, mesmo assim, como a remuneração desse serviço é uma tarifa, resta sempre ao usuário o direito de não utilizar tal serviço. Ou porque, não se sentindo em condições de pagar, prefere prescindir da energia, ou porque, considerando muito elevado o valor da tarifa, prefere pagar pela obtenção de energia elétrica de outras fontes. As referidas proteções correspondem àquelas que a ordem jurídica destina aos consumidores em geral, de bens e serviços. E não são hábeis para justificar a cobrança de remuneração compulsória, vale dizer de tributo.

Realmente, o obrigado a pagar tributo, exatamente porque esse é compulsório, tem em contrapartida especial proteção na Constituição Federal, que consagra princípios específicos, entre os quais se destaca o princípio da legalidade, segundo o qual a determinação do valor a ser pago há de ser feita por critérios diretamente estabelecidos pela própria lei.

Enquanto quem fixa a tarifa é o Poder Público, como tal entendida a Administração Pública, quem fixa o tributo é o Poder Legislativo, no qual estão os legítimos representantes dos contribuintes.

Admitir-se a tarifa como prestação a ser paga pelos usuários de serviços públicos de utilização compulsória, ao argumento de que o valor dessa não é fixado pela concessionária prestadora do serviço, mas pelo Poder Público, é o mesmo que se admitir que os tributos (impostos, taxas e contribuições) sejam fixados por atos do Poder Executivo (Presidente da República, Governadores e Prefeitos) e não pelo Poder Legislativo (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras de Vereadores).

Como se vê, a tese dos administrativistas justifica a cobrança de tarifa como remuneração por serviços públicos de uso compulsório destruindo o princípio da legalidade tributária e o princípio da separação dos poderes que é essencial no Estado Democrático de Direito. E essa constatação é suficiente para demonstrar sua inteira invalidade. Mesmo assim, prosseguir-se-á em sua análise.

5 **Direito administrativo e direito tributário**

Afirma o Professor Dallari:

A polêmica sobre o assunto decorre de um vício metodológico: tentar resolver um problema de direito administrativo mediante o uso de institutos de direito tributário. Para ele existe entre esses ramos do direito uma relação de continente e conteúdo. Metaforicamente, isso seria como se o rabo pudesse balançar o cachorro. O direito tributário é um segmento do direito administrativo. Pode-se utilizar princípios de direito administrativo para solucionar problemas tributários, mas a recíproca não é verdadeira.

Esse argumento é inteiramente falacioso, como facilmente se demonstra. O problema da obtenção compulsória de recursos financeiros para o custeio dos serviços públicos não é um problema de direito administrativo, mas um problema específico do direito tributário. A questão de ser ou não ser o direito tributário um simples capítulo do direito administrativo é inteiramente irrelevante no caso porque não se trata de utilizar institutos do direito tributário (um capítulo do direito administrativo – admita-se, para argumentar) para resolver problema

que esteja fora desse, vale dizer, em outras áreas do direito administrativo. Trata-se de utilizar princípios de direito tributário para resolver um problema típico de direito tributário, que é o da obtenção compulsória de recursos financeiros para o custeio dos serviços públicos, pois a utilização de um instituto do direito administrativo – a tarifa – para resolver um problema do direito tributário – a obtenção compulsória de recursos financeiros – implica destruir o direito tributário no que ele tem de essencial.

Em linguagem metafórica diz-se que a questão não está em saber se o rabo balança o cachorro. Todos sabemos que não. A questão está, isso sim, em saber se o cachorro destrói o próprio rabo quando o balança.

Mesmo admitindo, para argumentar, que o direito tributário é apenas um segmento do direito administrativo, e que sendo assim os princípios e institutos desse devem ser utilizados para solucionar problemas tributários, é da maior evidência que tal utilização não se faz para destruir as garantias que a ordem jurídica construiu contra o arbítrio do Poder Público, mas para fortalecer essas garantias.

Por outro lado, se o direito administrativo contém o direito tributário, sendo esse um simples segmento daquele, a conclusão inexorável é a de que os institutos do direito tributário são especiais em relação aos do direito administrativo, que seriam gerais, e devem prevalecer sobre esses, pois constitui noção elementar de hermenêutica a prevalência do especial sobre o geral, no ordenamento jurídico.

6 **Forma socialmente justa de custeio dos serviços públicos**

6.1 Questão ideológica

Segundo o Professor Dallari,

[...] a polêmica tem um nítido conteúdo ideológico, revelando um propósito de criar empecilhos a privatizações e à concessão de serviços públicos. Alguns, entretanto, se posicionam contra o pagamento de tarifa, na doce ilusão de que, se o serviço for contratado diretamente pela Administração Pública, ninguém terá que pagar por ele. Isso é muito evidente no caso de pedágio nas estradas.

Em suas palavras:

Todo serviço público tem um custo, que será coberto, de alguma forma, pelos usuários ou contribuintes. Em qualquer situação, se o montante correspondente ao custo do serviço não for

integralmente coberto pelos beneficiários diretos, a população inteira terá que contribuir para substituí-lo.

Não é razoável dizer que os tributaristas, por questão ideológica, querem criar obstáculos às privatizações. É possível que algum tributarista adote essa postura ideológica, mas não o faz por ser tributarista. Na verdade, tem-se dois exemplos, de grande notoriedade, a infirmar esse argumento do ilustre Professor. Ives Gandra da Silva Martins, o tributarista mais conhecido no País, é francamente favorável às privatizações e às ideias neoliberais em geral. Já o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, seguramente o administrativista mais eminente, com certeza é o jurista que mais tem lutado contra as privatizações, inclusive promovendo ações de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

Logo, não é razoável dizer que uma tese defendida pelos tributaristas alberga o propósito de criar empecilhos às privatizações. Ela visa impedir a destruição das garantias constitucionais do cidadão contribuinte.

Ninguém tem a “doce ilusão” de não pagar pelos serviços públicos. Pelo contrário, todos sentem a amarga realidade de uma carga tributária que se coloca entre as mais elevadas do mundo, especialmente tendo-se em vista a quantidade e a qualidade dos serviços públicos em nosso País.

Certamente, todo serviço público tem um custo, que é coberto pelos usuários ou pelos contribuintes. No caso do serviço público de coleta de lixo domiciliar, aliás, é uma falácia a alegação de que é socialmente mais justo se cobrar o custeio do mesmo dos usuários do serviço em vez de se utilizar, para o respectivo custeio, parte dos recursos arrecadados com o IPTU, pois a cobrança da suposta “tarifa” está sendo feita exatamente dos proprietários de imóveis urbanos no Município. É o cadastro de contribuintes do IPTU que está servindo de base para a cobrança da questionada “tarifa”.

A questão, portanto, não é de distribuição justa do custo do serviço, pois o ônus está recaindo exatamente sobre as mesmas pessoas. Só que sem autorização de seus representantes na Câmara dos Vereadores.

6.2 Eficiência na prestação e justiça no custeio

De acordo com o Professor Dallari,

[...] se o serviço é essencial, e ninguém duvida que o serviço de limpeza pública tem esse caráter, ele tem que ser prestado e seu custo tem que ser coberto. Não se coloca a questão de

pagar ou não pagar, mas sim, de identificar a forma mais eficiente de sua prestação e a forma mais socialmente justa de sua remuneração.

Assim, forma mais justa para a cobrança da remuneração do serviço de coleta de lixo é na verdade um tributo, vale dizer, uma taxa que pode ser especificamente criada para esse fim. A diferença essencial entre a tarifa e a taxa está em que a primeira é fixada e reajustada pelas autoridades do Poder Executivo, sem as limitações constitucionais ao Poder de Tributar, enquanto a taxa é fixada pelos representantes do povo no parlamento municipal.

Aceitar a tarifa de que se cuida, repita-se, é o mesmo que aceitar sejam os tributos, todos eles, fixados pelo Poder Executivo, sepultando-se definitivamente as garantias constitucionais dos cidadãos contribuintes, albergadas especialmente no princípio da legalidade tributária e na divisão dos poderes do Estado.

6.3 O poder e seus limites jurídicos

O que os governantes querem mesmo é utilizar o poder e fugir a seus limites jurídicos. Por isso mesmo, querem sempre obter recursos para financiamento dos serviços públicos da forma mais eficiente, que é a imposição. Utilizam o poder estatal para obrigar o cidadão a lhes fornecer os recursos financeiros dos quais pretendem dispor na administração da coisa pública.

Por isso mesmo o Direito construiu, ao longo da história da humanidade, limites ao exercício do poder estatal. No atual Estado de Direito, o poder de impor tributos está limitado por importantes princípios jurídicos, entre os quais o da divisão dos poderes do Estado e o da legalidade. Em outras palavras, quem exerce a Administração e assim arrecada recursos financeiros e os aplica em serviços públicos não tem o poder de determinar o montante dos tributos. Essa determinação depende de lei. Os representantes do povo nos parlamentos é que, através da lei, definem o montante dos recursos a serem arrecadados pelos governantes.

Podem esses, é certo, fixar os preços ou tarifas para o custeio de serviços públicos, mas devem ser arrecadados com base em contrato firmado pelo prestador do serviço com os usuários respectivos. Não são compulsórios como os tributos.

Diante desse quadro os governantes imaginaram uma forma híbrida, que é a pseudo tarifa hoje defendida pelos administrativistas. Tem as vantagens do tributo, sem as limitações que a esse correspondentes. Em outras palavras, os governantes querem o poder de impor, sem perda da liberdade para fixar o montante do que pretendem arrecadar.

A forma socialmente mais justa de obtenção dos recursos necessários ao custeio dos serviços públicos, porém, com certeza, não é a que deixa o governante com o poder de impor e ao mesmo tempo livre de limites jurídicos.

No caso do serviço de coleta domiciliar de lixo, considerado esse um serviço essencial e por isso mesmo de utilização compulsória, a forma socialmente mais justa é o tributo, que pode ser instituído sob a forma de taxa se os recursos gerados pelo IPTU não se mostrarem suficientes.

6.4 Dificuldades com a taxa do lixo

Existem, é certo, grandes dificuldades na definição de um valor da taxa destinada ao custeio do serviço de coleta domiciliar de lixo, que seja justa, vale dizer, que propicie a divisão do custo total dos serviços de forma justa entre os seus usuários.

Em alguns países o usuário paga por um vasilhame no qual deposita o lixo. O tamanho do vasilhame, do qual depende o valor por ele cobrado, define a quantidade de lixo produzido pelo usuário do serviço. Por razões de ordem cultural esse critério talvez não seja de utilização viável no Brasil. Pode ser que no futuro venha a ser.

Seja como for, a divisão do ônus do custo do serviço é possível. É certo que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de dispositivos de lei municipal relativos à taxa para o custeio de serviços de limpeza pública, conceito no qual se inclui o serviço de varrição e remoção do lixo de ruas e logradouros público, que na verdade é indivisível³. Entretanto, o Município do Rio de Janeiro⁴ e o Município de São Carlos (em São Paulo), tiveram reconhecida a constitucionalidade de leis instituidoras de taxa para o custeio dos serviços de coleta, remoção, tratamento e disposição final do lixo domiciliar, que colocam como elemento básico para a definição do valor da taxa em questão a área do imóvel.⁵

Tem-se hoje, como ponto pacífico, portanto, que a área do imóvel pode ser considerada na determinação do valor da taxa de coleta de lixo domiciliar.

Assim, um dos critérios válidos para a determinação do valor dessa taxa pode ser o custo total do serviço, que se pode determinar pela remuneração paga pelo Município à empresa executora do mesmo, dividido pelo número de contribuintes cadastrados no Município, considerada a área do imóvel de cada um.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário, RE 188.391-0/SP, rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 15/06/2000, DJU de 1º/06/2001, p. 89, com íntegra na **RDDT**, n. 71, p. 208-210, ago. 2001

⁴ *Id.* Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma, Embargos de Declaração no RE 256.588-1, rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 09/10/2001, DJU 1 de 09/11/2001 e íntegra na **RDDT**, n. 76, p. 183-184, jan. 2002.

⁵ *Id.* Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE 232.393-1/SP, rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 12/08/99, DJU 1 de 05/04/2002, p. 55 e RDDT n. 81, p. 239-240. Íntegra na **RDDT**, n. 83, p. 195-201, ago. 2002.

É válido, também, o critério de se fazer uma classificação dos contribuinte, por grupos, tendo em vista, entre outros fatores, a área do imóvel, sua utilização e localização. E estabelecer a lei, diretamente, o valor da taxa para cada um desses grupos. É o critério mais simples, posto que será suficiente a definição, na lei, dos critérios a serem adotados na classificação dos contribuintes em grupos, e do valor da taxa para cada contribuinte, em cada grupo.

Para que o valor da taxa seja afinal o mais justo possível, poderá a lei autorizar a alteração do valor da taxa em razão de outros critérios, fixados em regulamento ou ato administrativo de menor hierarquia, desde que dessa alteração resulte redução do valor da taxa a ser cobrada no caso.

6.5 O entendimento do Tribunal de Justiça do Ceará

Acolhendo a tese que se defende, embora utilizando terminologia diferente, o Tribunal de Justiça do Ceará decidiu, neste ponto por unanimidade, que:

Sendo o serviço de coleta de lixo urbano indisponível pelo Estado que presta-o nos termos da lei para atender ao interesse público, qualificado, pois, como *res extra commercium* e, nesta medida, insuscetível de negociação, não pode ensejar a cobrança de preço que, além de pressupor igualdade das partes contratantes, exige disponibilidade do objeto do negócio. Aplicação do art. 145, II, da CF/88, repetido pelos arts. 191, II, da Lei Fundamental Estadual, norma reproduzida na Lei Orgânica dos Municípios, em seu art. 134, inciso II. Inconstitucionalidade do art. 27 da Lei Municipal nº 8.621/02, regra matriz da remuneração da concessionária mediante o pagamento de tarifa pelo usuário dos serviços. Inaplicabilidade do art. 175, III, da CF/88.⁶

Realmente, dizer-se que o serviço de coleta de lixo é indisponível para o Estado quer dizer que não pode ser objeto de contrato com o usuário. Sua utilização por todos os particulares que se encontrem nas condições previstas em lei é uma *imposição*. Por isso mesmo a remuneração cobrada do usuário é um tributo. E sua cobrança está, portanto, submetida aos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar.

A não ser assim, as garantias constitucionais do contribuinte seriam simples ornamentos da literatura jurídica. Meras peças de retórica, sem qualquer efetividade.

⁶ CEARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. **ADI processo nº 2002.0001.0070-3/0**, relator o Desembargador Ademar Mendes Bezerra, relatora para o acórdão a Desembargadora Gizela Nunes da Costa, julgado em 12/02/2004. (Item IV da ementa do Acórdão ainda não publicado, cuja cópia nos foi fornecida pelo TJCE).

Digna de louvores, portanto, a decisão do Tribunal de Justiça do Ceará, acima transcrita, que, embora vazada em termos diversos dos que se costuma utilizar, expressa a mesma tese que se tem sustentado, vale dizer, a tese segundo a qual se o serviço público é de utilização compulsória a remuneração cobrada pelo prestador do serviço ao usuário desse tem típica e indiscutível natureza tributária.

Em caso de modulação fundada por alteração jurisprudencial, é cabível ação rescisória?

Jussandra Hickmann Andraschko*

Resumo: O presente estudo tem como objetivo responder à questão colocada no seu título, ou seja, é cabível a ação rescisória em caso de modulação de efeitos fundada por alteração jurisprudencial? Para tanto, são analisadas as bases teóricas que fundamentam a coisa julgada e a ação rescisória, assim como o atual sistema de precedentes brasileiro e a sua forma de alteração. Insere-se, nesse contexto, as hipóteses de relação jurídico-tributária instantânea e continuativa, eis que são situações geradoras de efeitos distintos para as partes envolvidas, a fim de responder à questão inicial e verificar em quais situações a resposta é positiva. Em conclusão, defende-se ser incabível ação rescisória na hipótese de modulação de efeitos fundada em alteração jurisprudencial, sendo possível, entretanto, em alguns casos, o ajuizamento de ação revisional, com fulcro no art. 505, II, do CPC/2015, desde que comprovada alteração do estado de fato ou direito da decisão passada em julgado.

Palavras-chave: Ação rescisória. Modulação de efeitos. Segurança jurídica. Relação tributária continuativa. Ação revisional.

Introdução

A ação rescisória em matéria tributária é um dos temas mais palpitantes no âmbito do Direito Processual e Material Tributário, contribuindo para o caos processual tributário do País, dado o conflito existente entre o instituto da coisa julgada e os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, com o princípio da supremacia da Constituição Federal e da isonomia. Em sua maioria, decorrem de alterações jurisprudenciais proferidas em Ações Diretas de Inconstitucionalidade, em Ações Declaratórias de Constitucionalidade ou em algum precedente qualificado.

Nos casos em que a modulação fora fundada justamente pela alteração jurisprudencial, como adiante restará justificado, parece não pairar dúvida de que, justamente por seus efeitos serem modulados, incabível ação rescisória para desconstituir decisões contrárias já transitadas em julgado, pois a nova interpretação jurisprudencial não teria como retroagir para deter a coisa julgada.

Mas nos casos das decisões judiciais cujos efeitos se propagam no tempo, as denominadas relações obrigacionais de trato sucessivo ou continuado, a alteração jurisprudencial, ainda que seus efeitos sejam modulados, não permitiria o ajuizamento da ação

* Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especializanda em LLM em Tributação da Empresa e dos Negócios na Unisinos. Vice-Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB Seccional do Rio Grande do Sul. Coordenadora do Café Diálogos Tributários da FESDT na Unisinos-SL. Membro do Instituto de Estudos Tributário-IET. Advogada tributarista.

desconstitutiva? O contribuinte que obteve decisão irrecurável afastando a incidência de determinada obrigação tributária, poderia, em virtude de mudança jurisprudencial, ter reestabelecida a exação tributária mediante a ação rescisória?

Ou, ainda, pergunta-se se o contribuinte poderia, através da ação rescisória, na hipótese de alteração jurisprudencial com modulação de efeitos, buscar a revisão de decisão transitada em julgado que, com base no entendimento jurisprudencial da época não havia reconhecido a inconstitucionalidade do tributo.

O presente artigo visa provocar reflexão sobre a possibilidade ou não da relativização da coisa julgada em face de modificação de precedente cujos efeitos foram modulados. Questiona-se, a partir disso, se, nessas hipóteses, a ação rescisória estaria violando a coisa julgada e o princípio da segurança jurídica ou apenas reestabelecendo a igualdade entre os contribuintes.

1 Coisa julgada

Sabe-se que a finalidade do processo judicial tributário é pacificar conflitos e obter a certeza de um direito, seja ele do Fisco ou do contribuinte. Ou seja, nasce para conferir estabilidade às relações obrigacionais e fiscais, a qual se obtém através da prestação jurisdicional, perfectibilizada com a decisão judicial irrecurável. Como leciona o Professor James Marins, “[...] do ponto de vista judicial, a máxima certeza jurídica é o produto da coisa julgada, que, na clássica lição de Liebman, é a qualidade de imutabilidade que se agrega ao comando da sentença”¹.

A coisa julgada foi incluída pelo constituinte entre os direitos e garantias fundamentais do cidadão brasileiro, estando arrolada no art. 5º da Carta Política, em seu inciso XXXVI, o qual lhe confere autoridade, já que possui natureza de cláusula pétrea. Para Tércio Sampaio Ferraz Junior², a coisa julgada é uma manifestação da segurança jurídica, segundo a qual não se pode, desde o presente, alterar o sentido normativo decorrente de decisão judicial anterior, com o que se confere segurança, por estabilidade, à relação jurídica objeto da decisão, impedindo a continuidade da discussão.

E a segurança jurídica é o princípio basilar do Estado de Direito que deve reger toda e qualquer relação jurídica, especialmente a existente entre o Fisco e o contribuinte, uma vez que o objeto de seus conflitos envolve a liberdade e o patrimônio do cidadão. Tal princípio

¹ MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 561.

² FERRAZ JUNIOR, 2006, p. 74 *apud* ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 353.

deve nortear não apenas a elaboração das leis, mas também sua aplicação pela Administração Pública e sua interpretação pelos Tribunais, pois são responsáveis por conferir cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade ao contribuinte, para que ele possa agir e planejar suas atividades empresariais em conformidade com os ditames legais.

O conceito de segurança jurídica também está atrelado ao princípio da proteção da confiança e da boa-fé, que se traduz na justa expectativa que os atos administrativos ou decisões judiciais geram nos cidadãos. É certo que coisa julgada não interessa apenas às partes-objeto da discussão judicial, mas também, e principalmente, à sociedade. A função precípua da coisa julgada é proteger a todos, conferindo certeza, estabilidade e segurança.

Além disso, não se pode olvidar a importância que o legislador constitucional atribuiu à segurança jurídica quando se analisam os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal. Os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, bem como as noções de direito adquirido e coisa julgada, visam garantir que o cidadão não seja surpreendido com a alteração de seu universo de direitos como decorrência do arbítrio estatal³.

Cumprido ressaltar também que, em matéria tributária, a coisa julgada extingue, por expressa disposição do art. 156, X, do CTN⁴, o crédito tributário fulminado. Não havendo mais crédito tributário a ser cobrado, careceria de ação aquele que pretende rescindir julgado, face à ausência de interesse de agir.

Inclusive, tal tema foi tratado com maestria por Sacha Calmon, Misabel Derzi e Humberto Theodoro:

Nem mesmo a ação rescisória – quando se tratar de interpretação da norma tributária, ou seja, de pura *quaestio juris* – tem o condão de fazer renascer um crédito tributário já extinto, pois a obrigação tributária (a relação jurídica) legalmente inexistente. Inexistente não porque a sentença rescindenda assim determinara, mas senão porque uma lei complementar da Constituição – lei material – determinou este efeito para a sentença definitiva: o fim da obrigação e do crédito tributário correspondente. Há, portanto, limite material em Direito Tributário oponível ao cabimento da ação rescisória. Pode-se dizer, sem medo de errar, que, em matéria tributária, pelas mesmas razões que impedem o refazimento do lançamento por erro de direito e decretam a extinção da obrigação por autorrevisão administrativa (certa ou errada), inexistente pressuposto

³ MOREIRA, André Mendes. Da ação rescisória em matéria tributária: estudo de caso. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, [s. l.], v. 15, p. 77-89, 2002. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/acao-rescisoria-em-direito-tributario/>. Acesso em: 15 mar. 2018.

⁴ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] X – a decisão judicial passada em julgado.” BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

(carência de ação) para a ação rescisória de sentença transitada em julgado, em razão de interpretação diversa do direito aplicado à espécie. Aqui, mais do que em qualquer outro ramo do direito pátrio, têm cabimento as Súmulas nº 343 e 134 do STF e do STJ (ex-TFR).⁵

Mas, se de um lado tem-se os princípios e institutos referidos para garantir a imutabilidade das decisões judiciais, de outro lado tem-se a Supremacia da Constituição Federal, que atribui ao Supremo Tribunal Federal o dever de sempre restaurar a legalidade, fazendo o controle de constitucionalidade das normas, inclusive e especialmente as de direito tributário. Por conta disso, para alguns não se poderia convalidar decisões inconstitucionais.

Para o Professor Humberto Ávila⁶, há decisões irrecorríveis que implicam um estado grave de desigualdade, naquelas hipóteses de relações obrigacionais continuativas, em razão de uma decisão favorecer ou prejudicar um contribuinte em detrimento de outro.

No mesmo sentido é o entendimento de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, o qual sustenta que “[...] decisões imutáveis distintas, para casos iguais, comprometeriam o princípio constitucional-tributário da isonomia (art. 150, II) e abalariam a confiança devida no Poder Judiciário”⁷.

Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero⁸ sustentam que há situações nas quais tornar indiscutível uma decisão judicial por meio da coisa julgada representa injustiça e solução tão ofensiva às linhas fundamentais que pautam o ordenamento jurídico, que é necessário prever mecanismo de rescisão da decisão transitada em julgado.

Portanto, vê-se que a própria doutrina diverge quanto à admissibilidade ou não da revisão da coisa julgada.

2 Os precedentes no atual sistema processual brasileiro

Sabe-se que o direito não é estanque e por vezes precisa se adaptar aos fatos, e há casos em que a alteração jurisprudencial se faz necessária, tanto para corrigir erros produzidos em decisões anteriores, como porque mais bem refletida a matéria.

⁵ COÊLHO; DERZI; THEODORO JR., 1997 *apud* MOREIRA, André Mendes. Da ação rescisória em matéria tributária: estudo de caso. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, [s. l.], v. 15, p. 77-89, 2002. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/acao-rescisoria-em-direito-tributario/>. Acesso em: 15 mar. 2018.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 353.

⁷ SARAIVA FILHO, 1995, p. 113-122 *apud* MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 572.

⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 588.

E um dos pilares do CPC de 2015 é o sistema de vinculação de precedentes, tanto que prevê expressamente, em seu art. 927, que os Juízes e Tribunais devem observar as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, as súmulas vinculantes, as demais súmulas do STF e do STJ, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivo e a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Na realidade, não haveria necessidade de se disciplinar no Código Processual a vinculação dos precedentes às decisões judiciais, pois é corolário lógico de um sistema judicial harmônico, ideal e seguro. Todavia, diante da malfadada divergência de decisões emanadas, tanto dos juízos de primeira como de segunda instância, obrigou-se o legislador a prescrever tal conduta no próprio diploma processual, uma vez que a manutenção de interpretações divergentes pelos demais órgãos do Judiciário cria instabilidade ao sistema, violando a ordem jurídica, o princípio da segurança jurídica e da igualdade.

Logo, a intenção do legislador é justamente facilitar a aplicação e uniformização de precedentes, mas com a cautela de exigir decisões bem fundamentadas, vedando aquelas que se limitam a citar precedentes sem identificar seus fundamentos determinantes, tampouco demonstrar o motivo pelo qual tais precedentes se ajustam ao caso concreto ou, pelo contrário, não demonstrar a existência de distinção do caso concreto ao caso do precedente que deixou de ser aplicado.

