



DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO

REVISTA DIGITAL DA FESDT

Número 11

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. 11, (2008)-
Porto Alegre: FESDT, 2008-
v.

Quadrimestral.

e-ISSN: XXXX XXXX

Descrição baseada em: n. 11, set./dez. 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

Cassiano Menke

Cezar Saldanha Souza Júnior

Cristiano Carvalho

Diego Galbinski

Éderson Garin Porto

Heleno Taveira Torres

Hugo de Brito Machado

Humberto Ávila

Igor Danilevicz

Juliana Ribas

Luciane Amaral Corrêa Münch

Melissa Guimarães Castello

Paulo Antônio Caliendo

Paulo de Barros Carvalho

Rafael Pandolfo

Robson Maia Lins

Rodrigo Dalcin Rodrigues

Roque Antônio Carrazza

Rosane Beatriz J. Danilevicz

Sacha Calmon Navarro Coêlho

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 2019/2021

CONSELHO ADMINISTRATIVO

Fábio Raimundi – *Presidente*

Melissa Guimarães Castello – *Vice-Presidente*

Rodrigo Dalcin Rodrigues – *Diretor Técnico*

Antonio Ricardo Vasconcellos Schmitt – *Diretor Financeiro*

Mariana Porto Koch – *Diretora Administrativa*

CONSELHO DELIBERATIVO

Ricardo Bernardes Machado – *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*

Diego Galbinski – *Conselheiro*

Fernando Mombelli – *1º Conselheiro Suplente*

Simone Anacleto – *2º Conselheira Suplente*

Jussandra Maria Hickmann Andraschko – *3ª Conselheira Suplente*

CONSELHO CURADOR

José Umberto Braccini Bastos – *Presidente*

Ederson Garin Porto – *Vice-Presidente*

Samuel Hickmann – *Conselheiro*

Edmundo Cavalcanti Eichenberg – *1º Conselheiro Suplente*

Cristiane da Costa Nery – *2ª Conselheira Suplente*

Alice Grecchi – *3ª Conselheira Suplente*

Editorial

Caro Leitor,

O lançamento de mais um número da revista "Direito Tributário em Questão" é algo a ser saudado com admiração. Trata-se de uma nova contribuição ao desenvolvimento do Direito Tributário brasileiro a partir da construção de novos conhecimentos e da divulgação dos resultados de estudos e pesquisas, bem como de debates que revelam dissensos e consensos.

Esta revista de número 11, além de artigos elaborados por diversos autores, contempla também os Anais do XVIII Congresso de Direito Tributário em Questão da FESDT, com resumos e artigos de alguns dos palestrantes dos painéis que compuseram o congresso ocorrido de 28 a 30 de junho de 2019, em Gramado – RS, o qual reuniu profissionais da advocacia privada, da advocacia pública, das fazendas, do poder judiciário, contadores, professores, estudantes de graduação e pós-graduação, num evento de intenso intercâmbio acadêmico, de reflexão sobre as teorizações e as práticas em matéria tributária.

O leitor observará que este número apresenta uma diversidade de temas atuais, objetos de estudos do Direito Tributário. Essa variedade eleva o debate relativo à complexidade da matéria na sociedade atual.

A incidência do imposto sobre operações financeiras em transações realizadas com criptomoedas, a modulação temporal de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal, o princípio da boa-fé objetiva e sua operatividade na obrigação tributária, a possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS na substituição tributária e no diferimento, o erro de proibição como excludente da culpabilidade no direito tributário, o ISS e as sociedades profissionais, o sistema tributário baseado na justiça, a tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo, o STF e a contribuição ao FUNRURAL são os temas dos artigos que compõem esta edição.

Ao grupo de autores e palestrantes do Congresso, 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

André Pedreira Ibañez	
O princípio da boa-fé objetiva e sua operatividade na obrigação tributária.....	5
Cassiano Menke	
O STF e a contribuição ao FUNRURAL: a tutela do particular com base no princípio da irretroatividade tributária material.....	30
Éderson Garin Porto e Paula Jaeger da Silva	
Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo.....	61
Gabriel Christimann	
A análise da (eventual) incidência do imposto sobre operações financeiras em transações realizadas com criptomoedas no território nacional.....	82
Guilherme Spillari Costa	
A possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS na substituição tributária e no diferimento.....	106
Joana Radalle Biasi	
Erro de proibição como excludente da culpabilidade no Direito Tributário.....	125
Lucas Bevilacqua e Vanessa Marini Ceconello	
A (in)segurança jurídica, incentivos fiscais de ICMS e a LC nº 160/2017.....	141
Maceno Lisboa da Silva	
Modulação temporal de efeitos e o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária.....	171
Maria Paula Farina Weidlich	
A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos.....	197
Thiago Zanetti Küllinger	
ISS alíquota fixa incidente nas sociedades profissionais: crítica e perspectiva da jurisprudência do STJ a partir de Humberto Ávila.....	220
Tiago da Silva Fonseca	
Dos fundamentos para um sistema tributário baseado na justiça.....	243

O princípio da boa-fé objetiva e sua operatividade na obrigação tributária

André Pedreira Ibañez*

Resumo: O artigo tem como escopo a abordagem da operatividade do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária. O primeiro capítulo tem início com o tratamento da obrigação tributária e dos sujeitos que a integram. Na sequência, o capítulo examina a obrigação tributária como processo dinâmico, a partir da análise do clássico “A Obrigação como Processo”, de autoria de Clóvis do Couto e Silva. O primeiro capítulo é encerrado com a abordagem do princípio da boa-fé objetiva, a partir de obras de autoria de António Menezes Cordeiro e de Judith Martins-Costa, que delimitam a boa-fé objetiva e exploram suas três funções. O segundo capítulo trata da aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária, utilizando como fundamento para essa aplicação a Constituição Federal e a Lei nº 9.784/99. Na sequência, tenta-se definir os limites aplicativos da boa-fé objetiva na obrigação tributária, a partir das três funções estudadas no capítulo anterior. O encerramento do capítulo se dá com o exame de jurisprudência atinente aos pontos abordados. Em termos conclusivos, verificou-se que a principal função a ser exercida pelo princípio em tela na obrigação tributária é a de limitação ao exercício de direitos subjetivos (função de controle), de forma a combater situações em que o fisco, escorado na letra fria da lei, busca se beneficiar através do exercício de posição jurídica contraditória com o comportamento previamente assumido. Ao final, é apresentado o reflexo desse contexto em julgados do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Palavras-chave: Boa-fé objetiva. *Venire contra factum proprium*. Proteção da confiança. Segurança jurídica. Obrigação tributária

Introdução

A evolução do direito tributário não permite que se continue a estudar a obrigação tributária sob o ponto de vista estritamente legal, pois a dinâmica da relação “fisco-sujeito passivo” tem se tornado cada vez mais complexa, impedindo que toda e qualquer resposta para eventuais controvérsias nessa relação seja encontrada na lei.

Dentro desse contexto evolutivo surge o princípio da boa-fé objetiva, largamente estudado no âmbito do direito privado, porém escassamente aplicado no direito tributário, justamente em decorrência do histórico excessivamente positivista desse ramo do Direito. Todavia, o contexto atual em que os contribuintes, além de se depararem com uma das maiores cargas tributárias do mundo, vêm-se compelidos a cumprir uma infinidade de obrigações acessórias exige que se inclua o tema da boa-fé objetiva no exame da obrigação tributária.

* Bacharel em Direito pela PUCRS (2004). Especialista em Direito Empresarial pela UFRGS (2007). Mestre em Direito pela UFRGS (2012). Doutor em Direito pela UFRGS (2017). Advogado. Professor do Centro Universitário Metodista IPA e Membro Efetivo da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT. Endereço: Rua Bogotá, 676, ap. 401, Bairro Jardim Lindóia, CEP 91060-000, Porto Alegre/RS. Telefones: (51) 3517-4435 e (51) 99122-1099. E-mail: andre@andreibanez.com.br.

Dessa forma, o presente artigo tem como escopo a abordagem da operatividade da boa-fé objetiva na obrigação tributária, adotando-se um ponto de partida de caráter mais teórico para, ao final, do estudo, expor a forma como esse princípio pode ser aplicado na prática.

O artigo está dividido em dois capítulos, sendo que o primeiro terá início com o tratamento da obrigação tributária e dos sujeitos que a integram, explorando as figuras do sujeito ativo e do sujeito passivo. A importância desse ponto decorre do fato de o princípio da boa-fé objetiva decorrer, eminentemente, do comportamento das partes contratantes (no direito privado) e integrantes da obrigação tributária (no direito tributário). Assim, a conduta das partes irá definir o cabimento de aplicação do princípio da boa-fé objetiva, de modo que indispensável saber quem são essas partes.

Na sequência, o primeiro capítulo envereda pelo exame da obrigação tributária como processo dinâmico, a partir da análise do clássico *A Obrigação como Processo*, apresentada pelo saudoso professor Clóvis do Couto e Silva, quando se candidatou à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, no ano de 1964. Apesar de transcorridos mais de cinquenta anos desde a sua elaboração, a obra permanece atual, sendo que a linha adotada pelo autor permite o encaixe no âmbito da obrigação tributária.