E, para garantir ainda mais a observância à segurança jurídica, proteção da confiança e à isonomia, o legislador ordinário acrescentou os parágrafos 3º e 4º ao art. 927⁹, permitindo a modulação dos efeitos da decisão que altera jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, bem como a necessidade de fundamentação adequada e específica nos casos de modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos.

⁹ “Art. 927.

[...]

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.” BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

Tal técnica de alteração ou superação de precedente, como leciona a doutrina processualista, coloca em evidência a necessidade da proteção da confiança daqueles que o tinham em consideração para fazer as suas escolhas socioeconômicas e da mudança da igualdade de todos perante a ordem jurídica, pois a mudança de precedente não pode causar surpresa injusta, nem causar um tratamento desigual entre pessoas que se encontram temporalmente em situações idênticas ou semelhantes¹⁰.

Portanto, o atual Código Processual traz o precedente qualificado com a mesma força de uma decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou em Declaratória de Constitucionalidade, inclusive autorizando a modulação de efeitos. Com isso, maiores são as chances de alteração jurisprudencial com eficácia vinculante, com ou sem efeitos prospectivos.

3 Ação rescisória e alteração jurisprudencial

A ação rescisória é o remédio jurídico hábil para desconstituir uma decisão transitada em julgado que tenha se formado com um dos vícios de nulidade previstos, taxativamente, no art. 966 do CPC/2015. É uma medida excepcional e restritiva, somente cabível se perfectibilizada uma das hipóteses elencadas no rol de nulidades, a fim de que seja resguardada e preservada a autoridade da coisa julgada.

O seu objetivo é, portanto, desconstituir a força da coisa julgada, já que a sentença transitada em julgado, como bem lembram Marinoni, Arenhart e Mitidiero, se presume, até prova em contrário, válida e eficaz¹¹.

A regra, então, é a impossibilidade de revisão da decisão de mérito transitada em julgado, exceto se essa apresentar um vício passível de anulação.

Entre as hipóteses de cabimento da ação rescisória, a que interessa para este estudo é a que permite o seu ajuizamento quando houver violação manifesta de norma jurídica, contida no inciso V, do art. 966, do CPC/2015.

Isso porque é com base nesse preceito normativo que se poderia cogitar a possibilidade ou não de revisão de julgado sob o fundamento de alteração jurisprudencial.

Para tanto, é imprescindível entender-se o conceito de violação manifesta de norma jurídica e se a alteração jurisprudencial estaria inserida nessa hipótese.

¹⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 616.

¹¹ *Ibid.*, p. 588.

Com efeito. Importante recordar que o Diploma Processual de 1973 permitia a ação rescisória tão somente em caso de *violação à literal disposição de lei*, em seu art. 485, V. Já a partir do Código Processual de 2015 a demanda desconstitutiva será cabível quando a *decisão violar manifestamente a norma jurídica*, como alhures referido sobre a norma contida no inciso V, do art. 966, do CPC/2015. Entretanto, nem todas as violações de normas jurídicas são manifestas.

Há quem entenda que tal alteração teria ampliado o cabimento da rescisória, pois norma jurídica não é sinônimo de lei, ou seja, violar norma jurídica seria expressão mais ampla do que apenas a violação à literal disposição de lei. E mais, que o termo “manifestamente” empregado pelo atual diploma processual, poderia gerar um perigoso grau de subjetividade e dificuldade de interpretação em termos práticos¹².

No entender de Andrei Pitten Velloso¹³, no atual regramento processual nem todas as violações às normas jurídicas autorizariam a ação rescisória, apenas as “violações qualificadas, gritantes”. Assim, por óbvio, não há que falar em violação manifesta de norma jurídica se a lei admite mais de uma interpretação e ainda não há jurisprudência firmada a respeito.

Outros, como Marinoni, Arenhart e Mitidiero afirmam que o sentido outorgado ao dispositivo contido no CPC de 1973 era o mesmo que hoje está albergado no atual Código Processual Civil, a saber: “[...] se, no julgamento, o juiz desrespeita ou não observa manifestamente norma jurídica (que deveria regular a situação concreta que lhe foi submetida), sua decisão não se mostra adequadamente justificada à luz da ordem jurídica, não podendo por isso prevalecer”¹⁴.

Apesar dessa divergência doutrinária, o presente trabalho posiciona-se no sentido de que o escopo da rescisória foi sim ampliado, pois não está mais vinculada à literalidade do enunciado legal, mas à norma jurídica construída pelo intérprete através do vocábulo legislativo, apesar de, há muito tempo, não se condicionar a rescisória à violação à letra fria da lei, mas sim, ao vício da interpretação normativa.

¹² ARAÚJO, José Henrique Mouta. Decisão rescindível e o Novo CPC – aspectos polêmicos e atuais. **Revista Jurídica Luso Brasileira da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, Lisboa, a. 1, n. 4, p. 683-708, abr. 2015. Disponível em www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_0683_0708.pdf. Acesso em: 27 jan. 2018.

¹³ VELLOSO, Andrei Pitten. Ação rescisória em matéria tributária: a Súmula 343 do STF, a doutrina da legitimidade de interpretação razoável da norma e o novo CPC. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, 2 fev. 2016. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/acao-rescisoria-em-materia-tributaria-a-sumula-343-do-stf-a-doutrina-da-legitimidade-de-interpretacao-razoavel-da-norma-e-o-novo-cpc/16232>. Acesso em: 15 mar. 2018.

¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 590.

E a percepção de que a norma é o resultado da interpretação dada a determinado enunciado prescritivo, ou que a norma só existe a partir de sua interpretação – a ponto de se dizer que o respeito ao princípio da legalidade seria a interpretação conferida à lei pelo Poder Judiciário – significa abrir espaço para que se pense na decisão judicial não apenas como um meio de solução de conflito, mas também com um meio de promovê-la¹⁵.

Entretanto, não se pode admitir que se utilize da ação rescisória (com fulcro no inciso V, do art. 966, do CPC) para afastar a garantia constitucional da coisa julgada tão somente porque a decisão proferida no passado diverge de novo entendimento jurisprudencial, como uma espécie de *mecanismo de uniformização da interpretação jurisprudencial*¹⁶. Do contrário, estar-se-á desconsiderando exatamente o que a coisa julgada visa garantir, que é a estabilidade da decisão judicial e a segurança ao cidadão.

A possibilidade de rescisória se dá tão somente se no momento da prolação da sentença rescindenda existir precedente contrário para a mesma hipótese de incidência, com eficácia vinculante ou jurisprudência consolidada pelos Tribunais, ou seja, entendimento jurisprudencial pacificado.

Portanto, não é qualquer modificação na interpretação normativa que caracteriza alteração jurisprudencial.

Humberto Ávila¹⁷ vai mais longe e sustenta que as decisões devem ter exatamente o mesmo objeto, não bastando simplesmente tratar da incidência do mesmo tributo. Somente se pode falar em mudança jurisprudencial quando houver duas decisões eficazes sobre a mesma matéria, assim entendidas aquelas decisões que envolvem o mesmo fundamento e mesma situação fática. Assim, se há uma mudança da base normativa para a decisão, a rigor, não se pode falar em mudança jurisprudencial.

Para o professor Humberto, isso explica o motivo pelo qual o STF não modulou os efeitos no Recurso Extraordinário nº 370.682-9, quando retomou a análise dos créditos concedidos para insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados, concedendo-se crédito presumido apenas nas aquisições de produtos isentos.

¹⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 606-607.

¹⁶ *Ibid.*, p. 646.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 467.

E foram dois os argumentos usados para a não modulação: o primeiro porque, segundo o Ministro Ricardo Lewandowsky, o Supremo, no RE 212.484¹⁸, não havia discutido o creditamento nos casos de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, apenas aqueles submetidos ao regime da isenção. E o segundo, no julgamento do RE 350.446/PR¹⁹, o qual garantia aos contribuintes o direito ao crédito presumido na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, embora reiteradamente decidido pelo STF, jamais transitou em julgado, porque a PGFN aviou vários recursos.

Então, a rigor, só poderia se falar em mudança na jurisprudência quando a decisão modificada já foi estabilizada pelo trânsito em julgado no caso específico. Para haver proteção da confiança, o cidadão deve agir com base em decisão conhecida e eficaz²⁰.

Com todo respeito ao argumento do professor Humberto, apesar das decisões não possuírem objetos idênticos, nem haver trânsito em julgado, não há dúvida que, no caso do creditamento do IPI, a decisão provocou uma reviravolta jurisprudencial, o que foi inclusive reconhecido pelo Ministro Ricardo Lewandowski. O Ministro suscitou questão de ordem para modular os efeitos da decisão, em virtude de modificação da jurisprudência anteriormente assentada pela Corte e às possíveis consequências dessa modificação na relação de confiança que deve existir entre o Poder Judiciário e o jurisdicionado²¹.

Mizabel Derzi fez duras críticas à decisão de não modular os efeitos em face da mudança jurisprudencial, pois cerca de sessenta recursos extraordinários encaminhados ao STF por causa do precedente (RE 350.446/PR – 2002) foram julgados monocraticamente por vários ministros do Supremo, que, na ocasião, estavam convencidos de sua definitividade. Inegável que essas decisões impactaram os contribuintes quanto à previsibilidade e planejamento da tomada de decisão. Para Derzi²², outros direitos e garantias fundamentais do contribuinte deveriam ter sido observados, como segurança, irretroatividade, confiança e boa-fé.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 212.484/RS**. Recorrente: União. Recorrido: Vonpar Refrescos S.A., Sucessora de Porto Alegre Refrescos S.A. Relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 05 de março de 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>. Acesso em: 15 mar. 2018.

¹⁹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 350.446/PR**. Recorrente: União. Recorrido: Nutriara Alimentos Ltda. Relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261210>. Acesso em: 15 mar. 2018.

²⁰ BURMEISTER, 1979, p. 27 *apud* ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 471.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 370.682-9**. Recorrente: União. Recorrido: Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 25 de junho de 2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re370682-rl.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

²² DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 301.

Assim, apesar de inexistir trânsito em julgado nos precedentes do Supremo em relação às isenções, tampouco completa identidade de objeto, não há dúvida de que houve revisão jurisprudencial da matéria, demonstrando a instabilidade das decisões da Suprema Corte, e o “[...] completo desapego às razões que utiliza para fundamentar seus julgados, inclusive porque a corte constitucional tinha quase a mesma composição quando do julgamento do RE 350.446/PR e RE 370.682/SC”²³.

Tanto fora reconhecida como alteração jurisprudencial que a matéria foi objeto de ação rescisória, com repercussão geral reconhecida no RE 590.809/RS²⁴.

A polêmica gerada em torno da possibilidade ou não de rescisória não é nova, tanto que o STF já editou Súmula, a de nº 343, cujo verbete está assim grafado: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”²⁵.

Tal Súmula era aplicada pelo Supremo Tribunal Federal apenas para ações rescisórias envolvendo matéria infraconstitucional; entretanto, desde o ano de 2014 passou-se a utilizá-la para dirimir controvérsias envolvendo rescisórias com base em mutação de interpretação constitucional.

Então, foi através do RE 590.809/RS que o tema voltou à tona, em outubro de 2014, quando o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema 136 de Repercussão Geral (“[...] a) cabimento de ação rescisória que visa desconstituir julgado com base em nova orientação da Corte; b) creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero”)²⁶.

O recurso manejado pelo contribuinte questionava a rescisória ajuizada pela União, que havia sido acolhida pelo TRF-4 referente à questão dos créditos de IPI de insumos adquiridos a alíquota zero. Como mencionado, a jurisprudência do STF era pacífica entre 1998 e 2004, no sentido de admitir o creditamento do IPI; todavia, a partir da reversão do entendimento em

²³ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 302.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 590.809/RS**. Recorrente: Metabel Industria Metalurgica Ltda. Recorrido: União. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 22 de outubro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em: 15 mar. 2018.

²⁵ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 343**. Não cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1472>. Acesso em: 16 mar. 2018.

²⁶ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 136 de Repercussão Geral**. a) Cabimento de ação rescisória que visa desconstituir julgado com base em nova orientação da Corte; b) Creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2630912&numeroProcesso=590809&class eProcesso=RE&numeroTema=136#>. Acesso em: 16 mar. 2018.

2007, a União teria iniciado o ajuizamento de ações rescisórias a fim de recuperar os créditos obtidos judicialmente. O fundamento do contribuinte era de que a mudança jurisprudencial não poderia ferir o princípio da segurança jurídica.

Por maioria, com exceção do Ministro Teori Zavaski, os ministros proveram o recurso extraordinário, reestabelecendo a decisão anterior, sob o argumento de que a rescisória deve ser guardada para situações excepcionais em face do instituto da coisa julgada, mormente no caso em tela, onde a coisa julgada formou-se em consonância com o entendimento do STF adotado à época, o qual acolhia a tese do contribuinte. Por isso, não haveria que se falar em violação literal à disposição de lei.

Diante disso, a Procuradora Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº1252/2016²⁷, incluindo, na lista exemplificativa de temas com dispensa de impugnação judicial, a tese de que não cabe ação rescisória com base em superveniente orientação jurisprudencial predominante do STF vigente à época da prolação. Ou seja, para a Fazenda Nacional deixar de defender judicialmente o cabimento da ação rescisória apenas, e tão somente, no contexto de mutação constitucional, a teor do quanto decidido no RE 590/809/RS, deixando a União de promover o ajuizamento de rescisórias.

A *contrario sensu*, o Parecer ainda defende a propositura da ação rescisória por violação à norma constitucional quando ocorrer *superveniente pacificação*²⁸ de determinada matéria pelo STF, a saber: se constatada divergência jurisprudencial nos Tribunais ou mesmo controvérsia no STF ao tempo da prolação da decisão rescindenda, isto é, quando não haja jurisprudência predominante do STF na época em que proferido o acórdão.

Para a PGFN, essa seria a correta interpretação da tese firmada pelo Supremo da decisão do Tema 136 de Repercussão Geral, permanecendo, então, a interposição de recursos por parte da Fazenda Nacional, se constatada indevida aplicação do precedente firmado no RE nº 590.809/RS

Vejam, portanto, que a Fazenda Nacional segue interpretando que a Súmula nº 343 do STF é aplicável apenas para ações rescisórias envolvendo matéria infraconstitucional.

Não é o que se interpreta das diversas e recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal²⁹.

²⁷ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ/Nº 1252/2016**. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/Parecer%20PGFN%20CRJ%201252%202016.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2018.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 2.572**. Agravante: João Batista Pacheco. Agravada: União. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12591989>. Acesso em: 15 mar.

Todavia, não se pode olvidar do entendimento já proferido pelo Supremo, em maio de 2016, ao julgar improcedente a ADI 2418 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, sobre a coisa julgada inconstitucional.

Tal ADI visava, entre outros pedidos, à declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 741, do CPC/73 (atualmente reproduzido no art. 525, § 1º, III, §§ 12 e 13, do CPC/2015) que previa a inexigibilidade do título executivo judicial quando firmado em dissonância com o entendimento do STF, autorizando, portanto, a rescisão da sentença transitada em julgado³⁰. Para a OAB, esse dispositivo estaria ferindo os princípios constitucionais da coisa julgada e da segurança jurídica.

Entretanto, por maioria, vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, o STF julgou improcedente o pedido, destacando a validade da regra, inclusive incorporado pelo atual Código de Processual, sob o fundamento de que o dispositivo busca “[...] harmonizar a garantia da coisa julgada como primado da Constituição, sendo apenas um instrumento com eficácia rescisória de certas sentenças eivadas de especiais e qualificados vícios de constitucionalidade”³¹.

4 Relação jurídica tributária instantânea ou continuativa

Pois bem, viu-se então que a rescisória não é cabível para desconstituir decisões que envolvam relações obrigacionais instantâneas, como, por exemplo, aquelas que envolveram a incidência do ITBI ou do ITCD, em virtude de modificação jurisprudencial, com ou sem

2018. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 2.370**. Agravante: Alunic – Alumínio do Nordeste Indústria e Comércio Ltda. Agravada: União. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 22 de outubro de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9772282>. Acesso em: 15 mar. 2018. *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 1415**. Agravante: União. Agravada: Transportes Regente Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 09 de abril de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8321737>. Acesso em: 15 mar. 2018.

³⁰ “Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre:

[...]

II – inexigibilidade do título; [...]

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal.” *Id.* **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impressao.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

³¹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2418**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 9 de maio de 2016.

Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2418&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 15 mar. 2018.

modulação de efeitos, se proferida em consonância com o entendimento proferido à época, válido e eficaz.

Desse modo, se a decisão disser respeito a uma relação pontual, em que o fato gerador for classificado como instantâneo, descabe falar em alteração dos efeitos futuros de decisão passada em julgado.

Igualmente, não estão protegidas pelo manto da coisa julgada os lançamentos fiscais de período diverso daquele objeto de ação anulatória que afastou a cobrança, conforme sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, no verbete da Súmula 239: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”³².

Entretanto, há que se ter cautela na interpretação literal dessa Súmula, pois não significa que aquilo que foi assegurado por decisão judicial ao contribuinte, em matéria tributária, deve ser delimitado apenas a determinado exercício e, portanto, o sujeito ativo estaria livre para cobrar tributos no tocante aos subsequentes.

Por isso, há que se diferenciar as sentenças prolatadas em ações anulatórias das declaratórias. Essas, diferentemente daquelas, não decidem sobre relação jurídica específica e já ocorrida, mas buscam tutelar relações ainda não consumadas, prevenindo eventual lesão ainda não consumada de um direito, através de decisões preventivas proferidas para as relações continuativas³³. É o caso das ações declaratórias de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo.

E relação jurídica de trato continuado, também denominada de sucessiva, é aquela que abrange tributos classificados como periódicos, os quais são pagos a cada novo exercício. Teori Zavaski³⁴ a definiu como relação nascida de fatos geradores instantâneos que se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada, citando como exemplo o dever do comerciante de recolher o ICMS.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 239**. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menu SumarioSumulas.asp?sumula=2062](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menu%20SumarioSumulas.asp?sumula=2062). Acesso em: 16 mar. 2018.

³³ MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 561.

³⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. **Academia Brasileira de Direito Processual Civil**, [S.l., 2018?]. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/teori%20zavaski%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

As sentenças proferidas para esses tipos de relações jurídicas continuativas, segundo define o ministro Luiz Fux³⁵, são aquelas em que a decisão se projeta para o futuro, ou melhor, que os seus efeitos se projetam no tempo.

Então, em matéria tributária, a sentença proferida em relações jurídicas continuativas dispõe sobre a existência ou inexistência dessa relação, definindo a obrigação tributária. Mas seria possível a coisa julgada proteger decisão que projetou seus efeitos para relações futuras?

Partindo do pressuposto que a alteração jurisprudencial com efeitos modulatórios seria uma alteração do Estado de Direito, a resposta está no próprio diploma processual, em seu art. 505, I, do CPC/2015:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I – se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; [...].³⁶

A regra do art. 505, I, excetua a regra da imutabilidade das decisões porque versa sobre sentenças que recaiam sobre situações futuras que estejam vinculadas a situações presentes, disciplinando relações jurídicas continuativas.

Para tais decisões, portanto, será cabível o ajuizamento de ação para que seja revisado o comando sentencial fundado em entendimento jurisprudencial modificado, desde que sejam modulados os efeitos, a fim de que não retroaja a fatos jurídicos já consumados pela decisão rescindenda.

Não seria uma ação rescisória, mas uma ação revisional, em virtude de suposta alteração do estado de Direito, pedindo que aquela decisão anterior, protegida pela coisa julgada, deva ser revisada em conformidade com o novo ordenamento jurídico advindo de nova interpretação legal proferida em uma em ADI/ADC ou em precedente qualificado.

Esse entendimento decorre da conciliação do princípio da segurança jurídica, por meio da coisa julgada, com o princípio da igualdade, por meio da revisão da coisa julgada, para afastar situações extremadas de manter os efeitos futuros da coisa julgada, ainda que promova desigualdade entre contribuinte. Para Humberto Ávila³⁷, a manutenção da validade da coisa

³⁵ FUX, Luiz. **Curso de direito processual civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 831-832.

³⁶ BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

³⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 353.

julgada, com a mera limitação de seus efeitos para o futuro, nesse tipo de relação obrigacional, preserva ambos os valores sem comprometer a estabilidade da decisão judicial.

Oportuno destacar que há entendimento de que sequer haveria necessidade do ajuizamento de ação para a desconstituição do efeito declaratório da decisão que julgou inexistente uma relação jurídica tributária continuativa, na hipótese de alteração jurisprudencial de eficácia *erga omnes* e efeito vinculante que decide pela constitucionalidade do tributo.

Da mesma forma, quando o contribuinte possui decisão passada em julgado que lhe obriga a pagar determinado tributo, mas tempos depois sobrevém declaração de inconstitucionalidade da norma. Ora, se tal norma está fora do ordenamento jurídico e se o tributo decorre de uma obrigação *ex lege*, inexistindo a norma, não há como ocorrer a subsunção do fato a ela, independente da regra da coisa julgada.

Teori Zavascki³⁸, ao tratar da eficácia temporal da sentença em razão da suspensão da execução da lei pelo Senado e do conflito entre a sentença no caso concreto e a decisão proferida em controle abstrato de constitucionalidade, defendia que nos dois casos, onde a eficácia é *erga omnes* e o efeito vinculante é produzido, não há produção automática da anulação ou modificação dos efeitos passados. Todavia, sobre as relações jurídicas futuras e seus desdobramentos, o efeito seria automático, dispensando qualquer ação revisional de sentença ou rescisória para alterar os efeitos nas relações de trato continuado.

No mesmo sentido andou o Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011, entendendo pela cessação automática da eficácia vinculante da sentença na relação jurídica tributária de trato sucessivo, em razão “[...] de que a superveniente alteração jurisprudencial altera as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes no momento da prolação, deixando a decisão judicial passada em julgado, naturalmente, de produzir efeitos vinculantes, dali para frente”³⁹.

O STF, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 730.462⁴⁰, em 28 de maio de 2015, apesar de não ter se manifestado sobre a execução de efeitos futuros da sentença proferida sobre relações jurídicas de trato continuado, firmou tese de repercussão geral no sentido de que a

³⁸ ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. **Academia Brasileira de Direito Processual Civil**, [S.l., 2018?]. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/teori%20zavascki%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

³⁹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGM/CRJ/nº 492/2011**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2018.

⁴⁰ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 730.462**. Recorrente: Nelson Itiro Yanasse e outros. Recorrido: Caixa Econômica Federal. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 28 de maio de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343495>. Acesso em: 16 mar. 2018.

declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão de sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente, sendo indispensável a ação rescisória e observado o seu prazo decadencial.

Interessante e polêmico foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, exarado em março de 2011, nos autos do Recurso Especial 1.118.893⁴¹, em sede de recursos repetitivos (Tema 340), firmando tese de que não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei nº 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

Para os Ministros do STJ, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente se manifestar em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

No caso em questão, o STJ entendeu que as Leis nº 7.856/89, 8.034/90, 8.383/91 e 8.541/92 não estabeleceram nova relação jurídico-tributária com a União, pois apenas dispuseram sobre alíquota e base de cálculo da CSLL. E, apesar de o STJ não ter analisado as alterações legislativas posteriores a 1992, de igual forma, elas também não estabeleceram nova relação jurídico-tributária capaz de ensejar a cobrança da CSLL, já que dispuseram apenas sobre alíquota, base de cálculo e normas de apuração e recolhimento.

Inclusive, tal tese já fora aplicada em algumas decisões proferidas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A mais recente, em 16 de agosto de 2017, nos autos do processo administrativo nº 10670.002503/2009-27⁴². Já no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia encontra-se pendente de decisão em dois Recursos Extraordinários, em ambos reconhecida a Repercussão Geral da matéria.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.118.893**. Recorrente: Ale distribuidora de combustíveis Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, DF, 06 de abril de 2011. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1048026&num_r_registro=200900111359&data=20110406&formato=PDF. Acesso em: 16 mar. 2018.

⁴² “CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA. Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo, não podem ser cobrados em razão de legislação superveniente que não modificou o tributo em sua essência, nem tampouco em razão de posterior declaração de constitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal, consoante o entendimento consagrado no REsp nº 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.” *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-002.580**. Contribuinte: Rima Industrial S/A. Relatora: Conselheira Milene de Araujo Macedo. Brasília, DF, 17 de agosto de 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

No RE 955.227⁴³, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, discute-se se as decisões do STF em controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

E o RE 949.297⁴⁴, de relatoria do Ministro Edson Fachin, cuja matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada no âmbito tributário, há hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional em controle concentrado e abstrato de constitucionalidade pelo STF.

Conclusão

A partir do presente estudo pode-se concluir que é incabível ação rescisória na hipótese de modulação de efeitos fundada em alteração jurisprudencial. Primeiro, porque os efeitos da nova interpretação, por serem modulados, não teriam como retroagir para deter a coisa julgada. Segundo, ainda que a modificação jurisprudencial fosse proferida sem modulação de feitos, em respeito ao próprio instituto constitucional da coisa julgada, por ser uma garantia fundamental dada ao contribuinte que prestigia o princípio da segurança jurídica, da certeza do direito, da proteção da confiança e da boa-fé.

Todavia, entende-se que as alterações jurisprudenciais com efeitos modulatórios podem provocar a desconstituição do efeito declaratório da decisão que julgou existente ou inexistente uma relação jurídica tributária continuativa. Mas não através de ação rescisória, e sim, de uma ação revisional, com fulcro no art. 505, II, do CPC/2015, desde que comprovada alteração do estado de fato ou direito da decisão passada em julgado, como ocorre na ação revisional de alimentos, por exemplo. Nesse caso, conclui-se que os efeitos dessa alteração jurisprudencial somente ocorreriam quando do trânsito em julgado da procedência da ação revisional.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 955.227**. Recorrente: União. Recorrido: Braskem S/A. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 31 de março de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10684228>. Acesso em: 16 mar. 2018.

⁴⁴ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 949.297**. Recorrente: União. Recorrido: TBM Têxtil Bezerra de Mendes S/A. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 24 de março de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10947666>. Acesso em: 16 mar. 2018.

De fato, as decisões judiciais proferidas nas chamadas relações jurídicas continuativas receberam a proteção processual e somente podem ser revistas nos casos de superveniência de alteração do estado de fato ou de direito.

Portanto, não há que se falar em efeito imediato e automático da alteração jurisprudencial com ou sem efeito modulatório. Ora, se se está diante de uma decisão judicial transitada em julgado, está-se diante de uma norma jurídica, e não há dúvida que é preciso uma outra norma jurídica introduzida no sistema, advinda com a ação revisional, reconhecendo a alteração do estado de direito e que, portanto, a partir de então, aquela decisão passada não produz mais efeitos.

Por fim, pelos argumentos apresentados neste artigo, não é possível concordar com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tese firmada no Tema 340 de recurso repetitivo, que preconiza a imutabilidade das decisões passadas em julgado que declaram existentes ou inexistentes a lei instituidora do tributo, ainda que haja superveniente declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. Isso porque tal interpretação viola frontalmente o princípio constitucional tributário da isonomia, já que promove desigualdade entre os contribuintes.

Afinal, não é justo alguém ter de pagar o que ninguém mais terá que pagar, tampouco alguém não pagar o que todos terão que pagar.

Referências

ARAÚJO, José Henrique Mouta. Decisão rescindível e o Novo CPC – aspectos polêmicos e atuais. **Revista Jurídica Luso Brasileira da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, Lisboa, a. 1, n. 4, p. 683-708, abr. 2015. Disponível em www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_0683_0708.pdf. Acesso em: 27 jan. 2018.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-002.580**. Contribuinte: Rima Industrial S/A. Relatora: Conselheira Milene de Araujo Macedo. Brasília, DF, 17 de agosto de 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impressao.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ/Nº 1252/2016**. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/Parecer%20PGFN%20CRJ%201252%202016.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGM/CRJ/nº 492/2011**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.118.893**. Recorrente: Ale distribuidora de combustíveis Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, DF, 06 de abril de 2011. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1048026&num_registro=200900111359&data=20110406&formato=PDF. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2418**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 9 de maio de 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2418&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 2.572**. Agravante: João Batista Pacheco. Agravada: União. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12591989>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 2.370**. Agravante: Alunic – Alumínio do Nordeste Indústria e Comércio Ltda. Agravada: União. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 22 de outubro de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9772282>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 212.484/RS**. Recorrente: União. Recorrido: Vonpar Refrescos S.A., Sucessora de Porto Alegre Refrescos S.A. Relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 05 de março de 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 350.446/PR**. Recorrente: União. Recorrido: Nutriara Alimentos Ltda. Relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261210>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 590.809/RS**. Recorrente: Metabel Indústria Metalúrgica Ltda. Recorrido: União. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 22 de outubro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 370.682-9**. Recorrente: União. Recorrido: Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 25 de junho de 2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re370682-rl.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 730.462**. Recorrente: Nelson Itiro Yanasse e outros. Recorrido: Caixa Econômica Federal. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 28 de maio de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343495>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 949.297**. Recorrente: União. Recorrido: TBM Têxtil Bezerra de Mendes S/A. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 24 de março de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10947666>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 955.227**. Recorrente: União. Recorrido: Braskem S/A. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 31 de março de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10684228>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 1415**. Agravante: União. Agravada: Transportes Regente Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 09 de abril de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8321737>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 239**. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2062>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 343**. Não cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1472>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 136 de Repercussão Geral**. a) Cabimento de ação rescisória que visa desconstituir julgado com base em nova orientação da Corte; b) Creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2630912&numeroProcesso=590809&classeProcesso=RE&numeroTema=136#>. Acesso em: 16 mar. 2018.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

FUX, Luiz. **Curso de direito processual civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2.

MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MOREIRA, André Mendes. Da ação rescisória em matéria tributária: estudo de caso. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, [s. l.], v. 15, p. 77-89, 2002. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/acao-rescisoria-em-direito-tributario/>. Acesso em: 15 mar. 2018.

VASQUES, Ana Carolina Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade: especificidades em matéria tributária. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, v. 3, n. 1, p. 79-100, jan./jul. 2013. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. Ação rescisória em matéria tributária: a Súmula 343 do STF, a doutrina da legitimidade de interpretação razoável da norma e o novo CPC. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, 2 fev. 2016. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/acao-rescisoria-em-materia-tributaria-a-sumula-343-do-stf-a-doutrina-da-legitimidade-de-interpretacao-razoavel-da-norma-e-o-novo-cpc/16232>. Acesso em: 15 mar. 2018.

ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. **Academia Brasileira de Direito Processual Civil**, [S.l., 2018?]. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/teori%20zavascki%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

Tributação da renda, do patrimônio e do consumo – qual o caminho?

Paulo Caliendo*

Resumo: O objetivo do presente artigo é verificar as principais indagações sobre a tributação da renda e do consumo no Brasil.

Palavras-chave: Tributação da renda. IVA. Reforma tributária.

Introdução

Uma das maiores preocupações econômicas e sociais na atualidade está na grande disparidade de renda surgida nas últimas décadas. Diversos economistas, sociólogos e pensadores têm se dedicado a descobrir as causas e consequências de tal situação. Diversos fatores têm sido apontados, das mais variadas ordens: mudanças tecnológicas, ambientais, governança pública, diferenças culturais, entre tantos outros. A tese de que a tributação possa ter uma influência nas causas dessa disparidade tem sido recentemente testada por diversos pesquisadores. Teria a tributação auxiliado para a manutenção de níveis elevados de disparidade? Seria possível os ajustes na tributação positivos na solução do atual quadro? Essa é uma das grandes questões que o presente texto pretende analisar.

1 Tributação da renda e do patrimônio: tributar os mais ricos como caminho para diminuir as desigualdades sociais?

Há um forte questionamento se as políticas tributárias podem desempenhar um papel decisivo na distribuição de renda, no caso do Brasil. O objetivo deste texto é problematizar essa tese e suas consequências.

* Possui graduação em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1992); Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1996) e Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002), Doutorado Sandwich na Ludwig-Maximilians Universität em Munique (Alemanha) (2001). Participou do Program of Instruction for Lawyers da Harvard Law School (2001). Árbitro da Lista Brasileira do Sistema de Controvérsias do Mercosul. Atualmente, é professor permanente da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Autor da obra finalista do Prêmio Jabuti “Direito Tributário e Análise Econômica do Direito” e autor de verbetes na obra ganhadora do Prêmio Jabuti 2016 “Comentários à Constituição da República Federativa do Brasil”, coordenada pelos Profs. Ingo Sarlet, J. J. Canotilho e Gilmar Mendes. Autor da obra “Direito Tributário: três modos de pensar a tributação”. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, atuando principalmente nos seguintes temas: Análise Econômica do Direito Tributário, Direitos Fundamentais do Contribuinte e Direito Tributário Internacional.

1.1 Estado social, desigualdade e redistribuição da riqueza

O texto constitucional de 1988 estabelece a República Federativa do Brasil sob a égide de um Estado Social. Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil destacam-se: “I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;” e “III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]”. O Estado Social é um modelo político essencialmente promocional, desejoso de entregar bens e serviços básicos à manutenção de um mínimo social à dignidade humana, tais como saúde e educação, mas não apenas esses.

Os indivíduos reagem diferentemente em relação aos mesmos estímulos e desejos. Tome-se por exemplo a atitudes perante o futuro (*attitude towards future*). Geralmente as pessoas preferem satisfações atuais e presentes a futuras satisfações de igual magnitude. Como resultado, o bem-estar econômico de longo prazo pode ser sacrificado por investimentos de curto prazo, com menor taxa de retorno. Dessa maneira, a tributação que gravar mais acúmulo de riquezas (*saving*) do que o consumo (*spending*) irá implicar diminuição do nível de bem-estar geral futuro. Tributos sobre a propriedade, sobre a herança e sobre a renda podem diminuir o incentivo à poupança e o nível geral de bem-estar e estar a estimular o consumo. Deve existir um balanceamento entre tributos sobre o consumo e tributos sobre o patrimônio. A tributação pode ser um mecanismo favorável ao estímulo da poupança, inibindo o consumo ou premiando o investimento. Desestimular o consumo pode implicar um desaquecimento das trocas e, ao final, induzir ao empobrecimento geral. Esse fenômeno é denominado de paradoxo da parcimônia e significa que, se o nível geral de acúmulo reduzir significativamente as trocas sociais, haverá um empobrecimento e a redução efetiva da poupança.

Este texto não se aterá à natureza psicológica da desigualdade, ou seja, o seu efeito subjetivo sobre o prestígio individual. Nesse caso, o que distingue o pobre do rico não seria a sua capacidade de consumo, mas a sua capacidade de diferenciação social e, portanto, a tributação do excedente dos ricos com posterior redistribuição para os mais pobres não iria afetar significativamente a sua percepção de classe, mas traria uma real melhoria das condições de bem-estar social da sociedade. A tributação do luxo seria uma forma de reduzir uma tendência exagerada ao supérfluo. A tributação dos mais ricos seria uma forma subjetiva de desforra social.

Interessa particularmente a natureza sistêmica da desigualdade, ou seja, a verificação e combate às formas de desigualdade exige o reconhecimento de que múltiplos fatores devem ser levados em consideração, tais como: a estrutura de salários e previdência, a presença de

monopólios e oligopólios, entre outros. A tributação deve ser considerada como um dos mecanismos a serem utilizados para a realização do objetivo de melhoria geral da qualidade de vida, mas não o único e nem o mais importante.

A atualidade de Estados de Bem-Estar Social (*Welfare State*) foi posta em questão por uma onda de criticismo político contra o desperdício, a burocracia e a injustiça presente nas diversas democracias ocidentais, especialmente pela denominada crítica neoliberal. A crítica ao tamanho do Estado, o seu inchaço administrativo, o desvio significativo de recursos para o sustento da própria máquina estatal e o pequeno retorno social da poupança privada retirada da sociedade fizeram com que a justiça de uma política de bem-estar social precisasse ser justificada e não bastasse a sua mera afirmação.

1.2 Tributação, progressividade e redistribuição da renda

A tributação da renda deve considerar igualmente a distinção entre os diversos momentos do ciclo econômico de uma pessoa e não apenas o fenômeno estático do recebimento em determinado período. Assim, no transcurso de uma vida econômica uma pessoa terá situações de melhor produtividade e melhor renda e situações de renda pequena e crescente (início da vida econômica) e de renda decrescente, ao se aproximar do final da vida. A tributação deve possuir mecanismos de auxílio para os mais idosos e que estão em momento de perceber o fruto de sua poupança, mediante o recebimento de aposentadorias, pensões ou mesmo de seguro-desemprego.

Cabe ressaltar que a tributação isoladamente é incapaz de implicar uma distribuição de renda, visto que a estrutura econômica quanto um todo é que influencia esse resultado. Assim, é a estrutura de distribuição de rendimentos pré-tributação (*pre-tax*) que irá implicar uma dada aplicação de faixa de alíquota de imposto sobre a renda. Um modelo adequado para examinar esse efeito deveria distribuir os rendimentos existentes pré-tributação e compará-los com o resultado pós-tributação em relação ao *índice de Gini*, ou seja, o índice que mede a desigualdade social. Dessa forma, ter-se-ia a posição de um dado indivíduo no momento t_1 com um índice de Gini G_1 (*pre-tax*) e em um momento t_2 com um índice de Gini G_2 (*after-tax*).

A ideia do uso da tributação progressiva não escapou aos olhares críticos de Friedrich Hayek, especialmente com a difusão desse mecanismo pelas principais economias ocidentais e, particularmente, quando as suas alíquotas máximas pularam de 10% a 15% para quase 90%

da renda de um indivíduo¹. Para Hayek, esse fenômeno espraiou-se de modo incontestado nas principais democracias como uma decisão política de alteração da estrutura de rendas de uma sociedade por um padrão decidido politicamente.

Para Hayek, a tributação progressiva poderia ser um instrumento mais adequado na redistribuição se a renda coletada fosse diretamente utilizada na melhoria das condições de vida dos mais pobres, ou seja, é principalmente no lado da despesa e do gasto público que se opera o fenômeno da redistribuição e não somente no lado da arrecadação. Tal redistribuição pelo lado do gasto também não agrada o autor, ao afirmar que

[...] não é apenas duvidoso quanto as pessoas de classe inferior estariam dispostas a ter sua renda livremente gastável reduzida pela tributação em troca de serviços prestados gratuitamente, como é também particularmente conceber, como nessa maneira, os diferenciais nas classes de renda superior poderiam ser substancialmente alterados.²

Partindo dessas considerações, entende Hayek que este estudo deve levar em consideração o impacto sobre os incentivos, alocação de recursos, mobilidade social e investimento. Nem sempre a tributação possui efeitos positivos nessas áreas, implicando uma redução geral de bem-estar por desestímulo econômico. Igualmente, deve-se diferenciar a questão da progressividade em um tributo e a progressividade no sistema tributário quanto um todo. Assim, a tributação da renda pode ser progressiva e redistributiva nos gastos e a tributação do consumo ser regressiva sobre as classes mais baixas, retirando dessas todos os ganhos auferidos de um lado.

Cabe observar que, apesar dos vigorosos ataques de Hayek contra esse modelo de tributação, antes de atacar diretamente a progressividade alerta para os aperfeiçoamentos necessários e os cuidados com o fenômeno do incentivo à formação de capital, contra a regressividade da tributação sobre o consumo, pela aplicação de recursos e isenções para os mais pobres, entre tantos outros temas importantes.

Os debates sobre a importância da tributação ganharam relevo com a obra de Thomas Piketty, denominada *O Capital no Séc. XXI*. O autor parte da constatação de que o crescimento da desigualdade decorre de uma tendência do capitalismo, que tende a produzir uma *taxa de retorno do capital* (r) superior à *taxa de crescimento econômico* (g). A ideia foi consagrada na fórmula $r > g$, ou seja, saída para essa *armadilha do capital* seria estabelecer uma tributação progressiva sobre a renda.

¹ Cf. HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 741-764.

² *Ibid.*, p. 745.

O imposto progressivo seria um antídoto prático para controlar *democraticamente* a evolução do patrimônio. Não é sem razão que a obra de Piketty principia com a citação “as distinções sociais só podem se fundamentar na utilidade comum”, do Artigo I da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão da França em 1789. A obra transita pelos diversos planos de crítica às grandes fortunas, ora questionando a sua funcionalidade econômica, ora questionando a sua utilidade social ou meramente deslegitimando os seus fundamentos imorais³.

Os tributos possuem na obra de Piketty uma posição de centralidade. Por meio deles os arranjos econômicos seriam coordenados, com eles seriam estabelecidas as finalidades sociais. Para o autor, textualmente:

Impostos não são uma questão técnica. Impostos são, isso sim, uma questão proeminentemente política e filosófica, talvez a mais importante de todas as questões políticas. Sem impostos, a sociedade fica destituída de um destino comum, e a ação coletiva se torna impossível.⁴

O desejo confesso de Piketty não é arrecadar com a tributação das grandes fortunas, tal como aparentemente se poderia pensar. Afinal, poder-se-ia pensar erroneamente, tributar o 1% dos mais ricos seria mais simples, mais prático, mais eficiente e mais legítimo do que taxar a grande maioria da população. Piketty desconcerta os seus leitores afirmando literalmente que:

Quando um governo tributa um determinado nível de renda ou de herança a uma alíquota de 70 ou 80%, o objetivo principal obviamente não é o de aumentar as receitas (porque essas altas alíquotas nunca geram muita receita). O objetivo é abolir tais rendas e heranças vultosas, as quais são socialmente inaceitáveis e economicamente improdutivas.⁵

Novamente o argumento econômico mescla-se a um moralismo contra os mais ricos.

Em outro momento o texto volta a atacar os ganhos de capital sob argumentos econômicos, ao afirmar que

[...] o propósito primário dos impostos sobre ganhos de capital não é o de financiar programas sociais, mas sim o de regular o capitalismo. A meta é, em primeiro lugar, acabar com o contínuo

³ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 560.

⁴ *Ibid.*, p. 493.

⁵ *Ibid.*, p. 505.

aumento na desigualdade de renda, e, em segundo lugar, impor uma regulação efetiva sobre os sistemas bancário e financeiro para evitar crises.⁶

Os *tributos sobre o patrimônio* têm sido afastados da exigência de cumprimento dos preceitos do princípio da capacidade contributiva, especialmente em razão de sua dita natureza de tributos reais. Para a doutrina tributária tem se entendido que os tributos podem ser de natureza real ou pessoal. Os tributos de *natureza pessoal* seriam aqueles que verificam as características do contribuinte, de tal forma a determinar o montante do tributo a ser recolhido; por sua vez, os tributos de natureza real são aqueles em que a incidência do tributo se realiza tomando por base o valor de um objeto, mercadoria ou operação econômica.

Os tributos sobre o patrimônio não são considerados como bons instrumentos de redistribuição de renda, visto que não verificam a capacidade econômica do contribuinte e, portanto, não conseguem determinar com precisão qual a diferença econômica entre dois contribuintes, qual a linha de base da redistribuição e o quanto deve ser redistribuído.

Tal compreensão não foi acompanhada, contudo, na história do pensamento financeiro e político, visto que a tributação da propriedade tem sido encarada como um dos elementos mais importantes na redistribuição de renda. As constantes críticas ao monopólio do poder econômico e político por uma classe de abastados detentores da propriedade rural e feudal estiveram na base da luta da burguesia na ascensão ao poder.

A manutenção de uma classe ociosa e confortável sobre um patrimônio herdado e sem compromisso com o trabalho e a produção foi uma das principais críticas formuladas pela Revolução Francesa. Dentre as diversas medidas tomadas pelo novo regime podem-se citar a tributação da propriedade, do patrimônio e da herança, entre outros.

A *tributação das heranças* pode ser citada como uma das formas mais importantes de redistribuição de renda, visto que impede a manutenção de poder e riquezas nas mãos de uma classe ociosa e longe do mundo do trabalho e da produção. Uma outra questão importante é sobre a possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas aos tributos incidentes sobre as heranças (ITCD). Entende-se que não há motivos para se entender pela impossibilidade da aplicação de uma alíquota progressiva sobre a transferência de patrimônio de uma geração para outra, visto que a poupança criada por uma geração somente pode ser considerada intocável naquela linha de base que seria tida por razoável. A defesa dos direitos adquirida e da preservação da família não pode ser considerada como justificativa para a concentração de renda em uma classe de indivíduos. No caso brasileiro, contudo, o entendimento de que

⁶ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 518.

inexiste autorização constitucional para a progressividade do ITCD restou superado pelo julgamento do RE 562.045/RS, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, Redatora do Acórdão Min. Carmen Lúcia, DJu 06/02/2013, de que a autorização para a progressividade do imposto decorre do princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da CF.

No caso da tributação sobre a propriedade de veículos automotores podemos considerar igualmente que não se trata de um tributo que diretamente verifique a presença de capacidade econômica do contribuinte, mas indiretamente determina pelo consumo ou propriedade de veículos que essa capacidade existe. Dessa forma, a tributação se utiliza de um critério indireto, qual seja as características do veículo e não o seu valor. Novamente a discussão sobre a aplicação do princípio da progressividade tem sido aventada. Duas ordens de motivos têm afastado a sua aplicação ao caso brasileiro; de um lado, a ausência de previsão constitucional e, de outro, o entendimento de que a tributação da propriedade não consegue captar com clareza a condição da renda de um determinado contribuinte. Dessa forma, a tentativa de promover a redistribuição de renda poderia redundar em uma vertente do confisco e da desigualdade.

A tributação da propriedade urbana e rural também tem sido alvo da aplicação do princípio da progressividade e, no caso do IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano), a Emenda Constitucional nº 29, de 2001, permitiu a aplicação do princípio. Os argumentos utilizados para questionar tal mudança constitucional são: i) ausência de previsão constitucional no texto original da aplicação deste princípio ao IPTU; ii) ofensa aos direitos e garantias individuais (cláusulas pétreas) pela inclusão; iii) a incapacidade do tributo em atestar a capacidade econômica do contribuinte; e iv) dificuldade do tributo em promover a distribuição de renda.

A imposição conjunta de uma elevada carga tributária sobre a renda, receitas, consumo e propriedade, ao invés de promover a distribuição de renda, pode ter como efeito oprimir o indivíduo, confiscar sua propriedade, sufocar a atividade econômica privada e estancar o crescimento econômico em prol do fortalecimento de uma esfera pública dominada pelo aparato do Estado e pelo governo de ocasião. Desse modo, apesar de não existir uma vedação absoluta à utilização da progressividade nas alíquotas de tributos incidentes sobre a propriedade de veículos ou de propriedade urbana ou de heranças, cabe observar que deve existir um limite ao surgimento de contexto confiscatório da propriedade.

O Brasil experimentou alíquotas máximas elevadas de 50% em 1948 até 65% no Governo João Goulart. Essas permaneceram em vigor no Brasil até o Governo Sarney, ao mesmo tempo em que o país mantinha um dos maiores coeficientes de desigualdade no

mundo. As alíquotas elevadas sobre os estratos superiores da renda mantiveram-se por governos de matizes políticas bastante distintas, indicando que eram um consenso político na época. Torna-se legítimo o questionamento da principal conclusão adotada por Piketty de que a tributação do capital seja o principal instrumento de combate à cristalização da desigualdade no século XXI.

1.3 Análise crítica das propostas de redistribuição da renda por meio da tributação

O texto de Piketty gerou um significativo conjunto de questionamentos, sobre os mais diversos aspectos. Foi questionada a metodologia utilizada pelo autor. A sua aparente novidade era o uso maciço de dados para demonstrar correlações entre o fenômeno da desigualdade e o tratamento privilegiado do capital. Alguns economistas destacaram que os dados não sustentariam as conclusões apontadas⁷. Não será objeto deste artigo verificar a consistência das premissas adotadas pelo autor, mas tão somente a sua proposição central de que a tributação dos mais ricos seria solução da desigualdade.

As considerações críticas não adotarão a abordagem utilizada pelo economista Simon Kuznets entre a desigualdade inicial das economias em desenvolvimento e o crescimento econômico. Para o autor a desigualdade na distribuição de renda é maior nos períodos iniciais de crescimento econômico e acumulação de capital, tendendo a reduzir no tempo com o desenvolvimento⁸.

A principal crítica aqui explicitada está na equivocada centralidade que Piketty e seus defensores adotam na utilização da tributação do capital como primordial no combate à desigualdade. Pelo menos três variáveis impactam tanto ou mais que a tributação progressiva: a redução da inflação, a redução dos juros, os entraves ao empreendedorismo.

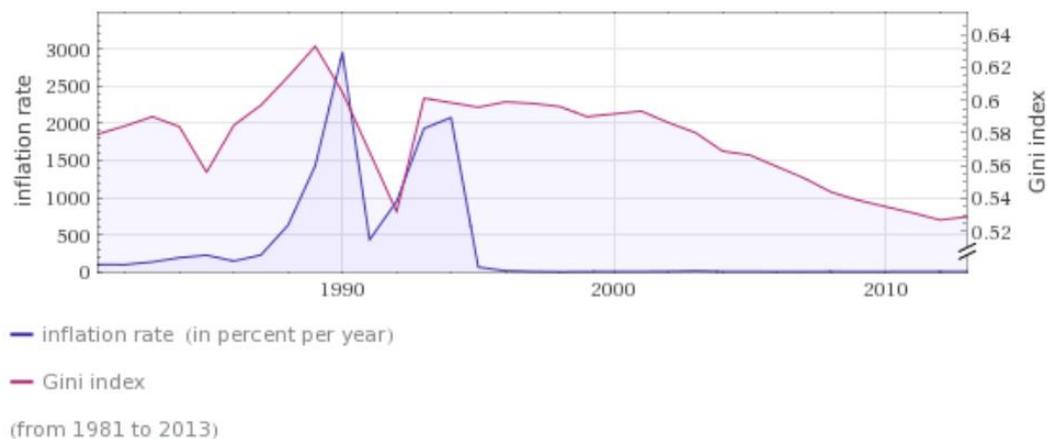
A inflação atua como uma espécie de imposto oculto, que destrói o poder aquisitivo da sociedade. Estudos demonstraram que a desinflação possui efeitos positivos concretos na redução das desigualdades⁹. A principal razão desse fenômeno decorre dos ganhos provocados pela estabilização dos preços. O aumento da desigualdade decorre do efeito nocivo que o aumento de preços provoca nos ativos das diversas classes sociais. As classes mais bem-posicionadas conseguem reduzir a corrosão de seus ativos mediante mecanismos de indexação; já as classes mais pobres não possuem acesso a esses mecanismos financeiros,

⁷ STIGLITZ, Joseph E. **Income and wealth among individuals**: Part IV: land and credit. Working Paper 21192. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w21192>. Acesso em: 17 abr. 2019.

⁸ KUZNETS, Simon. Economic growth and income inequality. **The American Economic Review**, Chicago, v. XLV, n. 01, p. 01-28, March 1955.