E encerrando o primeiro capítulo, será abordado o princípio da boa-fé objetiva, a partir de duas obras clássicas do direito privado: *Da Boa-fé no Direito Civil*, de autoria de António Menezes Cordeiro, e *A Boa-fé no Direito Privado*, de Judith Martins-Costa. Essas duas obras terão o condão de delimitar a boa-fé objetiva, diferenciando-a da boa-fé subjetiva, e de expor as três funções que a boa-fé objetiva pode exercer: a) cânone-hermenêutico integrativo (função interpretativa); b) criação de deveres jurídicos (função integrativa); e c) limite ao exercício de direitos subjetivos (função de controle).

O segundo capítulo irá tratar especificamente da aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária, utilizando como fundamento para essa aplicação a Constituição Federal e a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Na sequência tentar-se-á definir os limites aplicativos da boa-fé objetiva na obrigação tributária, a partir das três funções do princípio estudadas no capítulo anterior.

O encerramento do capítulo dar-se-á com o exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul acerca da matéria, de modo a verificar como esses Tribunais aplicaram o

princípio da boa-fé objetiva no âmbito da obrigação tributária, ainda que em alguns julgados o princípio em tela não seja expressamente referido.

Após o segundo capítulo serão apresentadas as conclusões do presente artigo, as quais, espera-se, possam, de alguma forma, contribuir para a evolução do estudo da matéria.

1 Os sujeitos que integram a obrigação tributária, a obrigação como processo dinâmico e o princípio da boa-fé objetiva

1.1 Os sujeitos que integram a obrigação tributária

O primeiro passo a ser dado para o estudo do tema proposto consiste no exame da legislação que conceitua a figura do sujeito ativo da obrigação tributária no âmbito do direito brasileiro. Trata-se, no caso, do Código Tributário Nacional, diploma legal com *status* de lei complementar que, em seu art. 119, determina que “[...] sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”¹.

Conforme se verifica, o dispositivo legal estabelece dois requisitos para a qualificação do sujeito ativo como tal: a) que seja uma pessoa jurídica de direito público, e b) que seja titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação.

Ocorre que esses dois requisitos ensejam severas críticas da doutrina, na medida em que não estão adequados à realidade do direito tributário atual.

A necessidade de que o sujeito ativo seja uma pessoa jurídica de direito público gera questionamentos no terreno da parafiscalidade, em que entidades privadas, como as integrantes do chamado Sistema “S”² e os sindicatos, possuem interesse direto na arrecadação.

Paralelamente, a exigência que o sujeito ativo seja o titular da competência para determinar o cumprimento da obrigação tributária também é controversa, na medida em que nem sempre haverá concordância entre sujeito ativo e titular da competência, como bem ilustra a crítica de Luciano Amaro:

¹ BRASIL. Palácio do Planalto. **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/15172.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

² O chamado “Sistema S” é composto por nove instituições de interesse de categorias profissionais, a saber: SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, SESC – Serviço Social do Comércio, SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo, SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, SESI – Serviço Social da Indústria, SEST – Serviço Social de Transporte, SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte e SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. SENADO FEDERAL. Senado Notícias. **Sistema S**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>. Acesso em: 12 jul. 2019.

O sujeito ativo é *da obrigação tributária*. Sua identificação deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência para instituir o tributo. Suponha-se a contribuição devida pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil. É correto dizer que sua instituição cabe à União. Mas não se pode dizer que ela seja o *sujeito ativo da obrigação tributária*. Sujeito ativo da obrigação (bem como o sujeito passivo) há de ser alguém que esteja presente na relação jurídica obrigacional.³ [Grifo no original.].

O fato é que, para o presente estudo, o sujeito ativo a ser considerado é aquele ente responsável pela arrecadação do tributo, chamado usualmente de “fisco”.

Já o art. 121, parágrafo único, define os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, ou seja, quem são os obrigados ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

O referido dispositivo legal estabelece, em seus dois incisos, que o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte ou o responsável. Examinando-se de forma mais atenta a figura do contribuinte, verifica-se que, segundo o parágrafo único, inciso I, do art. 121, do Código Tributário Nacional, é sujeito passivo da obrigação tributária principal, “[...] quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Paralelamente, segundo o inciso II do mesmo dispositivo acima referido, “[...] o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Assim, o grande diferencial entre contribuinte e responsável consiste no fato de o contribuinte estar intrínseca e diretamente relacionado com a situação que deu ensejo à ocorrência do fato gerador, enquanto o responsável é sujeito passivo da obrigação tributária única e exclusivamente por disposição legal.

De forma exemplificativa, Hugo de Brito Machado aborda essa diferenciação entre as duas espécies de sujeitos passivos:

Um exemplo esclarecerá estes conceitos: o *contribuinte* do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que auferir a renda ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda ou desses proventos, a condição de *responsável* pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é *contribuinte*,

³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 319-320.

porque não auferiu a renda ou os proventos, mas é *responsável*, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.⁴ [Grifo no original].

No direito alemão, o § 33 I AO define que “[...] sujeito passivo é quem deve um tributo, é responsável por um tributo, deve deduzir e pagar um tributo por conta de terceiro, deve emitir uma declaração de tributo, prestar garantia, escriturar livros e registros ou preencher outras obrigações a si impostas através de leis tributárias”⁵.

Criticando a limitação conceitual do citado dispositivo, Klaus Tipke e Joachim Lang ponderam:

O conceito de sujeito passivo tributário não expressa suficientemente que ele abrange a totalidade de direitos e deveres, e na verdade de um lado como participante do processo tributário e de outro como participante da relação obrigacional tributária; este pode em particular, ser credor de um reembolso fiscal ou de uma restituição.⁶

A crítica elaborada pelos doutrinadores alemães mostra-se igualmente adequada para enfrentar o dispositivo do CTN, na medida em que não se verifica, no art. 121, menção ao conteúdo obrigacional que marca a relação “fisco-sujeito passivo”.

E na tentativa de se promover a adaptação de princípios de direito privado ao universo da obrigação tributária, apresenta-se como cabível uma releitura do tema, utilizando-se valiosas contribuições da doutrina civilista. Dentre tais contribuições, a tese de Clóvis do Couto e Silva⁷, que concebeu a obrigação como processo dinâmico é, sem dúvida alguma, de importância ímpar.

1.2 A obrigação tributária como processo dinâmico

No ano de 1964, ao candidatar-se à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Clóvis do Couto e Silva apresentou a tese “A Obrigação como Processo”, que, diante de sua peculiar abordagem, acarretou uma contundente mudança nos rumos do estudo do direito obrigacional.

Essa importantíssima contribuição trazida pelo renomado jurista, diante de suas inúmeras qualidades, não pode ficar limitada ao âmbito do direito civil, merecendo ser utilizada no estudo de outros ramos do direito, em especial, do direito tributário. Ocorre que a

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 142.

⁵ ALEMANHA. **Abgabenordnung – AO**. Código Tributário, de 1º de janeiro de 1977. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/. Acesso em: 25 maio 2019.

⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 351.

⁷ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

obrigação tributária vem gradualmente superando certos dogmas oriundos de um passado excessivamente positivista, e tem trazido, para dentro do direito tributário, certos institutos e princípios que antigamente se encontravam vinculados única e exclusivamente ao direito privado. Dentre tais princípios, se destaca o da boa-fé objetiva, abordado por Clóvis do Couto e Silva da seguinte maneira:

A compreensão da relação obrigacional como totalidade ou como sistema de processos permite uma melhor e mais adequada inteligência dos elementos que a compõem, unindo-os todos por um laço de racionalidade. O número desses elementos foi expressivamente ampliado, no século, XIX, especialmente pela doutrina alemã, ao nos legar “o exame minucioso dos componentes estruturais da eficácia jurídica, colocando, ao lado do direito propriamente dito, a pretensão, a ação em sentido material, assim como os direitos formativos e as posições jurídicas, correspondendo aos primeiros o dever, a obrigação e a exceção do direito material”. A esse elenco o princípio da boa-fé agregou ainda os deveres anexos (*Nebenpflichten*), secundários ou instrumentais, que podem surgir “durante o curso e o desenvolvimento da relação jurídica e, em certos casos, posteriormente ao adimplemento da obrigação principal. Consistem em indicações, atos de proteção, como o dever de afastar danos, atos de vigilância, de guarda, de cooperação, de assistência”.⁸

Assim, analisando-se o vínculo obrigacional sob o ângulo da totalidade, passa o mesmo a ter sentido próprio, distinto do que teria pela soma de suas partes, de um compósito de direitos, deveres e pretensões, obrigações, ações e exceções. Se o conjunto não fosse diferente dos elementos que o compõem, o desaparecimento de um desses direitos ou deveres, embora pudesse não alterar o sentido do vínculo, de alguma maneira modificaria a sua estrutura. Deve-se contrastar que, mesmo adimplido o dever principal, ainda assim pode a relação jurídica perdurar como fundamento da aquisição (dever de garantia), ou em decorrência de outro dever secundário independente⁹.

Na relação obrigacional, os atos praticados por credor e devedor repercutem e ingressam no mundo jurídico, sendo dispostos e classificados segundo uma ordem, atendendo-se aos conceitos elaborados pela teoria do direito. Esses atos tendem a uma finalidade, a qual determina a concepção da obrigação como processo¹⁰.

A concepção da obrigação como processo, portanto, adequa-se apenas aos sistemas jurídicos que têm o nexu finalístico em destaque. Assim, nos sistemas que adotam a separação

⁸ SILVA, Almiro do Couto e. Prefácio. In: SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 10-11.

⁹ SILVA, Clóvis do Couto e. *Op. cit.*, p. 20.

¹⁰ *Ibid.*, p. 20-21.

absoluta entre direito das obrigações e direito das coisas, e nos sistemas em que a própria convenção transmite a propriedade, ainda que somente interpartes, mostra-se difícil considerar o desenvolvimento do dever como um processo¹¹.