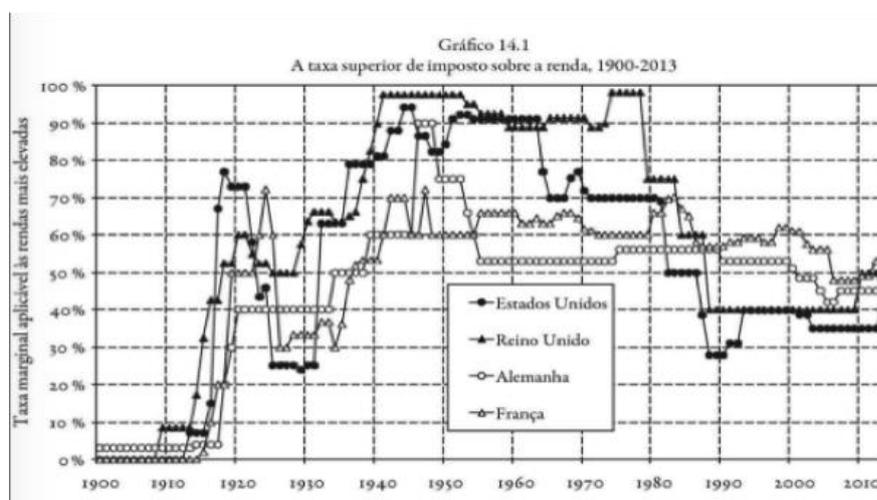
⁹ BULÍR, Ales. Income inequality: does inflation matters? **IMF Staff Papers**, Washington, v. 48, n. 1, p. 139-159, 2001.

gerando um efeito negativo sobre a renda. Cabe notar que a redução da inflação produziu um efeito significativo na redução da concentração de renda no Brasil, conforme se nota no gráfico abaixo¹⁰:



A queda de inflação com o Plano de Real (1994) produziu uma redução consistente do Coeficiente de Gini. Cabe notar que existem estudos que pretendem demonstrar que, apesar do impacto da inflação alta não ser desprezível sobre o Coeficiente de Gini, não é possível se alterar a estrutura social de desigualdade somente atacando a inflação¹¹.

Um dos principais argumentos de Piketty é o de que aumento da alíquota progressiva do Imposto sobre a Renda, especialmente em seu extrato máximo, implicou uma redução da desigualdade social nos Estados Unidos, Reino Unido, Alemanha e França. Cita o autor um estudo em que apresenta as alíquotas máximas do IR, conforme abaixo¹²:



¹⁰ Gráfico elaborado com o auxílio da ferramenta do WolframAlfa, cruzando o índice de inflação e o Coeficiente de Gini, nos anos de 1981-2014. WOLFRAM Alfa. Disponível em www.wolframalfa.com.br. Acesso em: 17 abr. 2019.

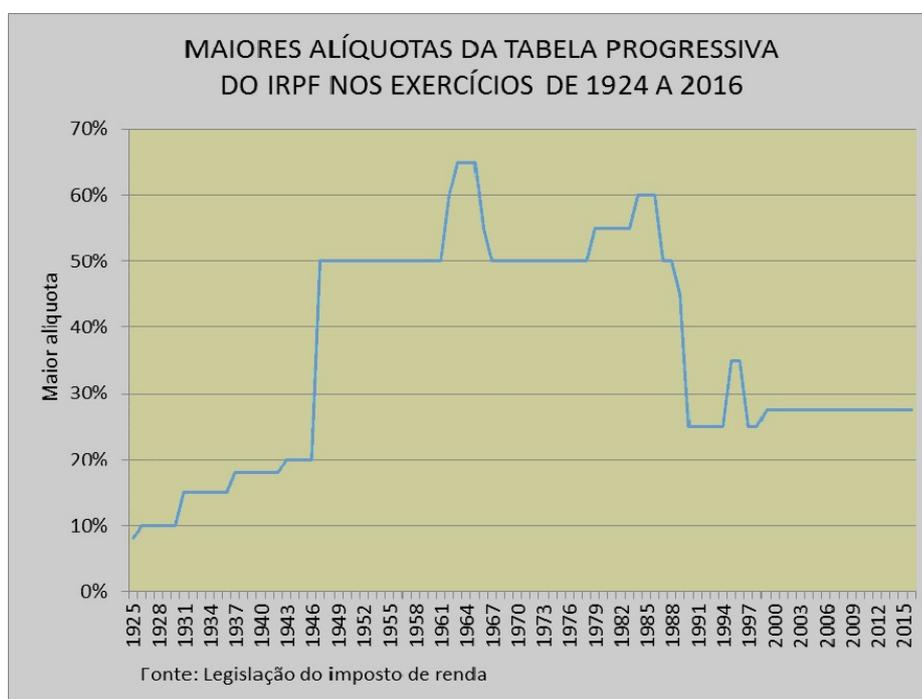
¹¹ SABBADINI, Ricardo e RODRIGUES, Mauro. Impactos da inflação sobre a desigualdade de renda. **Economia & Tecnologia**, Curitiba, a. 06, v. 22, p. 111-119, jul./set. 2010. p. 118.

¹² PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 493.

Esse movimento é consistente com a constatação de *Piketty* de que o aumento da progressividade no topo provocou uma estabilização ou redução da concentração e de renda e a regressividade fiscal no topo após a década de 80 ampliou a concentração de riquezas. Em sua conclusão:

Se essa regressividade fiscal no topo da hierarquia social se confirmar e se amplificar no futuro, é provável que haja consequências importantes para a dinâmica da desigualdade patrimonial e para o possível retorno de uma enorme concentração do capital [...]. Por isso é vital para o Estado social moderno que o sistema fiscal que o mantém conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, não se torne nitidamente regressivo no topo.¹³

Note-se que o fenômeno progressividade fiscal no topo seguida de regressividade ocorreu de modo semelhante na experiência brasileira, conforme se pode notar abaixo¹⁴:



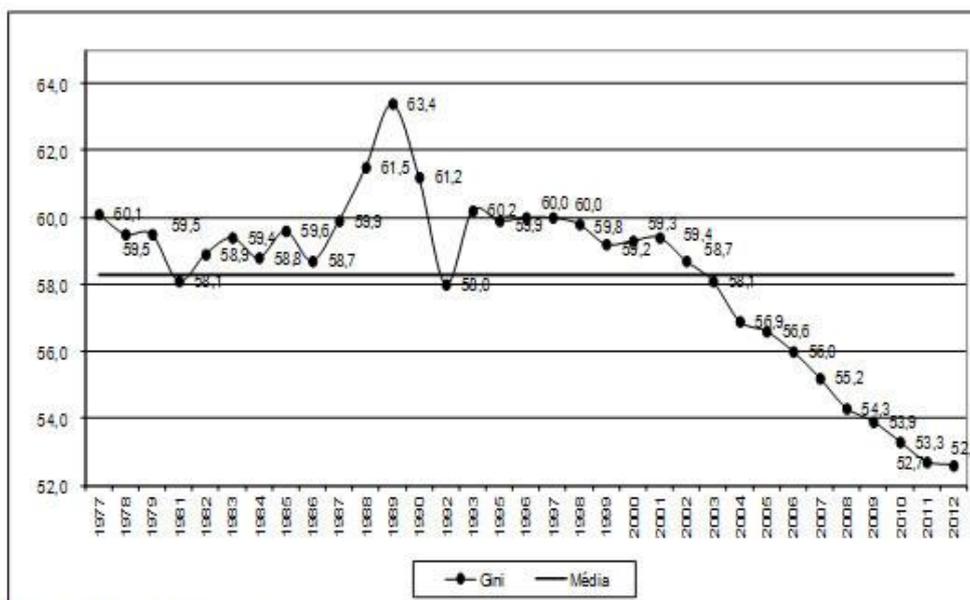
A alíquota incidente na renda da pessoa física foi inicialmente criada com percentual de 8%; aumentou no Governo Vargas, em 1931, para 15%; em 1936, para 18%; em 1944 ampliou para 20%; e no Governo Dutra, em 1948, foi para 50%. No Governo Jango, em 1963, ampliou para 65%; e, finalmente, no Governo Militar, o percentual manteve-se em 65% até 1965, quando foi reduzido para 50% em 1966. Novamente aumentou para 60%, em 1984,

¹³ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Gráfico 14.1. p. 455.

¹⁴ Tabela extraída do site da RFB. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Gráficos**. Publicado em 01/09/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>. Acesso em: 17 abr. 2019.

reduzindo-se no Governo Sarney para 50%, em 1987, até chegar a de 25% em 1990.

Se tentar-se realizar uma correlação entre a progressividade fiscal no topo e o Coeficiente de Gini no Brasil, ver-se-á que a redução da desigualdade social ocorre exatamente no mesmo período em que o Governo Sarney promove uma forte redução das alíquotas máximas do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. Veja-se abaixo a evolução do Coeficiente de *Gini* no Brasil, de 1977-2012¹⁵:



Fonte: PNAD, vários anos.

Dessa forma, pode-se concluir que não existe uma correlação direta entre alíquotas máximas exorbitantes no topo e uma redução da desigualdade social, ou, de outro modo, não há uma correlação direta entre alíquotas moderadas no topo e um aumento da desigualdade social.

Note-se, igualmente, que houve um aumento de declarações de IR justamente no período de redução das alíquotas máximas, conforme se verifica abaixo¹⁶:

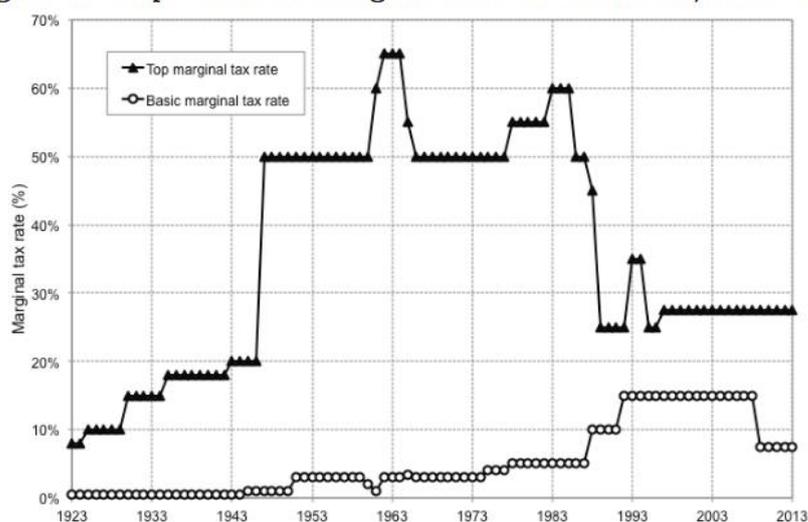
¹⁵ Tabela retirada do site Estudo Administração. ESTUDO ADMINISTRAÇÃO. O que é e qual o índice Gini do Brasil. Disponível em: <http://www.estudoadministracao.com.br/ler/indice-gini-do-brasil/>. Acesso em: 17 abr. 2019.

¹⁶ Tabela extraída do site da RFB. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Gráficos**. Publicado em 01/09/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>. Acesso em: 17 abr. 2019.



O aumento do número de declarações entregues tende a indicar um acréscimo da base de contribuintes, o que poderia sugerir um aumento da renda, especialmente em razão do aumento da alíquota mínima do IRPF, conforme se verifica abaixo¹⁷:

Figure 10. Top and basic marginal tax rates in Brazil, 1923-2013



Source: *Memória Receita Federal*.

Em suma, as diferentes conclusões apresentadas demonstram que outros fatores podem influenciar fortemente a desigualdade social, conforme dito anteriormente, tais como o impacto da inflação sobre a renda e crédito do mais pobres, que impacta a compra de ativos e destrói a sua capacidade de poupança e das restrições ao empreendedorismo.

¹⁷ MILÁ, Marc Morgan. **Income concentration in a context of late development**: an investigation of top incomes in Brazil using tax records. 1933–2013. Public Policy and Development Master Dissertation. Paris School of Economics, 2015. p. 32.

Assim, por exemplo, existem estudos que demonstram o efeito perverso que um sistema financeiro inadequado possui sobre a desigualdade econômica. Alguns fatores são citados como fundamentais, tais como a restrição de crédito (*credit controls*) e a monopolização (*entry barriers in banking sector*). Compreende-se esse fator em razão da ausência de proteção que as classes mais desfavorecidas sofrem com os efeitos restritivos do controle do crédito e da monopolização. O acesso dos mais pobres aos ativos básicos como moradia, veículos ou equipamentos domésticos, bem como de serviços essenciais, tais como saúde e educação, depende muitas vezes da tomada de crédito caro. Essa exposição tende a reforçar a desigualdade entre os que possuem poupança e ativos e os que estão em fase de acumulação.

Existem informações jornalísticas de que o Brasil possuía 8.967.859 investidores financeiros em fundos e depósitos bancários, em junho de 2015, com a média per capita de R\$ 82.540,00. Estima-se que 98 milhões de depositantes de poupança possuem o saldo médio de até R\$ 5.000. Em contrapartida, 57.505 clientes do *private banking* detinham em média *per capita* R\$ 12.069.350¹⁸.

Esses dados demonstram que a manutenção de juros altos somente beneficia um grupo reduzido de rentistas, uma casta que fica protegida das tempestades macroeconômicas. O aumento dos ganhos do rentismo financeiro seria mais bem combatido com uma política fiscal adequada e não apenas com o aumento da tributação. O uso fácil do aumento de tributos para resolver problemas fiscais e sociais deveria ser uma leve lembrança do passado e não uma solução trivial.

Por fim, devem ser lembrados que os entraves ao empreendedorismo afetam significativamente a distribuição da riqueza, por meio da desconcentração econômica¹⁹. O texto constitucional de 1988 percebeu a importância fundamental do incentivo às micro e pequenas empresas, garantindo a essas um regime constitucional especial, no art. 146, inc. III, “d”.

Assim, demonstra-se que o objetivo da redução das desigualdades sociais não será resolvido por meio de uma ação isolada, tal como a tributação progressiva da renda, mas de um conjunto de medidas coordenadas. Nesse campo, não há fórmulas preestabelecidas. Cada sociedade deverá buscar, sob sua conta e risco, em sua tradição histórica, os caminhos de seu desenvolvimento equilibrado.

¹⁸ COSTA, Fernando Nogueira da. **O paradoxo da parcimônia**. Publicado em 5 nov. 2015. Disponível em: <http://www.pressreader.com/brazil/valor-econômico/20151105/281745563262974>. Acesso em: 17 abr. 2019.

¹⁹ CAGETTI, Marco. Entrepreneurship, frictions and wealth. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 114, n. 5, p. 835-870, 2006.

2 Reforma da Tributação sobre o Consumo: a imperiosa necessidade de criação do IVA

Um dos grandes questionamentos de nosso tempo é o porquê de a Constituinte de 1988 não ter adotado o IVA como modelo para tributação sobre o consumo, tal como a amplíssima maioria dos Estados desenvolvidos e da região. Todos os vizinhos regionais haviam migrado para o novo modelo entre os anos 70 e 80, bem como todos os principais parceiros comerciais do país. Havia uma sucessão irrefreável de adoções, atingindo mais de 160 jurisdições no mundo²⁰.

Não se podia debitar a um senso de conservadorismo na doutrina. Pelo contrário, a fiscalidade brasileira se demonstrava aberta a novas teorias e tendências. Diferentemente do que ocorriam noutras searas doutrinárias. O Código Comercial de 1850 ainda era vigente no momento da promulgação da CF/88; o Código Civil era de 1916, que, por sua vez, havia revogado as disposições das Ordenações Portuguesas. Nesse último caso, o país havia pulado as novidades francesas do *Code Civil* de Napoleão.

No campo tributário não havia essas resistências. O Imposto de Renda foi criado em 1922, muito antes que os vizinhos regionais. O Brasil criaria o Imposto sobre Vendas e Consignações em 1922, um pouco após a criação do similar francês. O Imposto de Consumo adotava princípios modernos da fiscalidade francesa, *da taxe sur la valeur ajoutée*, concebido por Maurice Lauré, Diretor Geral de Impostos. A França adotou o novo tributo em 1954 e o Brasil adotaria o seu em 30 de dezembro de 1958, com a edição da Lei nº 3.520, posteriormente transformado em IPI, em 1964.

O ICM havia sido criado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, adotando receptivamente as novas ideias de combate à cumulatividade nos tributos sobre o consumo. Enquanto o modelo francês era limitado a alguns produtores, o ICM se estendia para todos; pequenos, médios e grandes contribuintes eram abrangidos. Surgia o primeiro tributo sobre consumo não cumulativo estadual. Todas as demais legislações criaram tributos centralizados no ente federal, com as exceções tardias do Canadá e Índia. Esses dois grandes países também se caracterizavam por suas gigantescas dimensões territoriais, necessidade de descentralização administrativa e de financiamento estadual.

Cabe ressaltar que a recepção foi incompleta e pode-se dizer que, em alguns casos, foi falha, mas é indubitável que houve a recepção precoce de ideias inovadoras.

²⁰ França (1954), Costa do Marfim (1990), Senegal (1991), Brasil (1967), Dinamarca (1967), Alemanha (1968), Suécia (1968), Uruguai (1968), Países Baixos (1969), Equador (1970), Itália (1973), Peru (1973), Reino Unido (1973), Argentina (1975), Chile, (1975), Colômbia (1975), Coreia do Sul (1977), México (1980), Portugal (1986), Japão (1989), Espanha (1991), Canadá (1991), Rússia (1992) e China (1994).

Chama atenção o fato de que não houve a adoção completa do modelo IVA. O que haveria de distinto? Alguns podem alegar que se tem um IVA nacional, tropicalizado. Outros dirão que se trata de um IVA remediado, desnutrido, esquelético em seus fundamentos. Outras vozes mais críticas diriam que o ICMS brasileiro é um falso IVA, um bastardo, manco e coxo, desmerecedor de sua nobre genealogia francesa distante.

A formatação inicial do ICM era bastante inovadora, tinha base ampla, permitia o crédito e seu caráter estadual era uma novidade. No início, a sua adoção foi um tremendo sucesso financeiro, abastecendo os cofres estaduais, racionalizando os negócios e permitindo o surgimento de uma ampla base industrial no país, ampliando a capacidade de financiamento do governo. As reformas tributárias da década de 60 ampliaram profundamente a capacidade de financiamento não inflacionário (endividamento e emissão de moeda). A carga tributária nacional saiu de um percentual de 16,5% do PIB, no biênio 1963/64, para 25-26% no final da década²¹. O salto de 10 pontos percentuais, em tão curto espaço temporal, não objetivava sufocar a iniciativa empresarial, mas, ao contrário, estava vocacionado para o crescimento econômico.

Havia um grande obstáculo. A equação fiscal errônea tornou nosso modelo obsoleto e deficiente. O Brasil, inicialmente inovador, perdeu as grandes alterações produzidas logo após. A França modificaria radicalmente o seu sistema, em 1968, e adotaria o modelo de base ampla. As demais legislações europeias seguiriam a tendência francesa, tais como a Alemanha (1968), Países Baixos (1969), Luxemburgo (1970), Bélgica (1971) e Itália (1973)²². Três pontos nos diferenciariam: a nossa restrição ao aproveitamento somente do crédito físico, a não desoneração das exportações e a exclusão dos serviços da base. A nossa inovação surgia envelhecida por um originalismo prejudicial.

A justificativas para o originalismo pareciam destacar nossas virtudes; afinal, nenhum país-contidente havia adotado o IVA, nem os Estados Unidos, nem Canadá (1991), nem a Rússia (1992), China (1994) ou Índia (2000). Contudo, perdeu-se a grande oportunidade histórica em atualizar a nossa legislação, na Constituinte de 1988. Aquele era o momento certo de corrigir a equação fiscal, equilibrar demandas sociais e econômicas; a distribuição de renda e a produção de riqueza; as tarefas de um governo central, das tarefas estaduais e locais; enfim, permitir um equilíbrio entre tarefas constitucionais e receitas públicas. A Carta do Cidadão falhou gravemente em produzir um sistema eficiente de finanças públicas.

²¹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Texto para Discussão n. 1469. Brasília: Ipea, 2010. p. 35.

²² VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. p. 14.

A Constituinte de 1988 foi movida por dois objetivos democráticos: descentralização política e desconcentração econômica. Para concretizar esses fins foram erguidos dois pilares financeiros no texto constitucional: o fortalecimento da seguridade social e o aprofundamento do federalismo fiscal. Houve uma forte mudança na repartição de receitas e competências federais. O Estados e os Municípios aumentaram a sua participação em detrimento da União. Os impostos seletivos da União seriam extintos (sobre a energia elétrica, os combustíveis, minerais, transportes rodoviários e serviços de comunicação), e suas bases seriam integradas ao ICMS. Os Fundos Estaduais e Municipais ampliariam a transferência do produto da arrecadação do IR e do IPI para os Estados e Municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI)²³. Como consequência a União perdeu, nos primeiros anos, significativa parcela de participação no bolo nacional; de 60,1% recuou para 54,3%, em 1991, enquanto os Estados ampliavam a sua participação de 26,6% para 29,8%, e os Municípios, de 13,3% para 15,9%. Talvez isso explique o ambiente de ouvidos moucos aos apelos de reforma tributária no período.

A principal proposta de Reforma Tributária, do Deputado Federal Germano Rigotto, criava um IVA atualizado. Contudo, esse passava o tempo a explicar para ouvidos gentis, mas pouco receptivos. A União precisava cada vez mais de recursos e não queria nem um pouco saber de mais perdas. Os Estados estavam satisfeitos com seu sistema, embevecidos pelas novas receitas, bastava apenas ampliar ainda mais a transferência via fundos. O resultado foram duas décadas perdidas.

Os sinais da crise não tardaram a aparecer e novamente os desejos de reformas tributárias tímidas, quase remendos, foram surgindo. Nada de uma revisão radical do sistema, mas tão somente ajustes fiscais. A inércia foi fatal e os golpes vieram de todos os lados, criação incessante de novas contribuições não partilháveis, a reforma dos regimes do PIS/Cofins (2002/2003), aumento brutal da base de substituição tributária, desonerações fiscais do IPI e IR, criação e ampliação do Simples Nacional, cobrança do Diferencial de Alíquotas, entre outros. Somente para ilustrar, o aumento de casos de substituição tributária cresceu de uma listagem de 66 casos, em 2004, em São Paulo, para 281, em 2009²⁴; o mesmo aumento ocorreria em Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul.

²³ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Texto para Discussão n. 1469. Brasília: Ipea, 2010. p. 39.

²⁴ VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. p. 28.

A cada medida da União havia uma reação dos Estados tentando preservar o pouco que conquistaram na Carta de 1988. O resultado não poderia ser mais desastroso. Estados falidos, União esgotada e Municípios em regime de quase insolvência.

O resultado é de que não há um IVA no país, nem os constituintes o desejaram, tampouco as administrações estaduais o defenderam. Houve a aceitação de princípios gerais tidos como válidos e referenciais, especialmente o princípio da não cumulatividade. Houve a aceitação da base ampla de incidência. Mas o IVA é bem mais do que esse princípio, ele exige um sistema completo de tratamento da tributação sobre o consumo²⁵. No caso brasileiro o constituinte optou por manter a repartição de competências tributárias entre os três níveis da federação: União (IPI, CIDEs e PIS/COFINS), Estados e Distrito Federal (ICMS) e Municípios (ISS). É como se existisse um IVA fatiado, dividido e, em alguns casos, compartilhado.

O resultado foi desastroso. Os conflitos de competência se multiplicaram e os tribunais se tornaram abarrotados de casos complexos. Talvez não exista democracia ocidental com tamanha quantidade de casos judicializados, referentes a dúvidas de interpretação da legislação e da Constituição tributária.

Dentre as razões para a adoção do IVA destacam-se as exigências de uma federação funcional. O atual sistema de repartição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios não funciona. O STF e o STJ estão sobrecarregados, com conflitos envolvendo os diversos entes federados, especialmente entre o ICMS e o ISS.

Apresentam-se alguns números: somente sobre o ICMS existem 22 Súmulas do STJ (Súmulas nºs 20, 49, 68, 71, 80, 87, 94, 95, 129, 135, 152, 155, 198, 237, 334, 350, 391, 395, 431, 432, 433 e 457). Existem 03 Súmulas sobre o IPI (Súmulas nºs 411, 494 e 495). Sobre o ISS existem 06 Súmulas editadas (nºs 138, 156, 167, 274, 424 e 524). Os números representam um gigantesco estoque de casos judiciais.

O STJ ainda julgou sob o novo regime de julgamentos de demandas sob o rito repetitivo 06 casos (REsp 1092206/SP, REsp 1110550/SP, REsp 871760/BA, REsp 960476/SC, REsp 886462/RS e REsp 871760/BA).

²⁵ REZENDE, F. A moderna tributação do consumo. Reforma fiscal. **Coletânea de Estudos Técnicos**. Relatório da CERF, v. II, p. 355-402, 1993; SERRA, J. e AFONSO, José R. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista do BNDES**, v. 6, n. 12, p. 3-30, 1999; VARSANO, Ricardo. A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado. Texto para Discussão n. 382. Brasília: Ipea, 1995; e VARSANO, Ricardo. Subnational taxation and the treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution". In: BURKI, S. J. et al. (ed.). **Decentralization and accountability of the public sector**. Procedimentos da Conferência Anual de Bancos sobre Desenvolvimento na América Latina e no Caribe. Washington, D. C.: Banco Mundial, 2000. p. 339-356.

Os casos de conflitos de competência entre o ICMS, IPI e ISS são os mais diversos, dentre os quais podem-se destacar aqueles relativos ao questionamento sobre a exação devida em operações mistas, tais como as realizadas por farmácias de manipulação, gráficas e produção de embalagens, industrialização por encomenda, entre tantas outras.

Os efeitos sobre as finanças públicas de um sistema tributário disfuncional são graves. Há um estoque de mais de um trilhão e quinhentos bilhões de reais em dívida ativa, mais de 600 bilhões em tribunais administrativos e bilhões em programas de parcelamentos. O sistema cobra, mas não arrecada. O sistema legisla, mas não consegue implementar. Por mais que se investiguem meios alternativos de cobrança, o que por sinal é necessário, não se resolvem as causas do caos tributário.

De todas as propostas apresentadas, parece que há, finalmente e de modo inédito, um grau de relativo acordo sobre as bases da reforma. Talvez o momento nacional tenha facilitado a busca de soluções urgentes. Talvez a situação mundial tenha convencido que se precisa mudar nosso regime tributário para competir com eficiência, no disputado cenário global. Ou talvez seja simplesmente mais um afago do sentimento de otimismo, na espera de resolução desse grave problema nacional. O certo é que existem diversas razões para demonstrar a atualidade e a importância na adoção de um IVA moderno no Brasil²⁶.