A unidade funcional e a separação relativa entre o direito das obrigações e o direito das coisas é que tornam possível considerar a obrigação como um processo, dando-lhe específico significado jurídico¹².

O ordenamento jurídico, ao reger o nascimento e desenvolvimento do vínculo obrigacional, tem presente o sentido, o movimento e o fim da mesma relação, ou seja, o encadeamento, em forma processual, dos atos tendentes ao adimplemento do dever¹³.

O processo obrigacional é composto de duas fases: a do nascimento e desenvolvimento dos deveres e a fase do adimplemento, sendo que, nas obrigações que não se endereçam à transmissão da propriedade, o adimplemento se dá no plano do direito obrigacional¹⁴. É exatamente nesse ponto que se enquadra a obrigação tributária, na medida em que a satisfação da obrigação principal, mediante o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, se dá no plano do direito obrigacional, não acarretando a transmissão de propriedade.

Seria inviável definir a obrigação como ser dinâmico se não existisse separação entre o plano do nascimento e desenvolvimento, e o plano do adimplemento. A distância que se manifesta, no mundo do pensamento, entre esses dois atos, e a relação funcional entre eles existente, é que permite se considerar a obrigação como um ser dinâmico.

Além disso, o desenvolvimento da relação obrigacional, polarizada pelo adimplemento, está condicionado por certos princípios gerais, como o da autonomia da vontade e da boa-fé¹⁵. Ambos os princípios sempre foram muito afastados do direito tributário. Entretanto, essa situação vem sendo alterada no que diz respeito ao princípio da boa-fé, na medida em que se tem um considerável aumento de produção doutrinária e de abordagem jurisprudencial do tema.

Cabível neste ponto examinar de forma mais detalhada o princípio em tela, de modo a pavimentar o caminho para o exame de sua operatividade na obrigação tributária.

¹¹ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 21.

¹² *Ibid.*, p. 22.

¹³ *Ibid.*, p. 22.

¹⁴ *Ibid.*, p. 43-44.

¹⁵ *Ibid.*, p. 23.

1.3 O princípio da boa-fé objetiva

Para se falar em boa-fé objetiva, é indispensável que antes se promova a devida diferenciação da boa-fé subjetiva¹⁶, no intuito de evitar que ocorram as usuais confusões entre os dois institutos jurídicos.

Judith Martins-Costa fornece uma adequada definição dos dois institutos:

A expressão “boa-fé subjetiva” denota “estado de consciência”, ou convencimento individual de obrar [a parte] em conformidade ao direito [sendo] aplicável, em regra, ao campo dos direitos reais, especialmente em matéria possessória. Diz-se “subjetiva” justamente porque, para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito da relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção. Antitética à boa-fé está a má-fé, também vista subjetivamente como intenção de lesar a outrem.

Já por “boa-fé objetiva” se quer significar – segundo a conotação que adveio da interpretação conferida ao § 242 do Código Civil alemão, de larga força expansionista em outros ordenamentos, e, bem assim, daquela que lhe é atribuída nos países da *common law* – modelo de conduta social, arquétipo ou *standard* jurídico, segundo o qual, “cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, obrando como obraria um homem reto: com honestidade, lealdade, probidade”. Por este modelo objetivo de conduta levam-se em consideração os fatores concretos do caso, tais como o *status* pessoal e cultural dos envolvidos, não se admitindo uma aplicação mecânica do *standard*, de tipo meramente subsuntivo.¹⁷ [Grifo no original].

Dessa forma, é muito clara a diferença entre boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva. Contrapondo-se à má-fé¹⁸, na boa-fé subjetiva o sujeito crê que sua atuação se deu dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico. Já na boa-fé objetiva, se constata um modelo de conduta social que oriente o comportamento do homem reto (comum), de modo a agir de forma honesta, proba, leal, cooperativa, dentre outros atributos.

¹⁶ Menezes Cordeiro realiza um estudo aprofundado da boa-fé subjetiva, tratando de seus aspectos hermenêuticos, de suas concepções psicológica e ética, de sua funcionalidade e de sua aplicação. MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001. p. 407-526.

¹⁷ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 411.

¹⁸ A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, ao dispor, no art. 54, sobre o prazo de decadência de cinco anos para a Administração anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários, apresenta uma ressalva no sentido de que o prazo não seja aplicado se comprovada má-fé do administrado. Nesse caso, portanto, não há falar em boa-fé objetiva, mas sim em boa-fé subjetiva que, segundo o referido dispositivo, é presumida em favor do administrado. BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 12 maio 2019.

Tradicionalmente vinculado à esfera do direito privado, o princípio da boa-fé objetiva tem sofrido um constante alargamento de seu âmbito de aplicabilidade, ingressando, ainda que timidamente, na esfera do direito público, inclusive no direito tributário.

Nascida de uma tríplice raiz, a boa-fé tem origens no direito romano, no antigo direito germânico e no direito canônico, conforme lição de Judith Martins-Costa:

Não era desconhecida na Europa do século XVI a *bona fides* romana. Contudo, na Idade Média, e principalmente após a Recepção, havia o instituto romano sofrido um processo de subjetivação, conseqüência, entre outros fatores, do papel secundário que merecera na codificação justinianéia, e de já um certo contágio com a boa-fé canônica.¹⁹ [Grifo no original].

Clóvis do Couto e Silva, examinando o princípio da boa-fé, ressalta a sua importância na formação dos institutos jurídicos:

A influência da boa-fé na formação dos institutos jurídicos é algo que não se pode desconhecer ou desprezar. Basta contemplar o direito romano para avaliar sua importância. A atividade criadora dos magistrados romanos, restringida num primeiro momento ao *ius gentium*, e posteriormente estendida às relações entre os *cives*, através do *ius honorarium*, valorizava grandemente o comportamento ético das partes, o que se expressava, sobretudo, nas *actiones ex fide bona*, nas quais o árbitro do *iudex* se ampliava, para que pudesse considerar, na sentença, a retidão e a lisura do procedimento dos litigantes, quando da celebração do negócio jurídico.

Modernamente, fato similar ocorre com as chamadas cláusulas gerais que consagram o princípio da boa-fé, como o § 242 do BGB.²⁰ [Grifo no original].

De fato, a boa-fé objetiva foi muito estudada no direito alemão, sendo de extrema relevância o teor do § 242 do BGB, segundo o qual o “[...] devedor está adstrito a cumprir a prestação tal como exija a boa-fé, com consideração pelos costumes do tráfico”²¹.

Apenas em 1990, com o advento do Código de Defesa do Consumidor, ingressou o princípio da boa-fé no corpo legislativo brasileiro. Mencionado nos artigos 4º, inciso III²², e

¹⁹ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 110.

²⁰ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 32.

²¹ No original: *Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern*. ALEMANHA. **Bürgerliches Gesetzbuch – BGB**. Código Civil, de 1º de janeiro de 1900. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

²² “Art. 4º A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, atendidos os seguintes princípios:
[...]

51, inciso IV²³, da legislação consumerista, o princípio passou a ser largamente aplicado nos litígios envolvendo consumidores e fornecedores.

No âmbito jurisprudencial, cumpre fazer referência ao julgamento da Apelação Cível nº 591028295, realizado pela Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul²⁴. Relatado pelo, à época Desembargador, Ruy Rosado de Aguiar Júnior, trata-se de *leading case* envolvendo a aplicação do princípio da boa-fé no direito brasileiro. O chamado “caso dos tomates”, envolveu a CICA (Companhia Industrial de Conservas Alimentícias) e um agricultor que recebia sementes da empresa, efetuava o plantio e depois entregava a colheita para industrialização. Entretanto, na safra de 1987/1988 a CICA entregou as sementes, porém decidiu não adquirir a produção, desconsiderando o trabalho dos agricultores que haviam realizado o plantio e detinham expectativa de alienação da safra. Diante disso, ponderou o relator que a CICA havia gerado expectativa para os potenciais contratantes, violando a boa-fé, na medida em que desconsiderou a confiança que os agricultores haviam depositado na fase pré-contratual, devendo indenizá-los.

Em relação às funções que a boa-fé objetiva exerce, cumpre referir que se trata de três funções bem delimitadas: a) cânone hermenêutico-integrativo (função interpretativa); b) criação de deveres jurídicos (função integrativa); e c) limite ao exercício de direitos subjetivos (função de controle).

Na condição de cânone hermenêutico-integrativo, atua a boa-fé “[...] como *kanon* hábil ao preenchimento de lacunas, uma vez que a relação contratual consta de eventos e situações,

III – harmonização dos interesses dos participantes das relações de consumo e compatibilização da proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico, de modo a viabilizar os princípios nos quais se funda a ordem econômica (art. 170, da Constituição Federal), sempre com base na boa-fé e equilíbrio nas relações entre consumidores e fornecedores; [...]” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm. Acesso em: 26 abr. 2019.

²³ “Art. 51. São nulas de pleno direito, entre outras, as cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços que:

[...]