O primeiro projeto de reforma do ICMS é de autoria do Deputado Federal Germano Rigotto, de 1992, por meio da PEC 110, que reduzia o número de impostos de 15 para 08. Os Estados e Distrito Federal ficariam com um ICM, formado pela fusão do ICMS e do IPI. Os Municípios ficariam com o IPTU, ITBI, ITCD, IPVA e com um ISS alargado, com a incidência sobre comunicações e transportes. Haveria uma transferência adicional de receitas da União para Estados e Municípios, o que provavelmente decretou a morte da proposta.

Na ausência de uma reforma profunda, em 1996 foi promulgada a Lei Kandir, Lei Complementar nº 87/97, substituindo o regime do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. A norma resolveu parcial e insatisfatoriamente os principais dilemas do ICMs, deixando para trás a ideia de uma revisão completa e resolvia apenas alguns pontos mais urgentes dos problemas existentes. Dois pontos se destacaram: a desoneração das exportações e o novo regime de aproveitamento dos créditos fiscais, que seriam continuamente adiados.

²⁶ Bem relata Varsano que o termo IVA moderno se refere ao termo utilizado no livro publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), representando um sistema de tributação simples, de base ampla e alto poder de arrecadar. Ver EBRILL, L. et al. **The modern VAT**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001. Ver em VARSANO, Ricardo. **Os IVAs dos BRICs**. Disponível em: <http://www.joserobertoaafonso.com.br/ivas-dos-brics-varsano>. Acesso em: 17 abr. 2019.

Em 2003 o Deputado Federal Virgílio Guimarães apresentou um novo projeto de Reforma Tributária, mediante a PEC 41/2003. Nessa proposta o ICMS seria legislado exclusivamente por leis complementares e regulamentado por um colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada a adoção de norma estadual autônoma. As alíquotas seriam reduzidas ao número máximo de 05 e mantinha-se o sistema de alíquotas interestaduais, com um sistema misto de partilha do imposto. A proposta criava um IVA federal, com um sistema integrado de liquidação de tributos, incluindo o IPI, o ICMS e o ISS.

O Deputado Sandro Mabel iria apresentar um novo projeto em 2007. A principal característica do projeto seria um sistema de IVA-dual, com a criação de um IVA-Federal, unificando o Cofins/Pis e Cide-combustível; incorporava a CSLL ao IRPJ e criava um novo ICMS, com legislação única, alíquotas uniformes e cobrado no Estado de destino da mercadoria. Novamente a solução dual é apresentada, de modo insatisfatório.

A atual proposta, submetida sob a denominação de PEC 45/2007, pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, em 2007, possui sugestões importantes, tais como criar impostos seletivos na competência federal e estadual, pagos ao Estado consumidor, através da substituição tributária; recriar a CPMF, com alíquota máxima de 0,76%; extinguir a CSLL; municipalizar o IPVA, o ITR e o ITCD.

Dentre as principais virtudes dessa proposta está o aparente equilíbrio de repartição de receitas entre os entes federados. Esse era um pouco vislumbrado pelas propostas anteriores. Aparentemente, a composição de receitas dá-se de modo satisfatório para a União (IR/CSSL, CPMF e o novo Imposto Seletivo Monofásico), Estados (IPI, ISS, IPI, PIS/COFINS e Salário-educação) e Municípios (IPTU, ITR, ITBI, ITCD e IPVA).

Trata-se de uma proposta radical e inovadora que redistribui corretamente as bases de incidência: renda (União), consumo (Estados) e propriedade (Municípios).

Talvez não seja a proposta perfeita, como nenhuma o será. O importante é notar que ela corresponde ao desejo de que a carga tributária deve ser simplificada, equilibrando o financiamento federativo, retirando todos os custos de informação e transação que impedem as decisões dos agentes econômicos e garantindo a competitividade nacional perante os demais países desenvolvidos.

Considerações finais

O presente artigo pretendeu demonstrar duas conclusões fundamentais; de um lado afirmando a importância da tributação progressiva para a redistribuição da renda e, de outro,

questionando a alegação de que a tributação progressiva no topo isoladamente implica necessariamente uma redução das desigualdades sociais. Outros fatores são fundamentais para a redução das desigualdades sociais, tais como juros moderados, inflação baixa e estímulos ao ambiente de empreendedorismo, ou seja, fatores que permitem a construção de uma poupança no médio e longo prazo. Não há como se afirmar igualmente que a tributação da renda no *topo* provoque necessariamente a redução das desigualdades sociais.

Assim, cabe notar que o importante uso da tributação no combate às desigualdades sociais deve se pautar por um posicionamento relevantemente técnico e crítico, distanciado das paixões políticas e ideológicas.

Em relação à tributação e ao consumo, parece que há, finalmente e de modo inédito, um grau de relativo acordo sobre as bases da reforma. Existem diversas razões para demonstrar a atualidade e importância na adoção de um IVA moderno no Brasil.

Referências

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Gráficos**. Publicado em 01/09/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>. Acesso em: 17 abr. 2019.

BULÍR, Ales. Income inequality: does inflation matters? **IMF Staff Papers**, Washington, v. 48, n. 1, p. 139-159, 2001.

CAGETTI, Marco. Entrepreneurship, frictions and wealth. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 114, n. 5, p. 835-870, 2006.

COSTA, Fernando Nogueira da. **O paradoxo da parcimônia**. Publicado em 5 nov. 2015. Disponível em: <http://www.pressreader.com/brazil/valor-economico/20151105/281745563262974>. Acesso em: 17 abr. 2019.

CREEDY, John. Taxation, redistribution and progressivity: an introduction. **The Australian Economic Review**, Melbourne, v. 33, n. 4, p. 410-420, 1999.

EBRILL, L. et al. **The modern VAT**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001.

ESTUDO ADMINISTRAÇÃO. O que é e qual o índice Gini do Brasil. Disponível em: <http://www.estudoadministracao.com.br/ler/indice-gini-do-brasil/>. Acesso em: 17 abr. 2019.

HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. *In*: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 741-764.

KUZNETS, Simon. Economic growth and income inequality. **The American Economic Review**, Chicago, v. XLV, n. 01, p. 01-28, March 1955.

LEWIS, Hunter. **Thomas Piketty's improbable data**. Ludwig von Mises Institute. Disponível em: <http://mises.org/daily/6741/Thomas-Pikettys-Improbable-Data>. Acesso em: 18 jul. 2018.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma tributária no Brasil**: entre o ideal e o possível. Texto para Discussão n. 666. Brasília: Ipea, 1999.

MILÁ, Marc Morgan. **Income concentration in a context of late development**: an investigation of top incomes in Brazil using tax records. 1933–2013. Public Policy and Development Master Dissertation. Paris School of Economics, 2015.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro**: 1889-2009. Texto para Discussão n. 1469. Brasília: Ipea, 2010.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

REZENDE, F. A moderna tributação do consumo. Reforma fiscal. **Coletânea de Estudos Técnicos**. Relatório da CERF, v. II, p. 355-402, 1993.

SABBADINI, Ricardo e RODRIGUES, Mauro. Impactos da inflação sobre a desigualdade de renda. **Economia & Tecnologia**, Curitiba, a. 06, v. 22, p. 111-119, jul./set. 2010.

SERRA, J. e AFONSO, José R. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-30, 1999.

STIGLITZ, Joseph E. **Income and wealth among individuals**: Part IV: land and credit. Working Paper 21192. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w21192>. Acesso em: 17 abr. 2019.

VARSANO, Ricardo. A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado. Texto para Discussão n. 382. Brasília: Ipea, 1995.

VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014.

VARSANO, Ricardo. **Os IVAs dos BRICs**. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/ivas-dos-brics-varsano>. Acesso em: 17 abr. 2019.

VARSANO, Ricardo. Subnational taxation and the treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution". In: BURKI, S. J. et al. (ed.). **Decentralization and accountability of the public sector**. Procedimentos da Conferência Anual de Bancos sobre Desenvolvimento na América Latina e no Caribe. Washington, D. C.: Banco Mundial, 2000. p. 339-356.

WOLFRAMALFA. Disponível em www.wolframalfa.com.br. Acesso em: 17 abr. 2019.

A complementação do pagamento do ICMS-ST: uma prática constitucional

Ricardo Neves Pereira*

Helio Rubens Clemente Guerra**

Resumo: Neste artigo aborda-se a possibilidade de cobrança do complemento do ICMS-ST recolhido com base em valor presumido abaixo do valor realizado. Para tal, serão trazidos elementos da doutrina e da jurisprudência, a fim de demonstrar a adequação da Lei Estadual nº 15.056/17 e do Decreto Estadual nº 54.308/18 ao ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: Tributário. Substituição tributária. Complementação. ICMS. Princípio da legalidade.

Introdução

A Substituição Tributária é um dos temas mais prementes no estudo do ICMS¹. Tal instituto, de acordo com Leandro Paulsen², teve origem na Grã-Bretanha ainda no início do século XVIII, fazendo-se presente também nos Direito alemão, italiano, espanhol e português.

Trata-se de instituto de grande repercussão na arrecadação estadual e que se revela como importante instrumento de justiça fiscal, na medida em que viabiliza o pagamento do ICMS pelos diversos integrantes da cadeia econômica.

Em 2002, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela definitividade do fato gerador presumido, ao julgar a ADI 1.851/AL³, restando vedada aos Estados a cobrança do complemento ou a restituição relativa a fatos geradores realizados em valor diverso do presumido.

Em 2016, por outro lado, o Pretório Excelso modificou o entendimento anterior. Ao julgar o RE 593.849/MG, restou decidido pelo fim da presunção de definitividade do fato gerador presumido, ao declarar inconstitucional o dispositivo da Lei nº 6.763/1975 de Minas Gerais, que previa ser definitivo o imposto recolhido por substituição tributária.

Assim sendo, abre-se natural debate sobre se o fato gerador presumido, que passa a ter presunção relativa, admite ou não tanto a restituição quanto a complementação.

* Subsecretário da Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul.

** Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul.

¹ Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

² PAULSEN, Leandro. A substituição tributária no Direito europeu. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (coord.) **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 57-58.

³ O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.

1 Dos fundamentos jurídicos e deônticos

Para se analisar os desdobramentos da decisão no STF no julgamento do RE 593.849/MG pode-se olhar a questão por dois prismas: o consectário lógico e a subsunção às normas jurídicas existentes.

Do ponto de vista lógico, ao julgar a ADI 1.851/AL e pronunciar a definitividade do fato gerador presumido, foi estabelecida uma proibição aos Estados no sentido de cobrarem o complemento ou efetuarem a restituição, em caso de fatos geradores realizados em valores diversos do presumido. Se, no julgamento do RE 593.849/MG foi declarada a não definitividade do fato gerador presumido, o consectário lógico dessa declaração é de que não há mais tal proibição de os Estados cobrarem o complemento ou efetuarem a restituição. E, se não há a proibição, o Estado tem o poder-dever de cobrar os valores a maior e devolver os valores a menor, respeitando as condições de contorno estabelecidas pelo ordenamento jurídico.

Do ponto de vista da subsunção às normas jurídicas, importante destacar que a declaração, pelo STF, do fim da presunção absoluta de definitividade do fato gerador significa que as Administrações Tributárias deverão apurar o ICMS devido na operação pelo valor exato realizado. Isso quer dizer que o imposto recolhido pelo substituto tributário terá o caráter de início de pagamento ou pagamento provisório, e não de quitação da obrigação tributária. Essa somente poderá ocorrer após o cotejamento de valores presumidos e efetivos, com a respectiva complementação ou restituição.

O fenômeno obrigacional de pagar o valor recolhido a menor ou restituir o valor pago a maior é clara expressão do princípio da justiça tributária e da vedação ao enriquecimento sem causa. Assim, assegura-se ao contribuinte que não pagará a mais e, ao Estado, que não arrecadará menos do que o devido.

E tanto a complementação quanto a restituição são desdobramentos dos cálculos realizados com fulcro nas normas gerais presentes na Lei Complementar nº 87/96. A substituição tributária implica o pagamento antecipado do imposto sem, no entanto, exaurir a obrigação principal caso o fato gerador tenha ocorrido em valor superior ao presumido.

Não há necessidade de normatização em Lei Complementar, uma vez que o art. 6º da LCF nº 87/96 (Lei Kandir)⁴ já trata da matéria da responsabilidade por substituição. Assim

⁴ “Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor

sendo, não se está diante de cenário de normas gerais, que requeira a criação de novo dispositivo em Lei Complementar, mas sim de cobrança do valor impago.

Assim, para introduzir e materializar essa cobrança no ordenamento jurídico estadual, o Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei Estadual nº 15.056/17 e o Decreto Estadual nº 54.308/18. Note-se que não se trata de criação de novo imposto, mas apenas de norma para cobrar o valor impago de imposto que já foi definido anteriormente, uma vez que o pagamento realizado possui caráter provisório.

Por meio desses diplomas legais, o Estado cumpriu seu poder-dever de cobrar o ICMS, pago a menor, a partir do julgamento do Pretório Excelso que declarou o fim da definitividade do fato gerador presumido⁵, ao julgar inconstitucionais os artigos 22, §10, da Lei nº 6.763/1975⁶, e 21 do Decreto nº 43.080/2002⁷, ambos do Estado de Minas Gerais e que dispunham sobre a definitividade do imposto recolhido por substituição tributária.

Acerca da possibilidade da cobrança do complemento, o entendimento da Administração Tributária do Estado do Rio Grande do Sul não é voz isolada, encontrando entendimentos consonantes na doutrina e na jurisprudência, como se passará a demonstrar.

final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. § 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.” BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 19 abr. 2019.

⁵ “7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.” *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019. Ministro Teori Zavascki, p. 3.

⁶ “Lei 6.763/75:

[...]

§ 10. Ressalvadas as hipóteses previstas nos §§ 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

1. o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo; 2. o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.” MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763/75**. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf. Acesso em: 07 jun. 2019. p. 76.

⁷“Art. 21. Ressalvada a situação em que o fato gerador presumido não se realizar, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias: I - o contribuinte ou o responsável sujeito ao recolhimento da diferença do tributo; II - o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.” *Id.* **Decreto nº 43.080/202**. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo2002.pdf. Acesso em: 07 jun. 2019. p. 42.

2 Da jurisprudência

Após a demonstração dos fundamentos jurídicos, essencial trazer à baila o entendimento de alguns dos Excelentíssimos Ministros do Pretório Excelso, emanados em seus votos no julgamento do RE 593.849/MG e que reforçam a plausibilidade da tese da cobrança do complemento do imposto pago a menor.

O Eminentíssimo Ministro Teori Zavascki⁸, por exemplo, em seu voto, defendeu que a provisoriedade do fato gerador implica a permissão de o fisco exigir diferenças por recolhimento a menor.

Na mesma toada, o Ministro Luís Roberto Barroso⁹ asseverou que, havendo possibilidade de se apurar a operação real, é ela que deve prevalecer e não a presunção, podendo-se cobrar também a diferença em caso de operação subsequente realizada em valor superior à da presunção.

Também o Ministro Edson Fachin¹⁰ interpretou a matéria na mesma linha, esclarecendo que não se pode cancelar um enriquecimento sem causa, quer seja do Estado quer seja do contribuinte.

Ainda na mesma linha, o Ministro Luiz Fux¹¹ assinalou entendimento no sentido de que se tiver o Estado de receber aquilo que lhe é devido, porque o fato presumido foi prejudicial à realidade imaginada pelo Estado, o Estado também pode cobrar.

E não só os Excelentíssimos Ministros do Pretório Excelso externaram entendimento a favor da complementação do imposto, como também o fizeram alguns dos Excelentíssimos Desembargadores do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, como se passa a relatar.

A Desembargadora Marilene Bonzanini¹², ao interpretar as consequências da decisão do Supremo Tribunal Federal, esclareceu que a tese firmada pelo STF acaba por impor o retorno ao sistema tradicional de apuração de créditos e débitos, e, conseqüentemente, o realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019. Ministro Teori Zavascki, p. 48-52.

⁹ *Ibid.*, Ministro Luís Roberto Barroso, p. 53-54.

¹⁰ *Ibid.*, Ministro Edson Fachin, p. 57.

¹¹ *Ibid.*, Ministro Luiz Fux, p. 66.

¹² RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70076314566**. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?numero_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962. Acesso em: 20 abr. 2019.

O Desembargador Irineu Mariani¹³ manifestou-se no sentido de que o ICMS incide sobre o total da operação e de que a base de cálculo incide sobre valor real da operação, e não sobre o valor presumido. E que, se o valor real ou base de cálculo efetiva prevalecer sobre o valor presumido ou base de cálculo presumida, o substituído deve recolher a diferença do que pagou a menos, por equidade e simetria jurídica. Por fim, arremata, informando que não se mostra razoável e justo que se lhe reconheça – para usar o jargão popular – o melhor dos dois mundos: se recolhe a mais, tem direito à restituição; se recolhe a menos, não tem a obrigação de pagar a diferença.

Também pode-se citar, em decisão mais recente, e que segue na mesma linha da possibilidade do complemento, a manifestação da Desembargadora Laura Louzada Jaccottet¹⁴, no sentido de que a mudança de compreensão não pode beneficiar apenas o contribuinte, no sentido de ter direito à restituição do valor recolhido a maior, em decorrência da base de cálculo presumida, mas também deve ser beneficiada a Fazenda Pública, a partir do momento em que constatado que a mercadoria foi vendida por preço superior à base de cálculo presumida.

Além de todos os elementos apresentados, também na doutrina pode-se encontrar entendimentos que respaldam a cobrança do complemento do imposto, demonstrando, assim, a correção da medida adotada pelo Fisco gaúcho, como segue.

3 Da doutrina

A doutrina também reconhece a possibilidade do exercício da cobrança do complemento do imposto por parte do Estado quando a operação se realizar por valor superior à base de cálculo presumida.

Como exemplo, pode-se citar Hugo de Brito Machado Segundo¹⁵, o qual ensina que a Corte alterou seu entendimento, considerando possível a realização de ajuste diante da operação final efetivamente ocorrida, a qual pode dar ensejo à restituição de valores eventualmente cobrados a maior, ou à exigência de possíveis diferenças, no caso improvável de a antecipação ter ocorrido por preço inferior ao efetivamente praticado na operação final.

¹³ RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70080368152**. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?numero_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962. Acesso em: 20 abr. 2019.

¹⁴ *Id.* **Agravo de instrumento nº 70081187015**. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_decisao_despacho.php?ano=2019&codigo=554927&nome=Decisao%2070081187015@%205549272019. Acesso em: 22 abr. 2019.

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Comentários ao art. 155 da CF/88. *In*: MORAES, Alexandre de (coord.) **Constituição Federal comentada**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1250-1258.

Por fim, importante mencionar a lição de Leandro Paulsen¹⁶, ao esclarecer que, se a lei expressamente não dispõe em contrário, o tributo impago pelo substituto pode ser cobrado tanto do substituto como do contribuinte, a menos que esse já tenha suportado a retenção.

Conclusão

A decisão proferida no RE nº 593.849/MG significou o fim do fato gerador presumido em se tratando de operação sob a égide da substituição tributária. Conseqüentemente, o fato gerador passa a ter presunção relativa. Nesse sentido, tanto a Lei Estadual nº 15.056/17 quanto o Decreto nº 54.308/18 são normas em perfeita consonância com a legalidade ao implementar a complementação do pagamento do ICMS recolhido a menor nas operações relativas à Substituição Tributária. O respeito ao princípio da legalidade foi plenamente atendido pela edição da Lei Estadual nº 15.056/17, e o detalhamento da norma emanado por meio do Decreto nº 54.308/18. Finalizando, ante todo o exposto, resta cristalino que a Legislação Estadual gaúcha se encontra adequada em relação à restituição do valor do imposto pago ou sua eventual complementação, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar ou se realizar em valor inferior ao presumido.

Assim sendo, a cobrança do complemento do ICMS-ST realizado em valor inferior ao presumido é constitucional e tem amparo no ordenamento jurídico, representando, ainda, o princípio da justiça tributária e da vedação ao enriquecimento sem causa.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.851/AL**. Rel. Min. Ilmar Galvão Tribunal Pleno. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Comentários ao art. 155 da CF/88. *In*: MORAES, Alexandre de (coord.) **Constituição Federal comentada**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1250-1258.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080/202**. Disponível em:
http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo2002.pdf.
Acesso em: 07 jun. 2019.

MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763/75**. Disponível em:
http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf. Acesso em: 07 jun. 2019.

PAULSEN, Leandro. A substituição tributária no Direito europeu. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (coord.) **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70076314566**. Disponível em:
http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?numero_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962. Acesso em: 20 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70080368152**. Disponível em:
http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?numero_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962. Acesso em: 20 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70081187015**. Disponível em:
http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_decisao_despacho.php?ano=2019&codigo=554927&nome=Decisao%2070081187015@%205549272019. Acesso em: 22 abr. 2019.

O controle dos incentivos fiscais à luz do Direito e do dever de informação

Samuel Sergio do Santo*

Resumo: Este estudo visa examinar como o direito e o dever de informação devem ser operacionalizados para fins de controlar os incentivos fiscais. Esses são decorrentes de normas indutoras, com finalidade, portanto, extrafiscal, de modo que devem ser objeto de um duplo controle: de finalidade e de efeitos. A possibilidade de tal controle pode ser lançada pelo estudioso do direito tributário, porquanto se está diante de gasto tributário e porque normas indutoras devem ser examinadas pelo Poder Judiciário também à luz de critérios finalísticos e de efeitos. Essa fiscalização só se faz possível pela prestação clara e precisa de informações, tais como a indicação dos fundamentos e objetivos constitucionais pretendidos com a benesse; a exposição das metas almejadas; a demonstração de que o incentivo é o melhor meio para se atingir o fim pretendido; a demonstração das condições específicas impostas aos que recebem o incentivo; e a demonstração periódica dos resultados do incentivo. Tais informações, em regra, não estão protegidas pelo sigilo fiscal. Eventualmente, deverão ser prestadas com as supressões necessárias e com a devida justificativa, mas nunca simplesmente denegadas. Informação é direito e dever fundamental, sem o qual não há efetiva democracia.

Palavras-chave: Direito de informação. Dever de informação. Incentivo fiscal. Sigilo fiscal.

Introdução

O controle dos incentivos fiscais é tema que vem gerando inquietações na doutrina e na jurisprudência. A manifestação social cada vez mais intensa em busca de transparência na gestão da coisa pública, de igualdade e, enfim, de realização dos objetivos constitucionais acende o debate.

O presente trabalho visa demonstrar, ainda que de forma incipiente, que o direito e o dever de informação são importantes instrumentos para o controle dos incentivos fiscais, os quais representam vultosas quantias renunciadas por todos os entes políticos.

Os incentivos de natureza tributária decorrem de normas indutoras, instituídas com finalidades específicas que não a arrecadação, objetivando a realização dos desígnios constitucionais, especialmente o desenvolvimento nacional, o desenvolvimento regional, a manutenção do pacto federativo, a promoção da igualdade e a manutenção da livre concorrência. Isso conduz necessariamente ao exame da finalidade da norma e dos efeitos concretos que ela produz, de modo que a análise jurídica deve abranger aspectos extranormativos.

* Advogado. Mestrando em Direito (UFRGS). Especialista em Direito Tributário (IBET). Bacharel em Direito (PUC/PR). E-mail: samuelsdosanto@gmail.com. Telefone: (51) 98216-7611.

Na primeira parte pretender-se-á lançar as bases para que se possa tratar de tais questões à luz do Direito. Essa tarefa deve ser cumprida para que normas extrafiscais não resem imunes ao controle judicial. Demonstrar-se-á, também, que o incentivo fiscal, por ser considerado tanto despesa quanto renúncia de receita (gasto tributário), pode ser objeto de exame pela ciência do Direito Tributário.

Ainda na primeira parte serão abordados aspectos que devem ser objeto de controle, de modo a expor como podem ser realizados os exames de finalidade e de efeitos do incentivo, culminando com a assertiva da necessidade de que o ente responsável preste as informações para tanto.

Na segunda parte pretender-se-á, então, examinar como a norma atinente à informação deve auxiliar no controle dos incentivos, considerando-a, inclusive, como direito e dever fundamental.

Ver-se-á que a informação, no âmbito da legislação, possibilita um exame de finalidade, e que, no âmbito dos fatos, possibilita um exame de efeitos. Trata-se de um duplo controle: abstrato e concreto.

Por fim, examinar-se-á o possível confronto do dever de prestar informações com o de resguardar o sigilo fiscal dos contribuintes, que é o fundamento da negativa dos dados pelos entes políticos, concluindo-se com considerações sobre o Projeto de Lei do Senado nº 188/2014 e sobre a necessidade de se prestigiar, o quanto possível, a transparência do gasto público e as consequências positivas dela oriundas.

1 O controle dos incentivos fiscais é uma questão também de Direito Tributário

Ao abordar o tema “incentivos fiscais”, o cientista do Direito Tributário depara-se necessariamente com o fenômeno da extrafiscalidade, que é uma tributação com um fim adicional, isto é, que não almeja a arrecadação tão somente, mas também a realização de desígnios constitucionais insertos em outras competências constitucionais¹. Afinal, “[...] o poder de tributar não se resume à aptidão de gerar receita”².

A confirmar a assertiva atinente à extrafiscalidade, pode-se lançar mão de alguns conceitos de incentivo fiscal. Silveira e Scaff dizem que “[...] incentivos fiscais são espécies

¹ TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 123-139.

² SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53. p. 27.

do gênero *isenção*, que tem por conteúdo primordial a referida função indutora [indutora de comportamento], estimulando ou desestimulando comportamento do particular”³.

Siqueira e Xerez entendem que incentivo fiscal é “[...] regra normativa de desoneração tributária, total ou parcial, que resulta da discricionariedade do legislador ou constituinte”⁴, incluindo-se aí a isenção, a imunidade e a alíquota zero, desde que decorrentes de política discricionária: “[...] ou seja, o incentivo não seria decorrência necessária de algum preceito, direito, princípio ou valor jurídico”. Os autores ressaltam, no entanto, que, apesar de os incentivos serem discricionários, devem ter por fundamento os preceitos, princípios, direitos ou valores jurídicos.

A doutrina faz referência, também, à igualdade prospectiva como fundamento dos incentivos fiscais, a partir da promoção de objetivos socialmente relevantes, como o meio ambiente, a inclusão social e os valores culturais⁵.

É destacada, portanto, a nota de *finalidade* da norma tributária extrafiscal e, pois, da que institui um incentivo, fato que tradicionalmente, por questões metodológicas, impediria a doutrina tributária de propor soluções quanto ao tema. Tal limitada abordagem, no entanto, como se verá adiante, há de ser mitigada, o que, com efeito, vem sucedendo.

1.1 A ciência do Direito Tributário

A precitada doutrina tradicional, como salienta Leão, “[...] defendia um estudo mais voltado para a norma, e não para questões atinentes a suas finalidades e efeitos, acepções fundamentais quando nos referimos às normas tributárias extrafiscais”⁶.

Folloni alerta para o fato de a extrafiscalidade ser tema antigo, mas sobre o qual pouco se disse até hoje:

Não é apenas pela adequada utilização dos valores arrecadados que o Estado pode trabalhar no sentido de promover a vida digna e o desenvolvimento sustentável. É, também, pela própria tributação, que tem a potencialidade de dirigir condutas no sentido estabelecido constitucionalmente. É o clássico tema da extrafiscalidade, cuja qualificação como “clássico” é, ao mesmo tempo, adequada e inadequada: embora seja um tema antigo e presente nos cursos de

³ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53. p. 31.

⁴ SIQUEIRA, Natércia Sampaio; XEREZ, Rafael Marcílio. Questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas. In: MACHADO, *op. cit.* p. 458-471. p. 459.

⁵ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre contribuintes. In: MACHADO, *op. cit.* p. 537-590.

⁶ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 167-185. p. 168.

direito tributário, é tema pouco trabalhado em profundidade, de modo que muito do que se disser sobre ele será novidade.⁷

O tema da extrafiscalidade não foi explorado com a devida atenção durante longo tempo porquanto relacionado fortemente com outros ramos do Direito que não o tributário. Diria respeito, em larga medida, ao Direito Econômico, e também ao Direito Financeiro, do qual se teria originado o Direito Tributário⁸.

Os efeitos da norma tributária, desse modo, comumente eram desconsiderados pela doutrina tributária. Em verdade, a ciência do Direito, de modo geral, preocupa-se notadamente com a norma abstratamente considerada, relegando os efeitos normativos para o plano político, como se a problemática não dissesse respeito ao Direito.

Esse empirismo (considera-se o ordenamento jurídico positivo como a base empírica da ciência do Direito)⁹ é ainda mais forte no âmbito do Direito Tributário, o qual, para ganhar autonomia, houve de trabalhar objetivamente e com os olhos voltados apenas ao direito positivo, “[...] abandonando considerações a respeito do devir, para se concentrar naquilo que havia”¹⁰.

Normas de instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, como diz Folloni¹¹, eram os subsídios únicos para o tributarista, proibidas incursões, por exemplo, em questões atinentes ao destino de recursos arrecadados.

A par da impossibilidade de o cientista do Direito se debruçar sobre qualquer elemento que não constasse do direito positivo, ao cientista do Direito Tributário especificamente, ante a especialização do ramo, não era autorizada sequer a análise interdisciplinar, a despeito da unidade do ordenamento jurídico.

Cientificamente, portanto, à doutrina cabia a função meramente descritiva, conforme preleciona Ávila:

[...] a “tese descritivista da Ciência do Direito” pressupõe que o intérprete faça ou possa fazer apenas interpretações cognitivas (identificar um ou mais significados de um dispositivo legal), mas não faça ou não possa fazer nem interpretações decisórias (escolher um significado dentre

⁷ FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. *In*: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (org.). **Direito tributário**. Florianópolis: Conpedi, 2014. p. 194-215. p. 211-212. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=71>. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 34.

⁹ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 95.

¹⁰ FOLLONI, *op. cit.*, p. 196.

¹¹ *Ibid.*

os vários admitidos por um dispositivo legal), nem interpretações criativas (introduzir um novo significado não respaldado pelos sentidos possíveis de um dispositivo legal).

Em outras palavras, a “tese descritivista da Ciência do Direito”, de acordo com a espécie de interpretação que ela inevitavelmente pressupõe, implica a tese de que o intérprete só faça ou só possa fazer interpretações cognitivas, mas que não faça ou possa fazer interpretações decisórias e/ou criativas.¹²

Essa concepção descritivista e, pois, limitada, demonstrou certa impossibilidade de resolução de questões do “mundo do ser”, porque o distanciava, por vezes totalmente, do “mundo do dever ser”. A doutrina, no entanto, vem acertadamente enfrentando esse problema, de modo a realinhar o conhecimento científico do Direito, fazendo-o ir além das proposições verdadeiro/falso, presentes na metodologia científica tradicional, para alcançar o justificável¹³.

Essa abordagem ganhou fôlego especialmente a partir do fenômeno da constitucionalização do Direito, em que as disposições constitucionais adquirem força normativa, mas que, por vezes, lançam normas de caráter parcial (princípios), fazendo referência, inclusive, a objetivos fundamentais da República¹⁴.

Omissões legislativas também dão impulso à interpretação criativa, autorizando um papel representativo do Poder Judiciário¹⁵.

Nessa linha, a interpretação jurídica avança, considerando não apenas o ordenamento jurídico a partir do texto (sintática e semântica), mas, além disso, elementos externos ao texto (pragmática), como “fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos”¹⁶.

1.2 O exame da finalidade e dos efeitos da norma incentivadora

Diante das considerações quanto à necessidade de se enfrentar finalidades e efeitos da norma tributária, necessariamente haverá de ser examinada a potencial realização dos desígnios da norma (finalidade) e a concreta realização dos desígnios da norma (efeitos).

¹² ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013. p. 184-185.

¹³ FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. *In*: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (org.). **Direito tributário**. Florianópolis: Conpedi, 2014. p. 194-215. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=71>. Acesso em: 02 jun. 2019.

¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy**. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Conferencia-homenagem-Alexy2.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2018.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ ÁVILA, *op. cit.*

A bem de justificar o exame desses aspectos (finalidade e efeitos da norma de incentivo fiscal) pelo estudioso do Direito Tributário, sem que de forma arbitrária se ingresse em outros campos do Direito – vez que é possível a visualização do incentivo fiscal como despesa –, é interessante rememorar algumas limitações ao poder de tributar, pelas quais a Constituição federal pretendeu a manutenção do pacto federativo¹⁷.

Diz o art. 151, I, do texto constitucional, que à União é vedada a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o País ou que resulte em distinção ou preferência de um ente político em detrimento do outro. Na parte final, contudo, ressalva: “[...] admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País [...]”¹⁸.

Trata-se, como diz Schoueri¹⁹, de uma “exceção à não diferenciação”, visando à redução de desigualdades regionais, objetivo fundamental da República (CF, art. 3º, III)²⁰.

Em sentido similar, no âmbito dos Estados e dos Municípios, respectivamente nos arts. 155, XII, g, quanto ao ICMS, e 156, §3º, III, quanto ao ISS.

A indução do comportamento mediante a tributação revela a possibilidade do estudo, pelo cientista do Direito Tributário, tanto dos critérios intranormativos quanto dos critérios internormativos, além de eventualmente, como já verificado, extranormativos. Quanto ao aspecto interdisciplinar, por exemplo, esclarece Schoueri:

Tem-se, aqui, em matéria tributária, o reflexo do mandamento constitucional aplicável a toda intervenção sobre o Domínio Econômico, que se deve dirigir nos termos “do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento” (artigo 174, §1º, da Constituição Federal).²¹

Assim, considerando o tributo também um instrumento de função regulamentar²², induzindo comportamentos, seja impondo-o com maior rigor, seja diminuindo-o (é o caso dos incentivos fiscais), as finalidades e os efeitos da norma que lhe dizem respeito podem ser investigados pelo tributarista, que subsidiará o aplicador na tarefa de examinar a constitucionalidade do comando, seja à luz da validade, seja à luz da eficácia.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 364.

¹⁸ BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 nov. 2018.

¹⁹ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 366.

²⁰ BEVILÁQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária), p. 35.

²¹ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 366.

²² AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. Tradução Luiz Flávio Neto. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 07-29, 2008.

Nesse passo, para legitimar a concessão de um incentivo fiscal, faz-se necessário o exame de sua finalidade e de seus efeitos. É um duplo controle, como destacou Leão, ao tratar da extrafiscalidade:

[...] o que se pretende é um duplo controle sobre as normas tributárias extrafiscais. De um lado, um controle de finalidade, vinculado à sua mera edição, para que se verifique a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos. De outro lado, um controle permanente de eficácia, vinculado aos efeitos concretos produzidos pela norma, para que se verifique se, no plano fático, a norma se mostrou apta para produção dos efeitos visados e, portanto, se ela se mostra eficaz e proporcional ante a utilização instrumental do tributo para este fim.²³

A excepcionalidade, que deve acompanhar a extrafiscalidade – eis que impera atualmente o modelo subsidiário de Estado²⁴ –, auxilia na fundamentação da plena vinculação da intervenção às finalidades constitucionalmente pretendidas²⁵.

Não há espaço, portanto, para a *instituição* de incentivos fiscais que não promovam os objetivos constitucionais, sobretudo a igualdade. Também não há espaço para a *manutenção* de incentivos fiscais que não promovam os aludidos objetivos. Trata-se de controle material.

À míngua de critérios legais específicos, a doutrina vem desenvolvendo requisitos que legitimem substancialmente o incentivo fiscal, dentre os quais: (i) o dever de indicar claramente os fundamentos e objetivos constitucionais que sirvam de suporte à benesse; (ii) o dever de expor as metas que se almejam com o incentivo, com delimitação temporal e

²³ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 167-185. p. 177-178. Em sentido similar, porém, tratando do exaurimento da contribuição ao FGTS, diz Andrei Pitten Velloso: “Se a desnecessidade era evidente já no momento em que a contribuição foi instituída ou majorada (desnecessidade originária), ela estará eivada de inconstitucionalidade, no todo ou em parte. O vício maculará a sua validade, na parcela equivalente ao excesso – ou até mesmo in totum, caso se apure que houve deliberado abuso do poder de legislar. Ora, se o legislador institui ou majora contribuição com o escopo único ou precípua de financiar atividade ou despesa diversa da que justifica a sua cobrança, resta escancarado o abuso no exercício do poder legiferante, a macular o próprio fruto do seu ato de infidelidade à Carta da República e ao Estado Democrático de Direito. A desnecessidade superveniente, contudo, não afeta a validade da contribuição. Macula a sua eficácia. Mais precisamente, afeta a sua vigência, vindo a ab-rogá-la (se for total) ou derogá-la (se for parcial).” VELLOSO, Andrei Pitten. Exaurimento da contribuição ao FGTS. **Carta Forense**, São Paulo, 02 jun. 2015. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/exaurimento-da-contribuicao-ao-fgts/15405>. Acesso em: 13 nov. 2018.

²⁴ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 537-590. Também no sentido da excepcionalidade: SIQUEIRA, Natércia Sampaio; XEREZ, Rafael Marcílio. Questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas. In: MACHADO, op. cit. p. 458-471.

²⁵ PINTO, op. cit.

quantitativa das expectativas; (iii) o dever de demonstrar que o incentivo é o melhor meio para atingir o fim pretendido; (iv) o dever de impor condições específicas a serem observadas pelos contribuintes agraciados, de modo a efetivamente se alcançar o fim pretendido; e (v) o dever de demonstrar periodicamente os resultados do incentivo²⁶.

Denota-se que os primeiros quatro requisitos são estáticos (devem constar da lei instituidora) e o último é dinâmico (deve ocorrer periodicamente, conquanto também deva estar previsto na legislação correspondente), compondo justamente o controle de finalidade e o controle de efeitos.

Por fim, a despeito de não se tratar de controle material – ao qual se propõe dar maior ênfase nestas linhas –, os incentivos devem respeitar o processo formal de instituição e o equilíbrio orçamentário: controle formal e de impacto, respectivamente²⁷.

Para que esses controles se façam possíveis, no entanto, o Poder Público necessariamente haverá de prestar as informações que digam respeito aos incentivos concedidos²⁸. Esse específico dever de informação será examinado na parte que segue.

2 A norma de informação como necessária ao controle dos incentivos fiscais

2.1 Informação é direito e dever fundamental

A Constituição Federal autoriza a concessão de incentivos fiscais, como se verifica das já mencionadas exceções à uniformidade tributária, da redação do art. 43, §2º, III, do texto do art. 195, §3º, ou então do teor do art. 227, §3º, VI, dentre outros. Almeja-se, como já destacado, a realização de objetivos fundamentais da República, especialmente a garantia do desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, II) e a redução das desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º, III).

Incentivos fiscais que sejam instituídos com esses fins e efetivamente os promovam são, portanto, os autorizados pela Constituição. Ausentes as finalidades e os efeitos por ela pretendidos, as benesses não podem ser instituídas ou mesmo mantidas, sob pena de inconstitucionalidade.

Para confirmar esses elementos, impõe-se a prestação de informações pelo ente tributante, seja no âmbito da legislação – demonstrando-se com clareza a finalidade do

²⁶ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 537-590.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Como salienta Bevilacqua: “O desempenho de qualquer espécie de controle tem como pressuposto o acesso às informações fiscais.” BEVILÁQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária). p. 181.

benefício, seja no âmbito concreto – demonstrando-se com clareza e periodicamente os efeitos do benefício.

Trata-se de exigência mínima de um Estado Democrático de Direito. Tanto é assim que publicidade e moralidade são princípios expressos da Administração Pública (CF, art. 37), sem olvidar os demais, que também impõem o comportamento transparente. Cunha Filho e Xavier elucidam:

A democracia pressupõe a publicidade porque somente por meio dela os cidadãos estarão aptos a avaliar quais agentes políticos devem ser eleitos e quais as melhores políticas públicas a serem seguidas. A ampla disponibilização de informações públicas é, assim, condição para o cumprimento do fundamento maior da Constituição brasileira, segundo o qual “todo poder emana do povo” (art. 1º, CF). Desprovidos de informação, os cidadãos não podem realmente ser protagonistas na formação da vontade política do Estado.²⁹

Em exame à transparência imposta pela legislação de responsabilidade fiscal, Mendes visualiza uma operação em mão dupla do princípio democrático: “O acesso às informações governamentais que proporciona o princípio da transparência fortalece a democracia; do mesmo modo, o fortalecimento desta estimula um maior acesso àquelas informações”³⁰.

O Estado de Direito também pressupõe o conhecimento das regras e a possibilidade de impor responsabilidade ao próprio Estado. No sobreprincípio do Estado de Direito fundamentam-se: (i) a segurança jurídica; (ii) a necessidade de que a lei seja o fundamento de qualquer obrigação; (iii) a necessidade de que o Poder Legislativo é que a opera (separação de poderes); (iv) a necessidade de que deve haver determinabilidade fática – tipicidade para a exigência de qualquer obrigação; e (v) a moralidade, subdividida na proteção da confiança e na boa-fé objetiva³¹.

Sem informação não haveria possibilidade de se averiguar esses elementos, o que inviabilizaria o Estado de Direito, com o qual “[...] os governantes e autoridades públicas submetem-se ao direito e são objeto de normas jurídicas, como os indivíduos, não estando, pois, acima e fora do direito”³².

²⁹ CUNHA FILHO, Marcio Camargo; XAVIER, Vítor César Silva. **Lei de acesso à informação: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 08.

³⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 350-370, p. 353.

³¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 301-330.

³² MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 31.

Mais que isso, deve-se ter presente que, à luz dos direitos e garantias fundamentais, a todos é assegurado o acesso à informação (CF, art. 5º, XIV), inclusive de órgãos públicos, de interesse particular ou coletivo (CF, art. 5º, XXXIII).

A relevância da informação, portanto, é tamanha que foi incluída expressamente no rol de direitos fundamentais.

E no que concerne às questões tributárias, a Constituição Federal se preocupou especificamente com a possibilidade de os contribuintes fiscalizarem a atuação estatal, como se verifica, por exemplo, do art. 150, §5º, que determina que a lei estabeleça medidas para o esclarecimento dos consumidores acerca da carga tributária incidente sobre as mercadorias e os serviços.

Vale a menção, igualmente, ao dever de colaboração que permeia as relações tributárias, o qual decorre diretamente do objetivo fundamental de *construir uma sociedade livre, justa e solidária* (CF, art. 3º, I), e é aplicável tanto ao particular quanto à Administração³³. Esse dever também é fundamento de uma relação tributária sem obscurantismos, clara e com informação suficiente e de qualidade.

Nesse passo, a informação clara e precisa, especialmente em matéria tributária, é de capital importância para o correto desenvolvimento da sociedade, concretizando o Estado Democrático e de Direito.

2.2 A informação como instrumento para fiscalizar o cumprimento da finalidade do incentivo fiscal: conseqüente promoção dos desígnios constitucionais

Constatado que informação é direito e dever fundamental e que o direito tributário já não se deve socorrer apenas de aspectos normativos para controlar a validade e a eficácia da norma, mas também de elementos finalísticos e fáticos, é fundamental que se possibilite a informação suficiente para examinar o cumprimento das finalidades pretendidas pela norma.

No âmbito dos incentivos fiscais, é interessante rememorar alguns aspectos que são diretamente afetados pelo descontrole das normas fiscais indutoras, como a igualdade, a livre concorrência, as contas públicas e o pacto federativo³⁴.

Tal descontrole – é pertinente a ênfase – sucede notadamente em função da ausência de informações acerca das benesses.

³³ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 100.

³⁴ BEVILÁQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária). p. 81.

A informação deve se dar com relação tanto aos elementos normativos, quanto aos elementos extranormativos, de modo a possibilitar o referido duplo controle dos incentivos.

A finalidade a ser confirmada no plano da validade da norma é uma etapa anterior e abstrata, diferentemente da finalidade a ser confirmada no plano da eficácia, que se trata de etapa posterior e concreta³⁵.

A norma instituidora do incentivo deve possibilitar o exame acerca das causas que a motivaram, como, por exemplo, a menção a determinado plano de desenvolvimento regional ou a demonstração numérica para fundamentar a benesse a determinado segmento econômico.

Sob o viés da eficácia, o ente que institui o incentivo deve disponibilizar as informações que demonstram que periodicamente o incentivo concedido surte os efeitos almejados.

Ausentes tais informações, impossível o controle, o que redundará na instituição e na manutenção de incentivos que podem, em verdade, representar forte prejuízo aos direitos supramencionados, impossibilitar a redução das desigualdades regionais, violar o pacto federativo e desorganizar as contas públicas.

Quanto ao orçamento especificamente, é de relevância prática a consideração das renúncias fiscais como *gastos tributários* ou *tax expenditures*³⁶.

Bevilacqua lança luz sobre esse tema quando, a respeito da guerra fiscal, assevera que “[...] cada real (R\$) utilizado na concessão de benefícios tributários significa um gasto equivalente (*tax expenditure*) que deixou de ser efetuado em saúde, educação, transporte e outras áreas à comunidade local”³⁷.

A legislação orçamentária teria resolvido, em parte, esse problema, a partir do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo o qual as concessões ou aumentos de incentivos ou benefícios tributários que resultarem em renúncia de receita devem vir acompanhados de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício de início de vigência e nos dois seguintes. Deverão, ainda, observar a lei de diretrizes orçamentárias e demonstrar que as metas fiscais não serão afetadas (inciso I) ou que a renúncia virá seguida de medidas de

³⁵ Nesse sentido, sustenta Leão: “Mas o exame da finalidade e o controle da norma tributária extrafiscal no plano da validade não são suficientes isoladamente porque os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. Isso significa dizer que a extrafiscalidade não é definida apenas pela sua causa (a finalidade buscada pela indução), mas envolve também a existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica e social vigente.” LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 167-185. p. 182-183.

³⁶ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53; BEVILÁQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária). p. 80.

³⁷ BEVILÁQUA, *op. cit.*, p. 80.

compensação pelo aumento da receita, que deverá decorrer da majoração de alíquotas ou de bases de cálculo ou da criação ou majoração de tributos e contribuição (inciso II).

Contudo, ainda assim a renúncia de receita não é tão fiscalizada quanto a despesa. Nesse sentido, as observações de Silveira e Scaff:

A despesa, no mais, estará discriminada nas Prestações de Contas, nos Relatórios e nos Balanços ao final do exercício, quando poderá ser escrutinizada pelos órgãos de controle e, especialmente, pela sociedade civil.

A renúncia de receita não conta com tal transparência. Apesar dos dispositivos suprarreferidos [artigos da LRF] e dos factuais avanços recentes nesse campo, ainda se trata de uma publicidade incipiente.³⁸

Uma interpretação no sentido de que o incentivo fiscal seja rigorosamente controlado, tendo-o como um *tax expenditure*, pode ser válida para evitar abusos e, conseqüentemente, promover os direitos assegurados constitucionalmente. Possibilitará, através de informação clara e precisa, uma fiscalização mais qualificada do gasto público.

2.3 Informação e sigilo fiscal

Questão comumente levantada pelos entes políticos é a impossibilidade de apresentação de informações acerca dos incentivos fiscais em virtude de suposta necessidade de resguardo do sigilo fiscal dos contribuintes.

É o que se verifica, por exemplo, de Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público em face do Estado do Rio Grande do Sul³⁹. Nesse feito, houve a concessão da tutela de urgência para que o Estado apresentasse informações pormenorizadas acerca dos incentivos concedidos em determinado período.

Dentre as informações solicitadas estavam autorizações do CONFAZ, relação do CNPJ e Inscrição Estadual das empresas, valor dos benefícios, programa de fomento ao qual teriam sido enquadradas as benesses, comprovação das contrapartidas, comprovação de inclusão nas

³⁸ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53. p. 37.

³⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação e remessa necessária n. 0085661-10.2018.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Des^a. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 28 nov. 2018. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1 &oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70077204493&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

leis orçamentárias dos valores dos impactos financeiros e a informação acerca de qual ato administrativo teria concedido os incentivos.

Em primeira instância consignou-se a existência de “[...] impedimentos sofridos tanto pelo Tribunal de Contas do Estado como pelo Ministério Público de Contas na obtenção de determinados documentos junto à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul”, decidindo-se em seguida:

Ocorre que a conduta impetrada pela Administração Pública não pode ser oposta ao Ministério Público diante da sua natureza constitucional de exercer o controle externo do gestor a fim de proteger o patrimônio público e social. De mais a mais, tem se entendido a necessidade de publicidade quando estamos à frente de recursos públicos, não se justificando a necessidade de sigilo, isto significa dizer, o controle da Administração Pública sob o ângulo do resultado. A publicidade é princípio constitucional previsto expressamente no art. 37 da Constituição Federal e permite ao Estado demonstrar aos cidadãos a consecução de objetivos de interesse público, com maior agilidade e eficiência. Gize-se da necessidade da transparência dos recursos públicos. Por certo, no caso presente há a necessidade de resguardar o sigilo de alguns dados fiscais ao contribuinte, no entanto, não se aplica tal conduta nem ao Ministério Público nem ao Tribunal de Contas.⁴⁰

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul confirmou a decisão, negando provimento ao agravo de instrumento interposto pelo Estado e destacando ser direito de qualquer cidadão o acesso à informação de seu interesse particular, de interesse coletivo ou geral:

Com efeito, o princípio da publicidade é dever que se impõe à Administração, por força do que dispõe o art. 37 da CF, obrigando-a à ampla divulgação de seus atos em virtude do manejo da coisa pública. Por isso, ao cidadão, indistintamente, o art. 5º, inc. XXXIII, da Constituição Federal, assegura o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, de interesse coletivo ou geral.

Ora, se o acesso à informação é direito subjetivo assegurado constitucionalmente a qualquer cidadão, com maior razão deve ser observado quando o pedido é formulado pelo Ministério Público.

[...]

⁴⁰ Os trechos foram extraídos do acórdão confirmatório da decisão: RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento nº 0442913-63.2016.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Desª. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 26 abr. 2017. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70072327190&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

Também os Tribunais de Contas possuem competência para requisitar documentos dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta, conforme expressamente referido no art. 71 das Constituições Federal e Estadual, bem como na Lei Orgânica e no Regimento Interno da Corte de Contas, os quais também definem suas áreas de atuação⁴¹.

É relevante notar que, ainda que tenha havido menção à necessidade de resguardar o sigilo de alguns dados dos contribuintes – tanto em primeira como em segunda instância –, a Corte ressaltou que a ressalva da parte final do inciso XXXIII, do art. 5º da Constituição Federal⁴², não se fazia presente no caso:

Em que pese a administração fazendária tenha, efetivamente, o dever de resguardar o sigilo dos dados fiscais dos contribuintes, tal obrigação não pode ser oposta ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas quando estas instituições estiverem exercendo seus múnus constitucionais da investigação ou controle externo.

Neste passo, o acesso aos documentos requeridos ao Estado do Rio Grande do Sul, por meio da Secretaria Estadual da Fazenda era medida que se impunha, notadamente porque ausentes as ressalvas da parte final do art. 5º, inc. XXXIII, da Constituição Federal, referentes às informações cujo sigilo é *imprescindível à segurança da sociedade e do Estado*.⁴³ [Grifos no original].

A solução, em primeiro grau, foi de procedência, confirmando-se a tutela provisória. O entendimento restou mantido em segunda instância, cujo julgamento faz referência ao quanto decidido no âmbito do agravo de instrumento, assentando, ademais, que, nesse caso, há relativização do sigilo, “[...] já que se está diante do interesse da sociedade de se conhecer o destino dos recursos públicos”⁴⁴. O feito ainda pende de solução definitiva (houve a interposição de recursos), mas o posicionamento até agora adotado se revela acertado.