IV – estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a equidade; [...]” *Ibid.*

²⁴ “CONTRATO. TRATATIVAS. ‘CULPA IN CONTRAHENDO’. RESPONSABILIDADE CIVIL. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA ALIMENTÍCIA, INDUSTRIALIZADORA DE TOMATES, QUE DISTRIBUI SEMENTES, NO TEMPO DO PLANTIO, E ENTÃO MANIFESTA A INTENÇÃO DE ADQUIRIR O PRODUTO, MAS DEPOIS RESOLVE, POR SUA CONVENIÊNCIA, NÃO MAIS INDUSTRIALIZÁ-LO, NAQUELE ANO, ASSIM CAUSANDO PREJUÍZO AO AGRICULTOR, QUE SOFRE A FRUSTRAÇÃO DA EXPECTATIVA DE VENDA DA SAFRA, UMA VEZ QUE O PRODUTO FICOU SEM POSSIBILIDADE DE COLOÇÃO. PROVIMENTO EM PARTE DO APELO, PARA REDUZIR A INDENIZAÇÃO A METADE DA PRODUÇÃO, POIS UMA PARTE DA COLHEITA FOI ABSORVIDA POR EMPRESA CONGÊNERE, AS INSTÂNCIAS DA RÉ. VOTO VENCIDO, JULGANDO IMPROCEDENTE A AÇÃO. (12FLS - D.)” RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 591028295**. Quinta Câmara Cível, Relator: Ruy Rosado de Aguiar Júnior, julgado em 06/06/1991. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 15 mar. 2019.

fenomênicos e jurídicos, nem sempre previstos ou previsíveis pelos contratantes”²⁵. Trata-se, no caso, da boa-fé objetiva fazendo o papel de bússola na interpretação contratual. O Código Civil, em seu art. 113, consagra essa função da boa-fé objetiva, ao estabelecer que “[...] os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”²⁶.

A boa-fé objetiva também atua na criação de “deveres instrumentais ou laterais”, ou “deveres acessórios de conduta, deveres de conduta”, “deveres de proteção ou deveres de tutela”, expressões que, de forma direta ou indireta, vinculam-se com as denominações alemãs *Nebenpflichten* (Esser), *Schulzpflichten* (Stoll) e *weitere Verhaltenspflichten* (Larenz), já que a doutrina germânica foi a pioneira em seu tratamento²⁷. Assim, a boa-fé objetiva enseja a criação de novos deveres na relação contratual, os quais se destinam a todos os contratantes. Judith Martins-Costa apresenta um ilustrativo rol de exemplos de deveres jurídicos criados pelo princípio da boa-fé objetiva:

[...] a) *Os deveres de cuidado, providência e segurança*, como o dever do depositário de não apenas guardar a coisa, mas também de bem acondicionar o objeto deixado em depósito; b) *os deveres de aviso e esclarecimento*, como o do advogado, de aconselhar o seu cliente acerca das melhores possibilidades de cada via judicial passível de escolha para a satisfação de seu *desideratum*, o do consultor financeiro, de avisar a contraparte sobre os riscos que corre, ou do médico, de esclarecer ao paciente sobre a relação custo/benefício do tratamento escolhido, ou dos efeitos colaterais do medicamento indicado, ou ainda, na fase pré-contratual, o do sujeito que entra em negociações, de avisar o futuro contratante sobre os fatos que podem ter relevo na formação da declaração negocial; c) *os deveres de informação*, de exponencial relevância no âmbito das relações jurídicas de consumo, seja por expressa disposição legal (CDC, arts. 12 *in fine*, 14, 18, 20, 30 e 31, entre outros), seja em atenção ao mandamento da boa-fé objetiva; d) *o dever de prestar contas*, que incumbe aos gestores e mandatários, em sentido amplo; e) *os deveres de colaboração e cooperação*, como o de colaborar para o correto adimplemento da prestação principal, ao qual se liga, pela negativa, o de não dificultar o pagamento, por parte do devedor; f) *os deveres de proteção e cuidado com a pessoa e o patrimônio da contraparte*, como, v.g., o dever do proprietário de uma sala de espetáculos ou de um estabelecimento comercial de planejar arquitetonicamente o prédio, a fim de diminuir os riscos de acidentes; g) *os deveres de omissão e de segredo*, como o dever de guardar sigilo sobre atos ou fatos dos

²⁵ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 428.

²⁶ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

²⁷ MARTINS-COSTA, *op. cit.*, p. 438.

quais se teve conhecimento em razão do contrato ou de negociações preliminares, pagamento, por parte do devedor etc.²⁸ [Grifo no original.].

Essa função criadora de deveres instrumentais pode, ainda que de forma não muito evidente, ser extraída da cláusula geral do art. 422 do Código Civil, segundo a qual “[...] os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”²⁹.

A terceira função da boa-fé objetiva, de limitação ao exercício de direitos subjetivos, diz respeito à coibição de abuso, da contrariedade, do aproveitamento da própria torpeza ou ilicitude, o que, no campo contratual, justifica e deduz-se, em última instância, da noção de sinalagma³⁰.

No Código Civil Brasileiro, é possível extrair a função de limitação ao exercício de direitos subjetivos do art. 187, o qual dispõe que “[...] também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”³¹.

Trata-se de função intrinsecamente vinculada com a teoria dos atos próprios, segundo a qual se entende que a ninguém é lícito fazer valer um direito em contradição com a sua anterior conduta, interpretada objetivamente segundo a lei, segundo os bons costumes e a boa-fé, ou, quando para o exercício posterior se choque com a lei, os bons costumes e a boa-fé³².

Dentro da teoria dos atos próprios, destaca-se o *venire contra factum proprium*, que a doutrina define como “[...] o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”³³.

Assim, a proibição do *venire contra factum proprium* consiste na proteção de uma parte contra aquela que pretende exercer uma posição jurídica contraditória com o comportamento previamente assumido. Depois de gerar uma determinada expectativa, em razão de conduta seguramente indicativa de determinado comportamento futuro, há quebra dos princípios da lealdade e da confiança se vier a ser praticado contrário ao previsto, com surpresa e prejuízo à contraparte³⁴.

²⁸ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 439.

²⁹ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

³⁰ MARTINS-COSTA, *op. cit.*, p. 464.

³¹ BRASIL. *Op. cit.*

³² *Ibid.*, p. 460.

³³ MENEZES CORDEIRO, António Manuel. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001. p. 742.

³⁴ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. **Extinção dos contratos por incumprimento do devedor**. 2. ed. Rio de Janeiro: AIDE, 2004. p. 254.

O *venire contra factum proprium*, conforme será visto mais adiante, possui grande relevância para os debates que envolvem a aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária, pois existem situações em que o contribuinte acaba surpreendido com certos comportamentos contraditórios dos entes fazendários.

Assim, apresentados os aspectos teóricos referentes ao princípio da boa-fé objetiva, mostra-se adequado o exame da aplicação do referido princípio na obrigação tributária, de modo a proteger o contribuinte contra comportamentos imprevisíveis do fisco, que, a exemplo dos entes privados, não pode *venire contra factum proprium*.

2 O princípio da boa-fé objetiva e a obrigação tributária

2.1 Aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária

A Constituição Federal, no art. 37, *caput*³⁵, estabelece a moralidade como princípio geral da Administração Pública, sendo que da moralidade decorrem os princípios da boa-fé e da proteção da confiança³⁶ para aplicação no direito público, inclusive no direito tributário.

A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, prevê expressamente, no art. 2º, parágrafo único, IV³⁷, que a Administração Pública, nos processos administrativos, atuará segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé. Paralelamente, o art. 4º, II³⁸, da mesma lei, estabelece como dever do administrado, proceder, perante a Administração, com lealdade, urbanidade e boa-fé. Muito embora não se trate de diploma legal que discipline a obrigação tributária, pode-se notar a introdução da boa-fé objetiva, através de seus deveres anexos, no âmbito do direito público.

³⁵ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:
[...].” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 fev. 2019.

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 323.

³⁷ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; [...].” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 12 maio 2019.

³⁸ “Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

[...]

II – proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; [...].” *Ibid.*

A aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária é tema de crescente interesse da doutrina e da jurisprudência, na medida em que traz para dentro da relação jurídica tributária padrões de conduta (*standards*) a serem seguidos tanto pelos sujeitos ativos como pelos sujeitos passivos da obrigação.

Relevante consignar que o princípio da boa-fé só pode ser aplicado no universo da obrigação tributária se existir uma relação recíproca entre Estado e cidadão, ou seja, se a relação não puder mais ser caracterizada como Estado e súdito³⁹. Assim, não se pode visualizar a figura do contribuinte como mero “pagador de impostos”, de modo a concebê-lo apenas como um sujeito de deveres, porém, desprovido de direitos. Deve-se ter em mente que não pode o contribuinte, na condição de cidadão, ficar à mercê da liberalidade do fisco de tomar decisões contraditórias que contribuam firmemente com a mais absoluta insegurança jurídica.

Dessa forma, esse ingresso da boa-fé objetiva na esfera do direito tributário acarreta uma série de consequências práticas, como a proibição de retroatividade de leis que agravam a imposição tributária, regras de não surpresa e de vedação de imprevisibilidade, a irreversibilidade do ato de lançamento por erro de direito e de valoração dos fatos, o caráter vinculante das informações e respostas das autoridades fazendárias feitas aos obrigados tributários, a proibição de revogação de isenções onerosas, a exclusão ou redução de multas em certos casos, a proibição de analogia na fixação do tipo tributário, dentre outras⁴⁰.

Tanto os atos jurídicos do Poder Público de cunho geral e abstrato, como os atos de caráter individual e concreto, quando praticados, podem gerar legítimas expectativas no cidadão, que merecem proteção em nome da segurança jurídica e do Estado de Direito; essa proteção se dá pela aplicação dos princípios da tutela da confiança legítima e da boa-fé objetiva, que atuam obstaculizando os efeitos dos atos públicos contraditórios⁴¹.

Ao tratar de atos públicos contraditórios, ingressa-se na esfera do já referido princípio da vedação do *venire contra factum proprium*, que proíbe a adoção de comportamento posterior contraditório com comportamento previamente adotado. Muito embora não esteja positivado, o referido princípio é de extrema relevância para o direito tributário, sendo a própria ausência de positividade uma de suas principais prerrogativas, conforme opinião de Gabriel de Jesus Tedesco Wedy:

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 491.

⁴⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. A proteção da confiança legítima e da boa-fé no Direito. **Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, Brasília, v. 8, p. 71-83, ago. 2006. p. 78.

⁴¹ *Ibid.*, p. 71.

A boa-fé objetiva tem fundamento constitucional. Assim, a sua aplicação não se deve restringir a relações contratuais ou mesmo a relações privadas, devendo se infiltrar por todos os ramos do direito. A falta de regulamentação positiva do *nemo potest venire contra factum proprium*, uma vez admitido o princípio, acaba por lhe facilitar a aplicação da cláusula geral da boa-fé naqueles campos em que ela não é aplicada rotineiramente, como na esfera extracontratual e em face da Administração Pública.

A proibição do comportamento contraditório aparece aí como expressão do princípio constitucional da solidariedade social, de forma direta ou por quaisquer meios que lhe sirvam de expressão mais concreta, como os princípios da igualdade e da moralidade administrativa.⁴² [Grifo no original].

O princípio da boa-fé não funciona somente como regra de interpretação de deveres de esclarecimento e participação do contribuinte, mas produz um efeito gerador de Direito, assim, na fundamentação de deveres secundários, e um dever anulador do Direito nos casos do exercício inadmissível do Direito, por exemplo, na prescrição e no *venire contra factum proprium*⁴³.

Os atos jurídicos realizados pelo fisco têm o condão de gerar, no universo de contribuintes, reais expectativas quanto à sua validade e às suas consequências. Tais expectativas, por serem legítimas e criadas pelo próprio Estado, devem ser protegidas pelo direito para que se tenha uma verdadeira justiça fiscal. É evidente que o ato praticado pelo fisco que enseje a adoção de determinado comportamento por parte do contribuinte, através de uma expectativa real e justa, deve e merece ser protegido e tutelado pelo direito.⁴⁴

Mostra-se indispensável, entretanto, ressaltar a forma como os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva cumprem a sua função em relação a comportamentos contraditórios do Poder Público:

[...] (i) na hipótese de a expectativa ter sido criada por norma geral e abstrata, esta será protegida pelo *princípio da proteção da confiança legítima*; mas, (ii) na hipótese de a expectativa ter sido produzida a partir de norma individual e concreta, entra em jogo o *princípio da boa-fé objetiva*.⁴⁵ [Grifo no original].

⁴² WEDY, Gabriel de Jesus Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. **Interesse Público**, Belo Horizonte: Fórum, n. 43, p. 319-350, maio/jun. 2007. p. 323.

⁴³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 492.

⁴⁴ WEDY, *op. cit.*, p. 328.

⁴⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. A proteção da confiança legítima e da boa-fé no Direito. **Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, Brasília, v. 8, p. 71-83, ago. 2006. p. 76.

Conforme se verifica, se a legítima expectativa do contribuinte tiver sido despertada por uma norma jurídica de cunho geral e abstrato, a proteção se dá através do princípio da proteção da confiança legítima. Todavia, na hipótese de uma norma individual e concreta, destinada a uma situação específica, ter gerado expectativas legítimas para o contribuinte, entra em cena o princípio da boa-fé objetiva.

Realizada a abordagem teórica da matéria, apresenta-se como apropriado um exame casuístico da mesma, no sentido de que seja verificada a aplicação, em casos concretos, do princípio da boa-fé objetiva na relação “fisco-sujeito passivo”.

2.2 A jurisprudência

Uma situação que, via de regra, envolve uma demonstração da boa-fé do contribuinte é o procedimento de consulta no qual submete ao ente fazendário suas dúvidas a respeito da eventual tributação de determinado fato. Explorando a figura do contribuinte-consultante, Gabriel de Jesus Tedesco Wedy esclarece:

Para a consulta realizada pelo contribuinte ou interessado, somente haverá uma resposta e não duas ou mais. A partir da resposta oferecida pela Administração à consulta, o interessado não terá mais dúvida em relação à matéria fática posta à apreciação do Fisco. No caso de o interessado renovar a consulta acerca da matéria fática já esclarecida, estará atentando contra o princípio da boa-fé que deve sempre revestir as consultas formuladas à Administração. Todavia, se em resposta a consulta formulada pelo contribuinte a Administração evoluir, alterando seu entendimento inicial, impõe-se-lhe responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque. Neste sentido, entendimento do egrégio Supremo Tribunal Federal.⁴⁶

Conforme salientado, o tema foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal, mais especificamente no julgamento do Recurso Extraordinário nº 131.741, ementado nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO – CONSULTA – INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque.⁴⁷

⁴⁶ WEDY, Gabriel de Jesus Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. **Interesse Público**, Belo Horizonte: Fórum, n. 43, p. 319-350, maio/jun. 2007. p. 344.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 131.741**, Segunda Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 09/04/1996, DJ 24/05/1996. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28131741%2ENUME%2E+OU+13>

No caso, o contribuinte, por não saber o exato momento da incidência do ICMS, considerada a matéria-prima empregada na fabricação de álcool etílico carburante, endereçou consulta formal à competente autoridade fazendária, passando a recolher o tributo na forma definida pela Secretaria da Fazenda no resultado da consulta. Contudo, ao verificar que outro contribuinte da mesma atividade efetuava o recolhimento de forma bem menos severa, realizou uma segunda consulta respondida pelo ente fazendário em sentido diametralmente oposto, provocando prejuízos passíveis de indenização.

O Ministro Marco Aurélio, relator do acórdão, ao julgar o recurso favoravelmente ao contribuinte, enfatizou que “[...] a relação jurídica Estado/contribuinte há de repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor”⁴⁸.

O posicionamento do Ministro relator pode ser bem sintetizado no seguinte trecho do voto proferido:

No caso dos autos, a Recorrente, demonstrando inegável confiança no fisco e, portanto, havendo adotado postura de absoluta boa-fé, fez-lhe uma consulta e, a partir dela, adotou procedimento que, em última análise, veio a implicar antecipação do recolhimento do imposto. Enquanto isso, empresas congêneres agiam de modo diverso, tendo como data própria não a da emissão da nota fiscal para entrega futura, em se tratando de imposto diferido, mas da efetiva saída do produto industrializado. Eis que a ora Recorrente, tomando conhecimento desse fato, voltou a consultar a Administração Pública e está, então, modificando a postura anterior, tudo indicando diante da admissibilidade, como correto, do que vinha sendo praticado pelas demais empresas, acabou por consignar que a data propícia seria não a da expedição da nota fiscal, mas a da efetiva saída da mercadoria.⁴⁹

Conforme se verifica no caso referido, o modo de agir desorganizado do fisco, que prestou informações desencontradas, violou frontalmente o princípio da boa-fé objetiva, na medida em que dificultou sobremaneira o exercício da atividade econômica pelo contribuinte. No caso em tela a conduta do fisco inclusive afetou a concorrência do contribuinte com seus

1741%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6obp78k. Acesso em: 18 mar. 2019.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 131.741**, Segunda Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 09/04/1996, DJ 24/05/1996. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28131741%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6obp78k>. Acesso em: 18 mar. 2019.

⁴⁹ *Ibid.*

congêneres, sendo efetivamente acertada a decisão da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, no sentido de conceder indenização ao contribuinte pelos prejuízos sofridos.

No Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Especial nº 396.483/PR⁵⁰, julgado pela Segunda Turma e relatado pelo Ministro Humberto Martins, envolveu situação em que a União pretendia, sem o procedimento jurídico adequado, desclassificar o registro que o contribuinte havia obtido no Ministério da Agricultura como produtora de sementes, para fins de tributação. Entendeu o relator que, tendo a União, através de seu Ministério, efetuado o registro da empresa como produtora de sementes, não poderia vir posteriormente a alterar tal situação, sem o procedimento jurídico adequado, sob pena de *venire contra factum proprium*, conforme o trecho final de seu voto:

É fato incontroverso nos autos que a recorrida encontra-se registrada no Ministério da Agricultura como “produtora de sementes.” É o próprio art. 30 do Decreto n. 81.877/78 que conceitua produtor de semente como *toda pessoa física ou jurídica devidamente credenciada pela entidade fiscalizadora, de acordo com as normas em vigor*. Tendo a recorrida obtido o registro competente, não cabia à União indagar ou desclassificar essa situação jurídica sem o procedimento adequado.

Ademais, ao assim pretender fazer, está a União inserida em patente comportamento contraditório, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, pois a ninguém é dado *venire contra factum proprium*, tudo em razão da caracterização do abuso de direito.