⁴¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento nº 0442913-63.2016.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Desª. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 26 abr. 2017. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__política-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70072327190&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁴² “[...] XXXIII – 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; [...]**”. [Grifo nosso]. BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁴³ RIO GRANDE DO SUL. *Op. cit.*

⁴⁴ *Id.* Tribunal de Justiça. **Apelação e remessa necessária n. 0085661-10.2018.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Desª. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 28 nov. 2018. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*

Com maior precisão, contudo, é imperioso destacar que não há qualquer sigilo a se preservar na prestação das aludidas informações. Eventualmente, poderiam ser justificadas supressões parciais, mas nunca simplesmente obstado o acesso à informação de caráter público como as que se referem a incentivos fiscais.

Cavalcante⁴⁵ elucida o que aqui se sustenta, dizendo que, “[...] no âmbito específico do gasto público referente à gestão fazendária, poucas informações terão a chancela de informações restritas, muito menos, de ultrassecretas ou secretas [...]”⁴⁶. Vale, *mutatis mutandis*, a lição de Velloso quanto ao acesso da Administração Tributária aos *montantes globais* movimentados pelos contribuintes em suas contas. “A rigor, a informação acerca do montante total movimentado mensalmente pelos contribuintes sequer desvela, de modo significativo, a sua intimidade e a sua vida privada [...]”⁴⁷.

A lógica é até mais correta quanto à informação referente à concessão de incentivos fiscais, que advirá, em regra, diretamente do ente estatal. Esse fornecerá as quantias renunciadas, a informação quanto aos programas de fomento promovidos, as comprovações de contrapartidas etc., mas não declarações dos sujeitos passivos ou quaisquer documentos emanados diretamente do contribuinte.

Assim, o quanto disposto no art. 198, *caput*, e §2º, do Código Tributário Nacional⁴⁸ não possibilita a sonegação de referidos dados aos órgãos de controle ou mesmo a qualquer cidadão ou pessoa jurídica.

&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70077204493&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁴⁵ CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação, controle social e a Lei n. 12.741/2012. **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 18, n. 100, nov./dez. 2016, p. 143-154.

⁴⁶ No mesmo sentido, diz Gabriela Ríos Granados que o sigilo fiscal poderia ser aberto “[...] *cuando se otorgan beneficios fiscales (aminoraciones, deducciones, condonaciones); [...]*”. RÍOS GRANADOS, Gabriela. Acesso a la información tributaria: derecho y deber de los contribuyentes. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (org.). **Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusebio Gonzáles García**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 334-373. p. 335.

⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Sigilo bancário, fiscalização tributária e reserva de jurisdição: proposta de harmonização dinâmica. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 331-356. p. 345.

⁴⁸ “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

[...]

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei n. 5.172/66**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

Tanto é assim que a Comissão de Assuntos Econômico, ao examinar o PLS nº 188/2014 – o qual pretende incluir o inciso IV ao §3º do art. 198 do CTN, “para permitir a divulgação, por parte da Fazenda Pública, dos beneficiários de renúncia de receita”, – consignou se tratar de prestígio ao princípio da publicidade, “[...] que norteia a conduta da Administração Pública em conjunto com os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência, conforme prevê o art. 37 da Constituição Federal”⁴⁹. E registrou ainda:

Em razão da transparência em relação aos beneficiários, poderá a sociedade controlar de modo adequado a alocação indireta de recursos públicos. Os benefícios tributários poderão ser fiscalizados pela opinião pública caso violem a isonomia ou sejam desprovidos de fundamento social ou econômico para sua concessão.⁵⁰

O projeto foi recentemente aprovado no Senado Federal no sentido de autorizar a prestação de informações relativas aos benefícios setoriais, excluindo as pessoas físicas⁵¹. É certamente um avanço e demonstra, ademais, que tais informações, já à luz do texto constitucional, devem ser prestadas. Deve-se apenas, caso aprovado nas duas casas legislativas (seguirá agora para a Câmara), ter cuidado com interpretações restritivas, como se os demais incentivos não pudessem ser informados.

Nessa toada, é elogiável o manifesto para a campanha “Só acredito vendo”, do Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), que apontava para a necessidade de manutenção da redação original do projeto – o qual abrangia os incentivos relativos às pessoas físicas, bem como outras espécies de renúncias –, de forma a evitar divergências com relação aos setores abrangidos e de promover, enfim, maior transparência⁵². Apontamentos e dúvidas importantes foram lançados no documento:

[...] utilizar a expressão renúncia de receita ao invés de incentivo ou benefício de natureza tributária permite uma cobertura maior das diversas modalidades existentes de perda de receita do orçamento público, que devem ter ampla transparência. Renúncias setoriais representam apenas uma modalidade das renúncias. Limitar a transparência das renúncias à modalidade

⁴⁹ BRASIL. Senado Federal. **Parecer (SF) Nº 35**, de 2018. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7733888&ts=1531864156116&disposition=inline&ts=1531864156116> Acesso em: 13 nov. 2018.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ *Id.* Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado n. 188/2014**. Acrescenta inciso IV ao § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, para permitir a divulgação, por parte da Fazenda Pública, dos beneficiários de renúncia de receita. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117839>. Acesso em: 26 maio 2019.

⁵² INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Gastos tributários de empresas no Brasil**: 2011 a 2018. Brasília, nov. 2018. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Estudo_Gastos_tributarios_empresas.pdf?x25436. Acesso em: 25 maio 2019.

setorial poderá causar insegurança jurídica [...], uma vez que beneficiários de renúncias regionais, como Zonas Francas e Sudam, poderiam questionar se estão ou não enquadradas na modalidade. Outras dúvidas: a renúncia de PIS e COFINS para o diesel é setorial, ou seria setorial somente se fosse para todo o setor de combustível? Existem ainda os casos de renúncia de receita para uma empresa em específico, com o objetivo de atraí-la para se fixar em uma cidade, seria isso um benefício setorial?⁵³

Tais questionamentos são pertinentes e demonstram que a permissão constante do aludido projeto de lei não pode servir a limitar a prestação de informações.

Além da mencionada insegurança jurídica, a medida legal, se interpretada de forma contrária aos seus desígnios, pode resultar na manutenção, sob sigilo, de quantidade significativa de informação pública, o que não é a melhor solução. Afinal, está-se a tratar de gasto público, de garantia da livre concorrência, de manutenção do pacto federativo e da igualdade tributária. Como destacou Conti, o princípio da transparência fiscal é “[...] diretriz que assegura o acesso público à informação sobre as atividades fiscais, que deve ser observada na gestão dos recursos públicos, estando em consonância com as mais modernas técnicas da Administração Pública”⁵⁴.

Nessa linha, diante da natureza pública da informação e da plena necessidade de controle dos incentivos fiscais⁵⁵, o sigilo não pode ser óbice. Eventualmente pode ser resguardado, desde que com a devida justificativa e, ainda assim, desde que prestada a informação com as supressões necessárias.

Conclusão

A extrafiscalidade é fenômeno que deve ser estudado também pelo cientista do direito tributário. Trata-se de tributação com finalidade adicional, na qual se enquadra o incentivo fiscal. Esse é renúncia de receita com o fim de promover o desenvolvimento nacional, a igualdade, o pacto federativo, entre outros objetivos constitucionais.

⁵³ INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Gastos tributários de empresas no Brasil**: 2011 a 2018. Brasília, nov. 2018. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Estudo_Gastos_tributarios_empresas.pdf?x25436. Acesso em: 25 maio 2019.

⁵⁴ CONTI, José Maurício. Arts. 32 a 39. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 232-262. p. 240-241.

⁵⁵ É relevante destacar que apenas no âmbito federal as renúncias de receita chegaram, em 2018, à previsão de R\$ 283,4 bilhões, conforme consta do precitado parecer da CAE no PLS 188/2014. BRASIL. Senado Federal. **Parecer (SF) Nº 35**, de 2018. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7733888&ts=1531864156116&disposition=inline&ts=1531864156116> Acesso em: 13 nov. 2018. O dado também se encontra no mencionado manifesto do INESC, que noticia, além disso, que, a título comparativo, os gastos tributários passaram de 11,68% da arrecadação federal em 2011 para 20,70% em 2018, representando 3,97% do PIB. INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. *Op. cit.*

O fato de o controle dos incentivos fiscais envolver o exame de finalidades e de efeitos não o torna uma questão meramente política, mas também jurídica, sobretudo por se estar diante da base empírica limitada, que é o ordenamento positivo. Há a necessidade, pois, de se lançar mão de teorias interpretativas mais amplas, o que é favorecido pelo fenômeno da força normativa da Constituição.

O Direito, portanto, pode examinar as finalidades da legislação instituidora do incentivo, seja no âmbito abstrato, seja no âmbito concreto.

Por ser o incentivo considerado também uma despesa (gasto tributário, *tax expenditure*), poder-se-ia cogitar, então, o exame de suas finalidades e efeitos à luz apenas da legislação orçamentária, o que, em verdade, é um equívoco. A interdisciplinaridade é evidente nesse tema e, de qualquer modo, está-se a tratar de tributos indutores de comportamento. Considera-se o incentivo, igualmente, uma renúncia de receita.

Portanto, autoriza-se o controle dos incentivos fiscais à luz do Direito Tributário. De qualquer forma, é necessária a prestação das informações pertinentes, o que comumente é negado pelos entes políticos.

Demonstrou-se, no entanto, que o direito e o dever de informação são fundamentais, devendo ser observados com fidelidade pela Administração Pública. A informação clara e precisa é crucial para o controle eficaz dos incentivos e, em regra, não será limitada pelo sigilo fiscal. Eventualmente, supressões parciais podem ser necessárias, mas o gasto público deve ser o quanto possível transparente, de modo a possibilitar a fiscalização pelos órgãos de controle e pela sociedade.

A recente aprovação, no Senado Federal, do PLS 188/2014, que autoriza a prestação das informações referentes aos incentivos setoriais, representa um avanço. Não poderá, contudo, redundar em interpretação restritiva, como se informações atinentes a outras renúncias de receita não pudessem ser prestadas.

Controlar os incentivos fiscais é garantir a igualdade, o pacto federativo, o desenvolvimento nacional e a livre concorrência. Tal será possível apenas mediante informação clara e suficiente.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. Tradução Luiz Flávio Neto. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 07-29, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. **Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy**. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Conferencia-homenagem-Alexy2.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2018.

BEVILÁQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária).

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei n. 5.172/66**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer (SF) N° 35**, de 2018. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7733888&ts=1531864156116&disposition=inline&ts=1531864156116>. Acesso em: 13 nov. 2018.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado n. 188/2014**. Acrescenta inciso IV ao § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, para permitir a divulgação, por parte da Fazenda Pública, dos beneficiários de renúncia de receita. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117839>. Acesso em: 26 maio 2019.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação, controle social e a Lei n. 12.741/2012. **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 18, n. 100, p. 143-154, nov./dez. 2016.

CONTI, José Maurício. Arts. 32 a 39. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 232-262.

CUNHA FILHO, Marcio Camargo; XAVIER, Vítor César Silva. **Lei de acesso à informação: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (org.). **Direito tributário**. Florianópolis: Conpedi, 2014. p. 194-215. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=71>. Acesso em: 02 jun. 2019.

INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Gastos tributários de empresas no Brasil: 2011 a 2018**. Brasília, nov. 2018. Disponível em: <https://www.inesc.org.br/wp->

content/uploads/2018/12/Estudo_Gastos_tributarios_empresas.pdf?x25436. Acesso em: 25 maio 2019.

LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 167-185.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 350-370.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre contribuintes. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 537-590.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento nº 0442913-63.2016.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Desª. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 26 abr. 2017. Disponível em:

http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70072327190&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação e remessa necessária n. 0085661-10.2018.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Desª. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 28 nov. 2018. Disponível em:

http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70077204493&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. Acesso a la información tributaria: derecho y deber de los contribuyentes. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (org.). **Direito financeiro e tributário comparado**: estudos em homenagem a Eusebio González García. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 334-373.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio; XEREZ, Rafael Marçílio. Questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 458-471.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 123-139.

VELLOSO, Andrei Pitten. Exaurimento da contribuição ao FGTS. **Carta Forense**, São Paulo, 02 jun. 2015. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/exaurimento-da-contribuicao-ao-fgts/15405>. Acesso em: 13 nov. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. Sigilo bancário, fiscalização tributária e reserva de jurisdição: proposta de harmonização dinâmica. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação**: democracia e liberdade. São Paulo: Noeses, 2014. p. 331-356.

Sobre a declaração de constitucionalidade do Funrural: a insustentável leveza do precedente firmado no julgamento do RE nº 718.874

Wagner Arnold Fensterseifer*

Resumo: O presente artigo aborda a controversa questão envolvendo a contribuição previdenciária rural, comumente chamada Funrural, e as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal a respeito de sua (in)constitucionalidade. A abordagem possui viés descritivo e crítico, na medida em que pretende, ao mesmo tempo, descrever e explicitar os principais pontos das discussões jurídicas sobre o tema e apresentar críticas ao posicionamento adotado pelo STF em decisões recentemente proferidas. Desse modo, a análise principia pelo caso “Mataboi”, em que o STF – julgando o mérito do RE nº 363.852/MG – declarou inconstitucional a cobrança do Funrural. Após, realiza-se análise descritiva e crítica da decisão proferida no julgamento do RE nº 718.874/RS para, por fim, concluir-se que as premissas nas quais foi fundamentada essa recente decisão do Supremo, que declarou constitucional a cobrança do Funrural, são frágeis e encontram-se na iminência de serem invalidadas por decisão da própria Corte Suprema.

Palavras-chave: Funrural. STF. Precedentes.

Introdução

O fardo mais pesado esmaga-nos, verga-nos, comprime-nos contra o solo. Mas, na poesia amorosa de todos os séculos, a mulher sempre desejou receber o fardo do corpo masculino. Portanto, o fardo mais pesado é também, ao mesmo tempo, a imagem do momento mais intenso de realização de uma vida. Quanto mais pesado for o fardo, mais próxima da terra se encontra a nossa vida e mais real e verdadeira é. Em contrapartida, a ausência total de fardo faz com que o ser humano se torne mais leve do que o ar, fá-lo voar, afastar-se da terra, do ser terrestre, torna-o semi-real e os seus movimentos tão livres quanto insignificantes. Que escolher, então? O peso ou a leveza?¹

O romancista húngaro Milan Kundera, logo nas primeiras páginas de seu magistral romance “A Insustentável Leveza do Ser”, apresenta uma ideia bastante instigante, que é a aplicação do par conceitual peso/leveza às vidas de cada um de nós. Segundo Kundera, seria possível levar a vida de duas formas distintas: evitando adicionar qualquer tipo de peso à existência, e com isso tornando a vida leve, livre, ativa e desvinculada dos problemas mundanos; ou adicionando pesos que, ao mesmo tempo em que reduzem a liberdade de

* Advogado Tributarista. Mestrando em Filosofia na Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Especialista em Direito Tributário pelo IET-PUCRS. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: wagnerarnold@gmail.com. Telefone: 51 991979750.

¹ KUNDERA, Milan. **A insustentável leveza do ser**. São Paulo: Companhia das Letras, 2017. p. 02.

movimentos, aumentam a vinculação terrestre do ser, conferindo significado e realização para o plano de vida na Terra.

Dessa forma, Kundera coloca a questão existencial acerca do que seria mais desejável: uma existência marcada pelo peso ou pela leveza? O desenvolvimento da narrativa do romance demonstra diversas consequências decorrentes da adesão por um ou outro plano de vida, os prós e contras de se levar uma vida demasiadamente leve ou severamente pesada.

Transpondo essa reflexão para a vida institucional de uma Corte Suprema, seria possível considerar se é mais desejável que sua atuação seja leve ou pesada? Os precedentes, que nada mais são do que as decisões anteriormente tomadas por aquela instituição, devem ser vistos como fardos na vida da Corte ou podem ser desconsiderados em favor de uma leveza da atuação institucional?

Em um caso recente, o Supremo Tribunal Federal mostrou sua faceta mais leve, altiva, afastada da Terra, e – para tomar de empréstimo outra vez as palavras de Kundera – cujos *movimentos são tão livres quanto insignificantes*.

Trata-se do Recurso Extraordinário nº 718.874/RS², julgado em abril de 2017, em que o STF analisou a constitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91³, na redação dada pela Lei nº 10.256/01⁴, comumente chamada de Funrural, que havia sido declarada inconstitucional pelo plenário do próprio STF no ano de 2010 (RE nº 363.852/MG⁵), em decisão que foi posteriormente reiterada a fim de produzir efeitos *erga omnes*, em julgamento afetado à sistemática da Repercussão Geral (RE nº 596.177/RS⁶).

Apenas sete anos separam a decisão do plenário do STF, que julgou inconstitucional a cobrança do Funrural da sua mais recente decisão que declarou a constitucionalidade de sua

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 718.874/RS**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Jose Carlos Staniszewski. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 30 de março de 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13715465> Acesso em: 11 mar. 2019.

³ *Id.* **Lei Federal nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Portal da Legislação, Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 01 mar. 2019.

⁴ *Id.* **Lei Federal nº 10.256**, de 09 de julho de 2001. Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei no 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Portal da Legislação, Brasília, DF, 09 jul. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10256.htm. Acesso em: 01 mar. 2019.

⁵ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Recuso Extraordinário nº 363.852/MG**. Recorrente: Frigorífico Mataboi S/A. Recorrido: União Federal. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 03 de fevereiro de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>. Acesso em: 09 mar. 2019.

⁶ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 596.177/RS**. Recorrente: Adolfo Angelo Marzari Junior. Recorrido: União Federal. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 26 de agosto de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626799> Acesso em: 07 mar. 2019.

cobrança. Essa aparentemente abrupta mudança de entendimento causou surpresas nos contribuintes, gerou movimentações do Poder Legislativo e do Poder Executivo e fez mais uma vez proliferarem ações judiciais sobre o tema.

Na tentativa de compreender de forma mais clara o que ocorreu em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão do Funrural, é importante compreender o histórico legislativo da contribuição previdenciária, bem como analisar detidamente os argumentos apresentados nos julgamentos que avaliaram a constitucionalidade da exação.

Para tanto, o presente artigo está estruturado da seguinte forma: na primeira seção será realizada uma compilação das legislações que alteraram a cobrança do Funrural ao longo das últimas três décadas, a fim de que se possa compreender o substrato legislativo que foi objeto de interpretações diversas pelos Tribunais pátrios. Na segunda seção será analisada especificamente a decisão proferida pelo STF no caso “Mataboi”, julgamento no qual foi declarada inconstitucional a cobrança do Funrural. Na terceira seção o enfoque recairá sobre os argumentos apresentados pelos Ministros da Corte Suprema no julgamento do RE nº 718.874/RS, em que, alterando o próprio entendimento do STF sobre a matéria, declararam constitucional a cobrança do Funrural. Por fim, a quarta seção analisa criticamente os fundamentos da decisão do STF que declarou a validade constitucional da cobrança do Funrural e apresenta alguns questionamentos sobre os caminhos futuros que a questão poderá trilhar.

1 O julgamento do RE nº 363.852/MG – “Caso Mataboi” e a declaração de inconstitucionalidade do Funrural

No dia 03 de fevereiro de 2010, o Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou o RE nº 363.852/MG e, por votação unânime, decidiu que o Funrural não pode ser cobrado das pessoas físicas empregadoras rurais. O fundamento nuclear da decisão foi o fato de que o art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, em sua redação original, restringia as bases de cálculo sobre as quais poderia ser apurada a contribuição social do empregador, elencando como bases oponíveis tão somente a folha de salários, a receita ou o faturamento, ou o lucro, sendo vedada a cumulação de bases de cálculo.

No entendimento dos Ministros do STF, o fato de o empregador rural pessoa física já recolher contribuição sobre o faturamento (COFINS) e sobre folha de salários (art. 22, I, da

Lei nº 8.212/91), impedia a cobrança – cumulativa – da contribuição prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91 (Funrural)⁷. Como aponta Humberto Ávila, a inconstitucionalidade foi declarada:

[...] (i) em face da contrariedade à regra da unicidade de contribuições, porque o “produtor rural passou a estar compelido a duplo recolhimento, com a mesma destinação, ou seja, o financiamento da seguridade social”; (ii) pela quebra da isonomia entre o produtor rural que não possui empregados e aquele com empregados, bem como entre o empregador rural pessoa física e os contribuintes não rurais; (iii) porque a Lei n. 8.212/91 não determina o fato gerador da obrigação tributária, previsto somente em textos normativos emanados do Poder Executivo; e (iv) porque a utilização do resultado da comercialização da produção como base de cálculo da contribuição é regra aplicável exclusivamente às pessoas físicas produtores rurais sem empregados, devendo os empregadores rurais pessoas físicas contribuir na forma do art. 195, I, da Constituição.⁸

Além dos citados fundamentos de inconstitucionalidade material, havia inconstitucionalidade formal na cobrança do Funrural, consistente no fato de que a lei que instituiu a cobrança da contribuição (Lei nº 8.212/91) não tramitou no Poder Legislativo de modo a ser considerada Lei Complementar, mas apenas Lei Ordinária. Contudo, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, §4º, que faz remissão ao art. 154, I, exige a formalidade da Lei Complementar para criação de novas fontes de receita da Seguridade Social⁹.

Desse modo, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91, bem como as alterações nele promovidas pelas Leis nº 8.540/92 e 9.528/97, e do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/92. Conforme bem resume Arthur Ferreira Neto:

[...] o STF decretou a inconstitucionalidade – integral e sem preservação de texto – dos incisos I e II do art. 25 da Lei 8.212/91, os quais fixavam, precisamente, a base de cálculo da contribuição ora analisada (“receita bruta proveniente da comercialização da sua produção”), elemento esse da regra tributária que foi o enfoque central de análise dos Ministros do STF. E, com a invalidação do seu aspecto quantitativo, a contribuição em pauta restou abalada, de forma

⁷ CARDOSO, Oscar Valente. O contribuinte do Funrural após o julgamento do RE 363.852 pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 181, p. 116-124, out. 2010. p. 118.

⁸ ÁVILA, Humberto. Contribuição do produtor rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Subsistência da inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 185, p. 128-141, fev. 2011. p. 129.

⁹ HARADA, Kiyoshi. Funrural – inconstitucionalidade declarada pelo STF. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: IOB, v. 13, n. 74, p. 7-9, jul./ago. 2010. p. 08.

insuperável, na sua estrutura interna e na sua higidez, já que sem base de cálculo legitimamente instituída jamais há como se pretender cobrar qualquer tributo.¹⁰

Como a decisão em questão, RE nº 363.852/MG, no caso que ficou popularmente conhecido por “Caso Mataboi”, não estava afetada pelo regime de Repercussão Geral, produziu efeitos apenas *inter partes*, não *erga omnes*, foi necessário novo pronunciamento do Pleno do STF sobre o tema, o que ocorreu no julgamento do RE nº 596.177/RS, com reconhecimento de Repercussão Geral do art. 543-B do CPC de 1973, em que restou declarada a inconstitucionalidade da cobrança do Funrural, em decisão assim ementada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.¹¹

Houve pedido de modulação de efeitos pela Procuradoria da Fazenda Nacional no caso, contudo, foram rejeitados pelo Pleno do STF, de modo que a decisão de inconstitucionalidade produziu efeitos *ex tunc*.

O cenário, como aponta Oscar Valente Cardoso, é profícuo para discussões judiciais e incertezas para o contribuinte, que precisa ler, interpretar e aplicar a legislação à sua realidade cotidiana. Em um intervalo de aproximadamente dez anos, o art. 25 da Lei nº 8.212/91 passou por quatro alterações, tendo quatro redações diferentes¹².

Especialmente porque, mesmo tendo sido proferida a decisão em comento em agosto de 2011, não foi feita qualquer menção em relação à Lei nº 10.256/01, publicada já em momento posterior à Emenda Constitucional nº 20/98, e vigente há quase dez anos quando do julgamento do “Caso Mataboi”.

¹⁰ FERREIRA NETO, Arthur Maria. A declaração de inconstitucionalidade da chamada “Contribuição do Funrural” pelo STF e a inviabilidade de sua cobrança com base na Lei 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 183, p. 9-27, dez. 2010. p. 14-15.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 596.177**. Recorrente: Adolfo Angelo Marzari Junior. Recorrido: União Federal. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 26 de agosto de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626799> Acesso em: 07 mar. 2019.

¹² CARDOSO, Oscar Valente. O contribuinte do Funrural após o julgamento do RE 363.852 pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 181, p. 116-124, out. 2010. p. 122.