Assim, diante da especificidade do caso, sem razão a recorrente em seu especial, pois é o registro no órgão de fiscalização competente, diante do reconhecimento da própria União do

⁵⁰ “TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – PRODUTORA DE SEMENTES – ALÍQUOTA REDUZIDA – ART. 278 DO RIR – ART. 30 DO DECRETO N. 81.877/78, QUE REGULAMENTA A LEI N. 6.507/77. 1. É fato incontroverso nos autos que a recorrida encontra-se registrada no Ministério da Agricultura como ‘produtora de sementes’. É o próprio art. 30 do Decreto n. 81.877/78 que conceitua produtor de semente como toda pessoa física ou jurídica devidamente credenciada pela entidade fiscalizadora, de acordo com as normas em vigor. Tendo a recorrida obtido o registro competente, não cabia à União indagar ou desclassificar essa situação jurídica sem o procedimento adequado, a fim de excetuá-la da alíquota reduzida descrita no art. 278 do RIR (Decreto n. 85.450/80). 2. Ademais, ao assim pretender fazer, está a União inserida em patente comportamento contraditório, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, pois a ninguém é dado *venire contra factum proprium*, tudo em razão da caracterização do abuso de direito. Assim, diante da especificidade do caso, sem razão a recorrente em seu especial, pois é o registro no órgão de fiscalização competente, diante do reconhecimento da própria União do cumprimento dos requisitos legais, que faz com que a pessoa jurídica ora recorrida seja qualificada como produtora de sementes. Recurso especial improvido.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 396.483/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Humberto Martins, julgado em 02/08/2007. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200101459890&dt_publicacao=17/12/2007. Acesso em: 18 mar. 2019.

cumprimento dos requisitos legais, que faz com que a pessoa jurídica ora recorrida seja qualificada como produtora de sementes.⁵¹ [Grifo no original.].

Muito embora o princípio da boa-fé objetiva não tenha sido expressamente mencionado no caso concreto, resta evidente o seu tratamento implícito no julgado. A União, ao atuar de forma contraditória com o comportamento previamente adotado, agiu de forma desleal e frustrou as legítimas expectativas do contribuinte.

Ainda no Superior Tribunal de Justiça, merece referência o julgamento do Recurso Especial nº 963.499/PR⁵², que envolveu ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ajuizada por espólio em 28 de junho de 2005 contra a União, visando se eximir do pagamento dos débitos relativos ao ITR incidente sobre a propriedade de uma fazenda. O fundamento da ação residia na ausência de detenção da posse e do domínio útil do imóvel rural desde 13 de dezembro de 1995, data em que foi invadido por 80 (oitenta) famílias do Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra – MST.

Em seu voto, ponderou o Ministro relator que o autor foi diligente em relação à salvaguarda do seu direito, tendo inclusive obtido decisão liminar de reintegração de posse em 16 de fevereiro de 1996. Entretanto, a mencionada medida não foi cumprida pelo Poder Executivo do Estado do Paraná, o que motivou o autor a solicitar a Intervenção Federal, pedido que foi acolhido pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná em 1º de abril de 2005.

Diante desse contexto bastante peculiar, enfatizou o Ministro relator a inércia do Poder Executivo:

A situação dos autos, portanto, demonstra que existe decisão judicial determinando a reintegração do imóvel ao autor há mais de 14 anos, inclusive com pedido de Intervenção

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 396.483/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Humberto Martins, julgado em 02/08/2007. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200101459890&dt_publicacao=17/12/2007. Acesso em: 18 mar. 2019.

⁵² “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ITR. IMÓVEL INVADIDO POR INTEGRANTES DE MOVIMENTO DE FAMÍLIAS SEM-TERRA. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. FATO GERADOR DO ITR. PROPRIEDADE. MEDIDA LIMINAR DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE NÃO CUMPRIDA PELO ESTADO DO PARANÁ. INTERVENÇÃO FEDERAL ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJPR. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PERDA ANTECIPADA DA POSSE SEM O DEVIDO PROCESSO DE DESAPROPRIAÇÃO. ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. DESAPARECIMENTO DA BASE MATERIAL DO FATO GERADOR. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ OBJETIVA.” *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 963.499/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=963499&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 18 mar. 2019.

Federal deferido pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Tal fato denota o esvaziamento da competência do Poder Judiciário, que fez o que lhe competia: deferir a retomada compulsória do imóvel rural.

Todavia, o Poder Executivo manteve-se inerte. Ainda, a circunstância de o INCRA ter oferecido mais de R\$ 14.000.000,00 (quatorze milhões de reais) pelo imóvel confirma a perda da propriedade, se não jurídica, pelo menos fática, do bem em si e evidencia a irreversibilidade da situação.⁵³

E, na sequência, salientou que essa posição contraditória do Estado viola os princípios da razoabilidade e da boa-fé objetiva:

Viola os Princípios da Razoabilidade e da Boa-fé Objetiva que o mesmo Estado que se omite na salvaguarda de direitos, mesmo após decisão judicial exigindo a sua intervenção protetória, venha a utilizar a aparência desse direito, ou o seu resquício, para cobrar tributos que pressupõem a incolumidade e existência nos planos jurídico (formal) e fático (material).

Pouco importa que a cobrança do tributo e a omissão estatal se encaixem em esferas diferentes da Administração Pública. União, Estados e Municípios, não obstante o perfil e personalidade próprios que lhes conferiu a Constituição de 1988, são parte de um todo maior, que é o Estado brasileiro. Ao final das contas, é este que responde pela garantia dos direitos individuais e sociais, bem como pela razoabilidade da conduta dos vários entes públicos em que se divide e organiza.⁵⁴

Já no Recurso de Apelação nº 70005342373⁵⁵, oriundo da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, relatado pela Desembargadora Maria

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 963.499/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=963499&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 18 mar. 2019.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ “MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. GLOSA DE CRÉDITOS. OPERAÇÃO DE SAÍDA DE EMBALAGENS PERSONALIZADAS. OPERAÇÃO SUJEITA AO ICMS. APLICAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. BOA-FÉ OBJETIVA. VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM. 1. O lançamento rege-se pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador. Art. 144 do CTN. Jurisprudência superveniente ao entendimento adotado pelo Fisco é inaplicável aos fatos geradores anteriores. 2. Se, ao tempo do aproveitamento de créditos de ICMS oriundo da aquisição de embalagens personalizadas, entendia o Fisco que a operação estava sujeita ao ICMS, é ilegal a glosa dos créditos aproveitados pelo adquirente fundada em decisão judicial superveniente ao fato gerador no sentido da não sujeição da saída dos referidos produtos ao ICMS. 3. Exigir o Fisco o estorno de créditos de ICMS aproveitados, oportunamente, pelo contribuinte, quando, à época da escrituração, entendia que as operações que os originaram estavam sujeitas ao ICMS, viola o princípio da boa-fé objetiva, porquanto constitui venire contra factum proprium. Hipótese em que a conduta anterior do Fisco criara, no contribuinte, legítima expectativa quanto à correção do creditamento realizado. Recursos desprovidos.” RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70005342373**. Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 12/03/2003.

Isabel de Azevedo Souza, a questão da boa-fé objetiva foi expressamente suscitada. O referido julgado envolveu situação em que determinada empresa aproveitou créditos de ICMS decorrentes da aquisição de embalagens personalizadas, seguindo entendimento do fisco estadual. Contudo, valendo-se de decisão judicial superveniente, que declarou a não incidência do ICMS sobre serviços de composição gráfica nas embalagens plásticas personalizadas, o fisco glosou os créditos aproveitados oportunamente pelo contribuinte.

Segundo a relatora, o lançamento tributário não poderia subsistir, pois, à época do aproveitamento, o fisco considerava que as operações de saída de embalagens personalizadas estavam sujeitas ao imposto estadual. Merece transcrição o seguinte excerto do voto da Desembargadora relatora:

Incabível, portanto, o estorno dos créditos fundado em decisão judicial superveniente ao fato gerador. Como não havia óbice ao creditamento na época em que realizado, porquanto refletia o entendimento do Fisco, padece de ilegalidade a glosa fundada em jurisprudência superveniente ao fato gerador. Daí que, conquanto não atingido pela decadência, não tem aplicação, no caso, o disposto no artigo 149 do Código Tributário Nacional. Por último, assiste razão a MM. Juíza *a quo*, Dra. Marluce da Rosa Alves, ao fundamentar a sentença na violação à boa-fé. Com efeito, exigir o Fisco o estorno de créditos do ICMS aproveitados pelo contribuinte, oportunamente, quando, à época da escrituração, entendia que as operações que os originaram estavam sujeitas ao ICMS, viola o princípio da boa-fé objetiva, porquanto constitui *venire contra factum proprium*. Isto porque a conduta do Fisco de defender, judicialmente, a incidência do ICMS nas operações de saída de embalagens personalizadas criara, no contribuinte, a legítima expectativa quanto à correção do creditamento realizado.⁵⁶

Como se vê, a relatora verificou a ocorrência de contradição na conduta do fisco de, inicialmente, entender pela incidência do ICMS sobre a saída das mercadorias, acarretando o aproveitamento dos créditos pelo contribuinte, e, posteriormente, glosar tais créditos com fulcro em decisão judicial superveniente, configurando *venire contra factum proprium*, e violando, como consequência, o princípio da boa-fé objetiva.

Em outro julgado, a Vigésima Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, apreciando a Apelação Cível nº 70027516210⁵⁷, consignou o respeito

Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

⁵⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70005342373**. Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 12/03/2003. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

⁵⁷ “ISS. BASE DE CÁLCULO. PARECER FISCAL. LANÇAMENTO. DIFERENÇAS. NOVOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. IMPOSSIBILIDADE. BOA-FÉ OBJETIVA. VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM.

ao princípio da boa-fé objetiva. No caso, a empresa, prestadora de serviços gráficos, que estava embasada em parecer exarado pelo fisco do Município de Viamão, no sentido da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza apenas sobre o valor do serviço prestado, veio a ser autuada de forma retroativa por não ter incluído na base de cálculo do imposto o valor dos materiais empregados.

Digno de transcrição o posicionamento adotado pela Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza, também relatora desse acórdão:

Efetivamente, o parecer autorizava o Autor a calcular o tributo apenas tomando em consideração apenas o preço do serviço prestado, sem incluir o valor dos materiais empregados. É incontroverso que tal entendimento não se amolda à legislação tributária em vigor. Todavia, a própria Administração Fazendária reconheceu, na via administrativa o equívoco do parecer, conforme se lê da defesa administrativa de fls. 38/39, *verbis*: “como se trata de erro, a empresa se habilita a ajustar sua conduta doravante, mas não a ser penalizada por algo que não deu causa”. Ora, a superveniente alteração do critério jurídico para o cálculo do tributo não pode ter eficácia retroativa. Por isso, não poderia o Fisco ter lançado as diferenças do ISS decorrentes da não inclusão do valor dos materiais. Como bem destacou a douta Promotora de Justiça, a autuação esbarra no princípio da boa-fé objetiva. Isso porque exigir o Fisco as diferenças de ISS recolhido a menor com o expresse respaldo de parecer fiscal, viola o princípio da boa-fé objetiva, porquanto constitui *venire contra factum proprium*. Ao orientar o parecer fiscal que o ISS incidiria “sobre o valor do serviço apresentado na nota fiscal, sendo desconsiderado neste caso a receita bruta (total da nota)”, criou no contribuinte a legítima expectativa quanto à correção do pagamento realizado.⁵⁸ [Grifo no original.].

Conforme se verifica, trata-se de hipótese em que o conteúdo da boa-fé objetiva foi privilegiado, em detrimento da previsão legal, que estipulava a tributação de forma mais onerosa em comparação com o entendimento manifestado pelo Município de Viamão em seu parecer.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. É vedado ao Fisco conferir eficácia retroativa à superveniente alteração de critério jurídico para a cobrança de ISS em detrimento do contribuinte. Art. 146 do Código Tributário Nacional. Hipótese em que o Fisco exige diferenças de ISS recolhido a menor amparado em parecer exarado pela autoridade competente em violação ao princípio da boa-fé objetiva, porquanto constitui *venire contra factum proprium*. Violação da legítima expectativa do contribuinte quanto à correção do pagamento realizado. 2. Em se tratando de causa em que restou vencida a Fazenda Pública, os honorários advocatícios são fixados de acordo com a apreciação equitativa do juiz. Hipótese em que os honorários fixados devem ser majorados. Recurso do Réu desprovido. Recurso do Autor provido.” RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70027516210**. Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 18/12/2008. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

⁵⁸ *Ibid.*

Inclusive, nesse contexto há o art. 146 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.⁵⁹

Cuida-se de dispositivo que evidencia a preocupação do legislador com o respeito à legítima expectativa do sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, devidamente analisados os julgados, fica evidente que a jurisprudência tem encontrado fundamentos para a aplicação do princípio da boa-fé objetiva em favor do sujeito passivo da obrigação tributária.

Outrossim, ainda que não esteja expresso nos referidos julgados, há algo em comum que os une, no que diz respeito à aplicação do princípio da boa-fé objetiva. Afinal, é visível a preocupação dos julgadores com a maneira pela qual se dá a relação entre Fisco e contribuinte, no sentido de que haja respeito do primeiro em relação à confiança que lhe é depositada pelo segundo.

Efetivamente, os julgados acima apresentados enaltecem (ainda que de forma tácita) os deveres instrumentais de lealdade e cooperação, que decorrem do princípio da boa-fé objetiva. Consequentemente, pode-se extrair uma regra segundo a qual o princípio da boa-fé objetiva deve ser aplicado sempre que se identificar uma potencial violação aos referidos deveres instrumentais por parte do fisco, com a possibilidade de ter que indenizar o contribuinte por danos que lhe tenha causado, na linha do verificado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 131.741.

Encerrada a exposição dos temas propostos, parte-se para a apresentação das conclusões obtidas ao longo do presente artigo.

Conclusões

A linha de abordagem aqui utilizada permitiu evidenciar a importância da aplicação do princípio da boa-fé objetiva no âmbito da obrigação tributária. Afinal, as controvérsias nessa seara normalmente podem ser dirimidas com amparo exclusivamente na lei. Entretanto, muitas vezes essa solução não irá produzir efetiva justiça no caso concreto, sendo extremamente importante a aplicação do princípio da boa-fé objetiva.

⁵⁹ BRASIL. Palácio do Planalto. **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/15172.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

Nesse contexto, restou evidenciado que a grande função a ser exercida pelo princípio em tela na obrigação tributária é a de limitação ao exercício de direitos subjetivos (função de controle), de forma a combater situações em que o fisco, escorado na letra fria da lei, busca se beneficiar através do exercício de posição jurídica contraditória com o comportamento previamente assumido. E justamente nesse cenário destaca-se a vedação do *venire contra factum proprium*, que se mostrou como principal instrumento de que o sujeito passivo dispõe para ensejar a aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária, em detrimento do interesse do Fisco.

A partir dessa aplicação do princípio, resta consolidada a ideia de que o fisco não pode gerar legítimas expectativas no sujeito passivo, a partir de normas individuais e concretas – como uma solução de consulta ou um parecer – para depois vir a frustrar essas expectativas através de uma mudança repentina e radical de posicionamento, contraditório com aquele previamente adotado.

Como consequência dessa linha de entendimento, restou evidenciado que, nos casos em que o sujeito passivo sofrer prejuízo em virtude da frustração de legítimas expectativas criadas pelo Fisco, nascerá, para aquele, o direito de ser indenizado por este, conforme verificado no exame do julgamento do Recurso Extraordinário nº 131.741.

Já no exame do julgamento do Recurso Especial nº 396.483/PR verificou-se a impossibilidade de um órgão adotar posição contraditória com outro órgão da mesma esfera da administração pública, na medida em que fazem parte de um mesmo ente tributante.

Mais do que isso, restou consignado que em casos de omissão estatal de uma esfera da Administração Pública, que impeça o exercício do direito de propriedade, não pode ser permitida a exigência de tributo sobre essa mesma propriedade, ainda que por outra esfera da administração. Esse o caso do Recurso Especial nº 963.499/PR.

A partir do exame do julgamento da Apelação Cível nº 70027516210, julgada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, também ficou registrado que se o Fisco sinaliza o descabimento do pagamento de determinado tributo, não poderá, posteriormente, vir a realizar o lançamento desse mesmo tributo, sob pena de *venire contra factum proprium*.

Também restou esclarecido que orientações do Fisco em relação à composição da base de cálculo de tributo de sua competência não podem ser modificadas posteriormente em prejuízo do sujeito passivo, ainda que tais orientações tenham se dado em desacordo com a lei. Trata-se, no caso, do julgamento da Apelação Cível nº 70027516210, realizado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Como se vê, tamanha a relevância do

princípio da boa-fé objetiva no referido julgado, que veio a prevalecer quando ponderado com o princípio da legalidade.

Por fim, a partir dos julgados analisados, pode-se extrair uma regra segundo a qual o princípio da boa-fé objetiva deve ser aplicado sempre que for identificada uma potencial violação aos deveres instrumentais de lealdade e de cooperação por parte do fisco, com a possibilidade de ter que indenizar o contribuinte por danos que lhe tenha causado, na linha do verificado no Recurso Extraordinário nº 131.741.

Referências

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. **Extinção dos contratos por incumprimento do devedor**. 2. ed. Rio de Janeiro: AIDE, 2004.

ALEMANHA. **Abgabenordnung – AO**. Código Tributário, de 1º de janeiro de 1977. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/. Acesso em: 25 maio 2019.

ALEMANHA. **Bürgerliches Gesetzbuch – BGB**. Código Civil, de 1º de janeiro de 1900. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 fev. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **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/l5172.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em: 26 abr. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 12 maio 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 396.483/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Humberto Martins, julgado em 02/08/2007, DJ 17/12/2007. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200101459890&dt_publicacao=17/12/2007. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 963.499/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=963499&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 131.741**, Segunda Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 09/04/1996, DJ 24/05/1996. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28131741%2ENUME%2E+OU+131741%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6obp78k>. Acesso em: 18 mar. 2019.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. A proteção da confiança legítima e da boa-fé no Direito. **Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, Brasília, v. 8, p. 71-83, ago. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 591028295**. Quinta Câmara Cível, Relator: Ruy Rosado de Aguiar Júnior, julgado em 06/06/1991. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 15 mar. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70005342373**. Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 12/03/2003. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70027516210**. Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 18/12/2008. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

SENADO FEDERAL. Senado Notícias. **Sistema S**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>. Acesso em: 12 jul. 2019.

SILVA, Almiro do Couto e. Prefácio. *In*: SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 10-11.

SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

WEDY, Gabriel de Jesus Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. **Interesse Público**, Belo Horizonte: Fórum, n. 43, p. 319-350, maio/jun. 2007.

O STF e a contribuição ao FUNRURAL: a tutela do particular com base no princípio da irretroatividade tributária material

Cassiano Menke*

Resumo O presente artigo visa demonstrar que o princípio da irretroatividade tributária material, fundamentado nos princípios da liberdade, da propriedade, da dignidade humana e no sobreprincípio da segurança jurídica, tutela o particular no caso da decisão proferida no RE nº 718.874, envolvendo a Contribuição ao Funrural. Essa tutela deve ocorrer ainda que o STF tenha deixado de modular os efeitos da referida decisão judicial, haja vista não ser aplicável a regra baseada no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 ou mesmo a regra fundamentada no art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil, em situações nas quais o Tribunal declara a constitucionalidade de certo ato estatal. Da aplicação do princípio da irretroatividade ao presente caso decorre o efeito segundo o qual a decisão do RE nº 718.874 deve ter eficácia apenas prospectiva, isto é, de março de 2017 em diante.