Permaneceu, portanto, em aberto, a questão sobre a avaliação acerca dos efeitos produzidos pela citada Emenda Constitucional, que promoveu importantes alterações nos artigos constitucionais analisados pelo STF nos RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS, bem como pela publicação da Lei nº 10.256/01, que alterou a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

A despeito dessa pendência, a jurisprudência pátria passou a proferir milhares de decisões declarando inconstitucional a cobrança da contribuição ao Funrural, mesmo em relação aos fatos geradores praticados já na vigência da Lei nº 10.256/01. Como exemplo, veja-se a argumentação que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região vinha utilizando para reconhecer como indevidas as contribuições ao Funrural:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCONSTITUCIONALIDADE. SUPERPOSIÇÃO DE INCIDÊNCIAS. BASE DE CÁLCULO NÃO IDENTIFICADA COM RECEITA OU FATURAMENTO. INSTITUIÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. LEIS Nº 8.540/1992, 9.528/1997 E 10.256/2001. 1. O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 363.852/MG, reconheceu a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural, quanto ao empregador rural pessoa física, prevista no artigo 25 da Lei 8.212/91. 2. Configura-se a superposição de incidências sobre a mesma base de cálculo, já que o produtor rural não enquadrado na categoria de segurado especial estaria obrigado a contribuir sobre o faturamento ou receita, nos termos do art. 195, I, da Constituição, e ainda sobre o resultado da comercialização da produção, segundo o disposto no § 8º do artigo 195 da CF. 3. Além disso, permanece a exigência de instituição de lei complementar para instituir outra fonte de custeio da seguridade social, nos moldes do art. 195, § 4º, da CF, já que a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural não constitui base de cálculo identificada com receita ou faturamento. 4. A Lei nº 10.256/2001 somente alterou o caput do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, que trata dos sujeitos passivos da contribuição. O fato gerador e a base de cálculo continuaram com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, anterior à EC nº 20/1998. Nessas circunstâncias, a alteração superveniente na Constituição não tem o condão de dar suporte de validade à lei já maculada por inconstitucionalidade. 5. O adquirente da produção agrícola, nos termos do artigo 30, IV, da Lei 8.212/91, é mero retentor da contribuição incidente sobre o valor da operação de aquisição dos produtos rurais, mas está obrigado, por sub-rogação, a operar o recolhimento do tributo. Nessa condição, tem legitimidade ativa ad causam para postular a declaração de inexigibilidade da contribuição previdenciária prevista no artigo 25 da Lei 8.212/91. Havendo autorização dos fornecedores, produtores rurais pessoas físicas, com empregados, evidencia-se a

legitimidade ativa, também, para o pedido de compensação, nos termos do art. 166 do CTN. 6. Apelo da Impetrante parcialmente provido.¹³

Ou seja, as decisões que analisavam a questão da cobrança da contribuição prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91, mesmo na redação dada pela Lei nº 10.256/01, declaravam inconstitucional a cobrança do tributo com base nas decisões proferidas pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, sobretudo porque havia sido declarada a inconstitucionalidade tanto da base de cálculo quanto das alíquotas que suportavam a cobrança do Funrural.

Com isso, criou-se no contribuinte a legítima expectativa de que a cobrança do Funrural era inconstitucional, conforme havia sido declarado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, de modo que milhares de produtores rurais deixaram de efetuar o recolhimento da contribuição por mais de uma década. A Receita Federal do Brasil, entretanto, seguiu fiscalizando e autuando contribuintes que não haviam efetuado o recolhimento do Funrural, sobretudo com base no fundamento de que as decisões do STF nos RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS não haviam se manifestado acerca da Lei nº 10.256/01, a qual conferiria constitucionalidade à cobrança da exação, uma vez que publicada após as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Da mesma forma, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em sua atuação junto ao Poder Judiciário, nas demandas que tratavam sobre a cobrança do Funrural, ou sobre a declaração de que o contribuinte estava desonerado de efetuar seu recolhimento, defendia a tese de que a Lei nº 10.256/01, por ter sido editada após a EC nº 20/98, teria validamente instituído a cobrança do tributo.

2 A declaração de constitucionalidade do Funrural – o julgamento do RE nº 718.874/RS

Quase uma década após as decisões do STF que declararam inconstitucional a cobrança do Funrural, a Corte Suprema voltou a se manifestar acerca da matéria, julgando, em março de 2017, o RE nº 718.874/RS, no qual analisava se a edição da Lei nº 10.256/01, bem como as alterações promovidas no texto constitucional pela EC nº 20/98, teriam superado as máculas de inconstitucionalidade na cobrança do Funrural antes verificadas pela Corte.

¹³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2006.71.07.005254-8**. Apelante: Cooperativa Agrícola Soledade LTDA. Apelado: União Federal. Rel. Des. Amaury Chaves de Athayde. Porto Alegre, RS, 01 de fevereiro de 2017. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8722027 Acesso em: 08 mar. 2019.

Na ocasião restou decidido, por maioria de votos, que “[...] é constitucional formal e materialmente a contribuição social de empregador rural pessoa física instituída pela Lei nº 10.256/2001 incidente sobre receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”¹⁴.

O relator para o Acórdão, Ministro Alexandre de Moraes, afirmou que, como a Lei nº 10.256/01 é posterior à EC nº 20/98 e teria sido suficientemente clara ao alterar o *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, restabeleceu validamente a cobrança do Funrural. Ainda, segundo o Ministro, em que pese tenham sido declarados inconstitucionais os incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91 pelas decisões do STF no julgamento dos RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS, referidos dispositivos normativos não teriam sido declarados inconstitucionais em sua integralidade, pois tratariam de duas normas distintas: (i) a do contribuinte segurado especial; e (ii) a do contribuinte pessoa física com empregados.

Para melhor compreensão do que estava em discussão veja-se a dicção do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, anterior à Lei nº 10.256/01:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea “a” do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho.¹⁵

Por sua vez, a Lei nº 10.256/01 alterou apenas o *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, aproveitando a redação anterior para os incisos do dispositivo, conforme reproduzido abaixo:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - Redação dada Lei nº 9.528/97;

II - Redação dada pela Lei nº 9.528/97.¹⁶

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 718.874/RS**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Jose Carlos Staniszewski. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 30 de março de 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13715465> Acesso em: 11 mar. 2019.

¹⁵ *Id.* **Lei Federal nº 9.528**, de 10 de dezembro de 1997. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Portal da Legislação, Brasília, DF, 10 dez. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9528.htm. Acesso em: 11 mar. 2019.

¹⁶ *Id.* **Lei Federal nº 10.256**, de 09 de julho de 2001. Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei no 9.528, de 10 de dezembro

Por essa razão, os argumentos do contribuinte para sustentar a inconstitucionalidade do Funrural, mesmo após a Lei nº 10.256/01, residiam justamente no fato de que os textos normativos que prescrevem a base de cálculo e a alíquota do tributo haviam sido declarados inconstitucionais pelo STF. E a Lei nº 10.256/01, ao fazer remissão ao texto dado pela Lei nº 9.528/97, padeceria do mesmo vício, em razão da vedação de superveniência de constitucionalidade de textos legais.

Foi nessa linha de argumentação que o Ministro Marco Aurélio proferiu seu voto, divergindo do Ministro Alexandre de Moraes, e entendendo pela inconstitucionalidade da cobrança do tributo, conforme excerto a seguir colacionado:

Ora, se declaramos inconstitucionais esses dois incisos, é dado, agora, tê-los como eficazes? Não, a resposta é desenganadamente negativa. Perdeu o legislador a oportunidade, dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, de dispor sobre a base de incidência do tributo da contribuição, pouco importando que tomasse de empréstimo a redação dos incisos que o Supremo assentou conflitantes com a Carta da República. Por isso, estamos presos ao que decidido. Não vieram, com a Lei nova, dispositivos prevendo a base de cálculo, ou seja, como tal, a receita bruta decorrente da comercialização dos produtos.¹⁷

Todavia, o fundamento da posição vencedora no STF, que declarou constitucional a cobrança do Funrural após a vigência da Lei nº 10.256/01, foi o seguinte: o art. 25 da Lei nº 8.212/91, bem como seus incisos I e II, dava suporte à interpretação cujo produto eram duas normas distintas. Uma norma instituindo a cobrança do Funrural para os produtores rurais pessoas físicas com empregados e outra norma instituindo a cobrança do Funrural para os produtores rurais segurados especiais. Ou seja, um texto que, quando interpretado, produziria duas normas.

Desse modo, considerando que o STF, no julgamento dos RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS, estava analisando a questão relativa ao Funrural exigido dos produtores rurais pessoas físicas com empregados, a declaração de inconstitucionalidade atingiria somente os incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91 de forma parcial. Permaneceriam válidos e eficazes os incisos para sua aplicação ao caso dos produtores rurais segurados especiais. Novamente,

de 1997. Portal da Legislação, Brasília, DF, 09 jul. 2001. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10256.htm. Acesso em: 01 mar. 2019.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 718.874/RS**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 30 de março de 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13715465> Acesso em: 11 mar. 2019.

um texto que, quando interpretado, produz duas normas, sendo que uma dessas normas foi declarada inconstitucional pelo STF.

Assim, a remissão feita pela Lei nº 10.256/01 deveria, na interpretação do STF, ser considerada válida, uma vez que aproveitáveis os incisos I e II que instituía base de cálculo e alíquota para cobrança do Funrural. Em conclusão, julgou-se constitucional a cobrança do Funrural dos produtores rurais pessoas físicas com empregados a partir da vigência da Lei nº 10.256/01, haja vista que sua publicação ocorreu após a EC nº 20/98, que alterou o art. 195 da Constituição Federal, permitindo a criação do tributo em questão por meio de Lei Ordinária.

Em suma, a diferença entre a *ratio decidendi* do precedente firmado no julgamento do “Caso Mataboi” e a *ratio decidendi* do precedente firmado pelo STF no RE nº 718.874/RS consistiria na distinção ocorrida entre um caso e outro, especialmente pelo fato de que a EC nº 20/98 alterou o art. 195 da Constituição Federal e passou a admitir a criação de novas fontes de custeio da seguridade social por meio de Lei Ordinária, justamente o caso da Lei nº 10.256/01.

O resultado do julgamento surpreendeu grande número de contribuintes, que, em razão dos anteriores precedentes do STF, haviam criado a legítima expectativa de que a contribuição ao Funrural seria – por derradeiro – declarada inconstitucional também para o período após a vigência da Lei nº 10.256/01. A abrupta mudança de entendimento, em que pese possua fundamentos jurídicos cogentes e sustentáveis, criou situação de desamparo para aqueles contribuintes que deixaram de recolher o tributo após a decisão do STF proferida em 2010, e reiterada em 2011.

Por esse motivo, foi realizado pedido de modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, para que somente se considerasse válida a cobrança do Funrural a partir de março de 2017, quando proferida a decisão declarando a constitucionalidade do tributo. O pedido de modulação de efeitos em favor do contribuinte, apesar de ter recebido dois votos favoráveis, foi negado pela maioria da Corte.

O atual entendimento jurisprudencial, portanto, indica que o Funrural é constitucional formal e materialmente a partir da vigência da Lei nº 10.256/01, conforme precedente firmado no julgamento do RE nº 718.874/RS, tendo sido considerada inconstitucional a cobrança da exação no período anterior à referida legislação, conforme precedentes (RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS).

Ocorre, contudo, que a sustentação de validade da cobrança do Funrural com base na Lei nº 10.256/01 é bastante frágil, sobretudo porque alicerçada em premissa *sub judice* que a qualquer momento poderá ser invalidada, fazendo com que toda a construção argumentativa

apresentada pelo Supremo no julgamento do RE nº 718.874/RS caia por terra. É o que se verá na seção seguinte.

3 **A insustentável leveza da constitucionalidade do Funrural e os possíveis caminhos futuros da questão**

Como visto anteriormente, o principal óbice enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 718.874/RS foi a questão relativa à suposta ausência de base de cálculo e alíquota instituindo a cobrança da contribuição previdenciária rural prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91 (na redação dada pela Lei nº 9.528/97), uma vez que foram declarados inconstitucionais pelo STF nos anos de 2010 e 2011, quando do julgamento dos RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS, e a novel legislação, não afetada pela declaração de inconstitucionalidade (Lei nº 10.256/01), fazia expressa remissão a esses incisos, aproveitando sua redação.

Contudo, a argumentação apresentada pelo Ministro Alexandre de Moraes, no que foi acompanhado pela maioria dos Ministros da Corte, consistia em afirmar que se trata de caso em que um texto normativo produz, após a sua interpretação, duas normas jurídicas distintas. A esse respeito, relevante trazer à colação lição do Prof. Humberto Ávila, esclarecendo a distinção entre texto e norma:

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.

[...]

Em outras hipóteses há apenas um dispositivo, a partir do qual se constrói mais de uma norma. Bom exemplo é o exame do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa.¹⁸

Nesse caso, portanto, afirmou-se que o art. 25 da Lei nº 8.212/91 é dispositivo normativo que, após interpretado, permite que se construa, a partir dele, mais de uma norma: uma para instituir a

¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 30.

cobrança do Funrural dos produtores rurais pessoas físicas com empregados e outra para instituir a cobrança do Funrural dos produtores rurais segurados especiais.

Em que pese sua doutrina tenha servido como fundamento teórico para o voto vencedor no caso, cabe ressaltar aqui o posicionamento do Prof. Humberto Ávila, discordando dessa interpretação dada ao art. 25 da Lei nº 8.212/91, em parecer publicado no ano de 2011, conforme excerto abaixo reproduzido:

Do ponto de vista da teoria das normas, é correto afirmar, de um lado, que cada dispositivo (texto normativo) não corresponde a uma norma (sentido normativo do texto), mas a sua soma é que permite reconstruir a uma só norma, já que a norma não é o dispositivo, mas o sentido normativo reconstruído a partir de um ou mais dispositivos. Isso significa, para o caso em pauta, que o caput do art. 25 e os incisos I e II são meros dispositivos por meio dos quais se reconstrói uma só norma de tributação. De outro lado, pode-se asseverar que para cada um dos dispositivos não corresponde uma norma, mas, em vez disso, que cada dispositivo, no seu sentido mínimo, corresponde a meros fragmentos de uma só norma (frammenti di norma). Isso quer dizer, para o caso em exame, que caput do art. 25 e os incisos I e II são meros fragmentos da norma de tributação correspondente à sua soma.¹⁹

Ainda assim, no entendimento da maioria dos Ministros do STF, tendo em vista que as declarações de inconstitucionalidade do Funrural contidas nos RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS diziam respeito tão somente ao caso dos produtores rurais pessoas físicas com empregados, permaneceria válida a norma que se aplica aos segurados especiais, de modo que não haveria qualquer irregularidade decorrente da remissão feita pela Lei nº 10.256/01 aos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Decidiu o STF, pois, que o texto veiculado pelo art. 25 da Lei nº 8.212/91, após passar pelo processo de interpretação, produziria como resultado duas normas distintas (uma destinada aos segurados especiais e outra destinada aos produtores rurais pessoas físicas). Como somente uma dessas duas normas foi declarada inconstitucional pela Corte Suprema, não haveria qualquer mácula na Lei nº 10.256/01, que aproveitou a redação dos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91 na redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Resta estabelecida, portanto, a leveza da sustentação da constitucionalidade da cobrança do Funrural após a vigência da Lei nº 10.256/01, declarada no julgamento do RE nº 718.874/RS: encontra guarida em premissa frágil, decorrente de uma das duas possíveis normas decorrentes da interpretação do supra referido art. 25 da Lei nº 8.212/91.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. Contribuição do produtor rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Subsistência da inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 185, p. 128-141, fev. 2011. p. 131.

Ocorre, entretanto, que essa frágil premissa se encontra atualmente *sub judice*, em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida e que aguarda inclusão em pauta de julgamento. Trata-se do RE nº 761.263/SC (Tema de Repercussão Geral nº 723), de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, em que se discute, à luz dos arts. 5º, *caput*; 97; 146, II e III; 150, I; 154, I; e 195, § 4º e § 8º, da Constituição Federal, a constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo segurado especial que exerce suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, desde sua redação originária.

O principal fundamento sustentado pelo contribuinte para ver declarada inconstitucional a cobrança do Funrural, em relação ao produtor rural segurado especial, consiste no fato de que o art. 25 da Lei nº 8.212/91, desde a sua redação originária, previu a cobrança do tributo com base na receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, enquanto o indicado dispositivo constitucional estabelece como base de cálculo o resultado da comercialização da produção. Trata-se de institutos alegadamente distintos, de modo que a legislação em apreço teria criado nova fonte de custeio da previdência social, por meio de lei ordinária em data anterior à EC 20/98, em afronta às exigências constitucionais fixadas nos artigos 154, I, e 195, I, § 4º, que exigiam lei complementar para tal finalidade.

Como se percebe, o argumento é exatamente o mesmo que foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS, onde foi declarada a inconstitucionalidade formal do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Destarte, a questão que se coloca é a seguinte: o Supremo Tribunal Federal, quando julgar o RE nº 761.263/SC, deverá respeitar seus precedentes e declarar a inconstitucionalidade formal do art. 25 da Lei nº 8.212/91, tal como fez anteriormente em 2010 e 2011, mas agora em relação à norma que afeta os produtores rurais segurados especiais. Qualquer decisão diferente dessa representaria um completo descaso com o *stare decisis*, com a estabilidade da jurisprudência, a segurança jurídica e a própria autoridade da Corte Suprema. Incompatível com um sistema de precedentes vinculantes.

Todavia, caso o STF venha a julgar o RE nº 761.263/SC (Tema de Repercussão Geral nº 723) seguindo sua própria jurisprudência sobre a matéria, estará automaticamente diante da necessidade de revisitar a decisão proferida no julgamento do RE nº 718.874/RS, porquanto a premissa na qual foi fundado o julgamento de constitucionalidade do Funrural a partir da Lei nº 10.256/01 teria sido invalidada. Lembre-se: um texto que interpretado produziria duas normas, sendo que apenas uma delas fora declarada inconstitucional. Agora, não mais.

Daí a insustentável leveza de uma Corte Suprema que decide ao alvedrio de seus próprios precedentes. Retomando a citação da epígrafe deste artigo, o Supremo Tribunal Federal como instituição viva, pode tomar dois caminhos distintos, cada qual com suas consequências: viver uma vida leve, livre, ativa e desvinculada dos problemas mundanos; ou, uma vida na qual são adicionados pesos que, ao mesmo tempo em que reduzem a liberdade de movimentos, aumentam a vinculação terrestre, conferem significado e realização aos atos por ele praticados.

Agora, o STF precisará solucionar a contenda que foi por ele mesmo criada, de modo a preservar minimamente o respeito por seus jurisdicionados, a segurança jurídica inerente à sua atuação e a confiança legitimamente depositada pelos cidadãos nos atos e decisões proferidos pela Corte em momentos anteriores. E a solução a ser dada ao caso não poderá perder de vista a necessária coerência entre as decisões anteriormente proferidas pela Corte, nem poderá deixar de considerar os precedentes institucionais, tal como ocorre na metáfora do romance em cadeia de Ronald Dworkin²⁰.

A metodologia criada pelo jusfilósofo norte-americano consiste em que cada juiz veja a si mesmo – quando decidindo um caso novo – como um sócio em um complexo empreendimento em cadeia representado pelas inúmeras decisões proferidas pelos Juízes que o antecederam. Essas decisões formam a história institucional e o trabalho do Juiz é continuar essa história e levá-la ao futuro por meio do que ele faz no presente. Assim, ele deverá interpretar o que foi feito no passado, porque ele possui a responsabilidade de avançar o empreendimento de forma alinhada, e não em qualquer nova direção que entenda correta²¹.

De modo semelhante, Frederick Schauer enfatiza que, em um sistema jurídico que internalize a teoria de precedentes, será necessário buscar uma atuação de juízes que estejam obrigados a proferir a mesma decisão que foi tomada em uma ocasião anterior, quando se decidiu um caso semelhante²². Decidir com precedentes é tratar de forma igual casos que podem ser considerados iguais, ou, *treat like cases alike*.

Dessa forma, o caminho mais coerente será declarar inconstitucional a cobrança do Funrural em relação aos produtores rurais segurados especiais (RE nº 761.263/SC) o que acarretará a invalidação da premissa sob a qual foi fundado o julgamento do RE nº 718.874/RS. Portanto, para que se mantenha a coerência, deverá ser revisitada a decisão

²⁰ DWORKIN, Ronald. **A matter of principle**. Cambridge: Harvard University, 1985.

²¹ *Ibid.*, p. 159.

²² SCHAUER, Frederick. Precedent. **Stanford Law Review**, Stanford/CA: Stanford University, n. 39, p. 571-605, fev. 1987.

proferida pelo STF em 2017, na qual se considerou válida a cobrança da referida exação após a publicação da Lei nº 8.212/91.

Como se sabe, não é permitida a cobrança de tributo sem lei que o determine (art. 150, I, da CF/88). Da mesma forma, o princípio da tipicidade tributária veda a cobrança de tributo instituído por lei que não tenha determinado expressamente todos os elementos necessários para sua cobrança, ou seja, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional²³.

O que permite que se conclua pela validade da cobrança do Funrural somente após a publicação da Lei nº 13.606/18, que, em seu art. 14, alterou a redação do inciso I do art. 25 da Lei nº 8.212/91, abaixo reproduzido, quando finalmente foram instituídas de forma válida a base de cálculo e a alíquota que permitem a cobrança da exação tributária:

Art. 14. O art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 25. [...]

I - 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; [...].²⁴

O cenário atual, portanto, escancara a insustentável leveza do precedente firmado pelo STF no julgamento do RE nº 718.874/RS, cuja premissa deverá ser invalidada pelo julgamento do RE nº 761.263/SC. As incertezas e reviravoltas acerca da cobrança da contribuição ao Funrural, que já duram quase duas décadas, ao que tudo indica ainda não chegaram ao fim. Aqueles contribuintes que resolveram incluir seus débitos de Funrural em programas especiais de parcelamento poderão questionar os pagamentos junto ao Poder Judiciário, da mesma forma que os contribuintes mais prudentes, que recolheram o tributo na forma que vinha sendo exigido pela Receita Federal do Brasil, terão consistentes argumentos para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente no período.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 154.

²⁴ BRASIL. **Lei Federal nº 13.606**, de 09 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nº s 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências.. Portal da Legislação, Brasília, DF, 09 jan. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm. Acesso em: 05 mar. 2019.

Conclusão

Em abril de 2017, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 718.874/RS, o STF tratou da possibilidade de cobrar a contribuição previdenciária rural, que havia sido declarada inconstitucional no ano de 2010, em decisão que foi posteriormente reiterada, a fim de produzir efeitos *erga omnes*, em julgamento afetado à sistemática da Repercussão Geral (RE nº 596.177/RS). A recente decisão, em aparente abrupta mudança de entendimento, acabou por declarar constitucional a cobrança do Funrural, a partir da vigência da Lei nº 10.256/01, causando surpresa nos contribuintes que criaram legítima expectativa pela inconstitucionalidade do tributo, baseados nos precedentes anteriores da própria Corte Suprema.

Na tentativa de compreender de forma mais clara o que ocorreu em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão do Funrural, o presente artigo buscou analisar de forma detalhada o histórico legislativo da contribuição previdenciária, bem como verificar detidamente os argumentos apresentados pelo STF nos julgamentos que avaliaram a (in)constitucionalidade da exação, bem como buscou verificar quais poderão ser os movimentos futuros do STF em relação à matéria, que se encontra longe de ter uma pacificação jurisprudencial.

Para tanto, o presente artigo trilhou a seguinte linha de raciocínio: na primeira seção, realizou-se compilação das legislações que alteraram a cobrança do Funrural ao longo das últimas décadas, a fim de que se pudesse compreender o substrato legislativo que foi objeto de interpretações diversas pelos Tribunais pátrios. Na segunda seção, foi analisada a decisão proferida pelo STF no caso “Mataboi”, julgamento no qual foi declarada inconstitucional a cobrança do Funrural. Na terceira seção, o enfoque voltou-se aos argumentos apresentados pelos Ministros da Corte Suprema no julgamento do RE nº 718.874/RS, em que declarada constitucional a cobrança do Funrural. E, por fim, na quarta seção, foram analisados criticamente os fundamentos da decisão do STF que declarou a validade constitucional da cobrança do Funrural, bem como foram apresentados alguns questionamentos sobre os caminhos futuros que a questão poderá trilhar.

Em suma, concluiu-se que a decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 718.874/RS, que declarou constitucional a cobrança do Funrural, a partir da vigência da Lei nº 10.256/01, está sustentada em premissa frágil, sobretudo porque pendente de julgamento Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida e que poderá declará-la inconstitucional. Assim, é preciso ter claro que o atual estado da jurisprudência acerca da

constitucionalidade do Funrural é instável e poderá vir a ser modificado a qualquer momento, especialmente quando vier a ser julgado o RE nº 761.263/SC.

Referências

ÁVILA, Humberto. Contribuição do produtor rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Subsistência da inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 185, p. 128-141, fev. 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. **Lei Federal nº 10.256**, de 09 de julho de 2001. Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei no 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Portal da Legislação, Brasília, DF, 09 jul. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10256.htm. Acesso em: 01 mar. 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 13.606**, de 09 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nº s 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências.. Portal da Legislação, Brasília, DF, 09 jan. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm. Acesso em: 05 mar. 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Portal da Legislação, Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 01 mar. 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.528**, de 10 de dezembro de 1997. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Portal da Legislação, Brasília, DF, 10 dez. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9528.htm. Acesso em: 11 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 596.177/RS**. Recorrente: Adolfo Angelo Marzari Junior. Recorrido: União Federal. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 26 de agosto de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626799> Acesso em: 07 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 718.874/RS**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 30 de março de 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13715465> Acesso em: 11 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recuso Extraordinário nº 363.852/MG**. Recorrente: Frigorífico Mataboi S/A. Recorrido: União Federal. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 03 de fevereiro de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>. Acesso em: 09 mar. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2006.71.07.005254-8**. Apelante: Cooperativa Agrícola Soledade LTDA. Apelado: União Federal. Rel. Des. Amaury Chaves de Athayde. Porto Alegre, RS, 01 de fevereiro de 2017. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8722027 Acesso em: 08 mar. 2019.

CARDOSO, Oscar Valente. O contribuinte do Funrural após o julgamento do RE 363.852 pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 181, p. 116-124, out. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

DWORKIN, Ronald. **A matter of principle**. Cambridge: Harvard University, 1985.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. A declaração de inconstitucionalidade da chamada “Contribuição do Funrural” pelo STF e a inviabilidade de sua cobrança com base na Lei 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 183, p. 9-27, dez. 2010.

HARADA, Kiyoshi. Funrural – inconstitucionalidade declarada pelo STF. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: IOB, v. 13, n. 74, p. 7-9, jul./ago. 2010.

KUNDERA, Milan. **A insustentável leveza do ser**. São Paulo: Companhia das Letras, 2017.

SCHAUER, Frederick. Precedent. **Stanford Law Review**, Stanford/CA: Stanford University, n. 39, p. 571-605, fev.1987.