Palavras-chave: Irretroatividade. Direitos fundamentais. Proteção da confiança. Contribuição ao Funrural.

Introdução

Os efeitos das decisões judiciais tomadas pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da chamada Contribuição ao Funrural têm sido alvo de muitas discussões no âmbito do Direito Tributário. A polêmica se deve à seguinte situação: o STF reconheceu, por duas vezes, em 2010 e em 2011, por deliberação unânime do seu órgão pleno, a inconstitucionalidade do aludido tributo. Baseados nesses precedentes do Tribunal, diversos particulares que estavam sujeitos ao recolhimento da Contribuição passaram a deixar de pagá-la. Muitos deles ajuizaram ações individuais, visando obter tutela jurisdicional específica no mesmo sentido daquele que fora adotado nesses precedentes da Corte Suprema, o que, aliás, parecia ser o efeito óbvio a ser esperado na solução desse caso.

Ocorre, contudo, que, passados cerca de sete anos da decisão a qual, pela primeira vez, reconheceu a inconstitucionalidade da Contribuição, o STF, em 2017, voltou a examinar o tema. O tributo objeto de exame seguia sendo rigorosamente o mesmo daquele que o Tribunal declarara incompatível com a CF/88, com idêntico sujeito passivo e igual base de cálculo. Porém, dessa vez, pronunciando-se em sentido oposto, pelos fundamentos a serem adiante expostos, decidiu pela constitucionalidade do tributo.

* Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFRGS. Professor do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da PUCRS/IET. Professor de Direito Tributário na Fundação do Ministério Público do Rio Grande do Sul – FMP. Professor de Direito Tributário na Escola Superior da Magistratura da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul – AJURIS. Consultor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas – FGV. Advogado.

Essa mudança de entendimento do STF ocorrida, como dito, em 2017, fez com que aqueles contribuintes que, no curso de suas ações judiciais individuais, tinham deixado de recolher o tributo a partir de 2010, se tornassem devedores de toda quantia que não pagaram ao fisco. Tamanho foi o “rombo” causado nos bolsos dos contribuintes em face dessa guinada judicial que o Poder Público decidiu adotar medida extrema. Publicou a Medida Provisória nº 793, de 31 de julho de 2017 e, depois, a Lei nº 13.606/2018, e criou, por meio delas, o Programa de Regularização Tributária Rural. Tratou-se de programa de parcelamento concebido especificamente para amenizar os prejuízos que os produtores rurais suportaram em face da mudança de entendimento promovida pelo STF.

Provocado a se pronunciar sobre uma possível modulação dos efeitos da nova decisão, a adotada em 2017, o STF negou tal possibilidade. Segundo o Tribunal, em decisão tomada em 23 de maio de 2018, descabe modular efeitos no caso. Isso porque a Corte Suprema declarou o tributo constitucional. E a referida modulação só seria cabível, baseada no art. 27 da Lei nº 9.868/99, nas hipóteses em que há declaração de inconstitucionalidade de certa lei ou de certo ato normativo.

Além disso, o Tribunal também rejeitou a aplicação da norma baseada no art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil (CPC). Essa possibilita ao STF a modulação dos efeitos das suas decisões nas hipóteses de *alteração da jurisprudência dominante*. Todavia, segundo a Corte constitucional, essa alteração não teria ocorrido, já que, no passado, os dispositivos legais analisados pelo Tribunal seriam diversos daqueles recentemente julgados.

Em face desse quadro fático, o certo é que a nova decisão do STF acabou por produzir efeitos retroativos em prejuízo de milhares de indivíduos que basearam suas condutas nos pronunciamentos anteriores do Tribunal. Tendo em vista esses efeitos, portanto, surge indagação altamente relevante aos interesses das partes envolvidas nesse caso e que, por assim ser, consiste no objeto de análise do presente artigo: afora as possibilidades de modulação de efeitos acima mencionadas, não haveria, em casos como o ora exposto, outra norma jurídica capaz de proteger os particulares que foram submetidos à frustração de sua confiança pela mudança de entendimento do Poder Judiciário?

O trabalho que passa a ser aqui desenvolvido visa responder essa pergunta. Mais precisamente, visa demonstrar que a CF/88 tutela os particulares em tal hipótese. Ela estabelece o princípio da irretroatividade tributária, por meio do qual o contribuinte deve ser protegido mesmo nas situações não cobertas pelas regras jurídicas que autorizam o STF a modular os efeitos das suas decisões. Conforme será demonstrado abaixo, o referido princípio jurídico, fundamentado na proteção da confiança, impede que a mudança de precedentes

prejudique retroativamente os contribuintes que basearam sua conduta no ato judicial alterado.

Sinale-se, antes de seguir adiante, que este artigo não visa realizar análise crítica quanto ao conteúdo das decisões adotadas pelo STF no que se refere à constitucionalidade ou à inconstitucionalidade do tributo em questão. Ou seja, não se busca, aqui, avaliar a correção das razões apresentadas pelo Tribunal em suas decisões. O que se pretende, como dito, é centrar o estudo no exame quanto aos efeitos retroativos que a decisão de 2017 tomada pelo STF produziu e na norma jurídica que tende a limitar a produção desses efeitos retrooperantes.

1 **As decisões do Supremo Tribunal Federal envolvendo a contribuição do empregador rural pessoa física (RE nº 363.852, RE nº 596.177 e RE nº 718874): mudança de posicionamento do Tribunal**

Três decisões do STF devem ser aqui mencionadas. Depois de mencioná-las, deve-se examinar em que consistiu, precisamente, a **mudança de entendimento** do Tribunal com relação ao presente assunto.

Primeira decisão, o RE nº 363.852: Em 2010, o STF declarou, à **unanimidade**,

[...] a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992, que deu nova redação aos arts. 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/1997, até que a legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/1998, venha a instituir a contribuição.¹

Com essa decisão, o Tribunal invalidou a cobrança do tributo em questão, assim como declarou inconstitucional a forma de sua arrecadação, essa baseada no art. 30 da Lei nº 8.212/1991, que consistia em espécie de responsabilidade tributária.

Tal decisão foi apoiada, em síntese, nos seguintes fundamentos formais e materiais: (I) somente por lei complementar poderia ter sido criado o referido tributo, pois aplicável, nesse caso, a norma jurídica baseada no art. 195, § 4º, da CF/88, já que as receitas provenientes da comercialização rural não estavam arroladas no inciso I do art. 195 da CF/88 como base impositiva para contribuição previdenciária; (II) a legislação examinada violou o dever de legalidade material, já que não apresentava o fato gerador da obrigação principal; (III) foi

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 363.852/MG**. Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. 03/02/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>. Acesso em: 30 out. 2019.

violada a igualdade tributária, pois não haveria justificativa razoável para distinguir os empregadores rurais (que pagam sobre a comercialização dos produtos) dos urbanos (que pagam sobre a folha de salários); (IV) foi violada a regra constitucional de competência no que se refere à contribuição dos produtores rurais sem empregados, na medida em que somente para o caso deles poderia ser utilizada, como base impositiva, a receita oriunda da comercialização da produção (art. 195, § 8º, da CF/88).

Essa decisão de 2010, embora proferida pelo Tribunal Pleno, não foi tomada sob o rito da repercussão geral. Por isso, o STF voltou a se pronunciar sobre o tema.

Segunda decisão, o RE nº 596.177: Em 2011, o STF, **à unanimidade**, mais uma vez pelo Tribunal Pleno, reafirmou o entendimento manifestado em 2010. Dessa vez, porém, decidiu sob o regime da repercussão geral. A decisão tomada, então, passou a produzir os efeitos processuais estabelecidos pelos arts. 543-A e art. 543-B do CPC/1973. Isto é, ela serviu de precedente para que todos os demais casos similares fossem decididos no mesmo sentido.

Muito se fala, quanto a essa segunda decisão, do pronunciamento do STF havido, em 17.10.2013, em sede de embargos de declaração. Em tal ocasião, o Tribunal frisou que o argumento envolvendo a inconstitucionalidade formal (por ausência de lei complementar) já era o bastante para sustentar a conclusão a que chegara a Corte Suprema ao julgar o RE nº 596.177. Diz-se, por conta de tal esclarecimento, que o STF teria decidido a questão da inconstitucionalidade da Contribuição ao Funrural como um todo apenas com base nesse fundamento (formal). Isso, todavia, não ocorreu. É que, em tal momento, mesmo que tenha sublinhado o referido fundamento, o Tribunal não modificou sua posição quanto às razões de decidir que sustentaram o resultado do RE nº 363.852, de 2010, conforme acima exposto. Nada disso. O Tribunal, na segunda decisão, apenas enfatizou uma dessas razões, mais precisamente a da violação à legalidade formal. Sendo assim, em que pese a existência de tal pronunciamento feito em sede de embargos declaratórios, todos os argumentos utilizados pelo Tribunal para sustentar a conclusão do RE nº 363852 permaneceram inequivocamente hígidos. Esses argumentos não foram, em 2013, derrubados, tampouco afastados. Por isso, é correto afirmar que a segunda decisão não substituiu a primeira, mas apenas complementou essa.

Terceira decisão, o RE nº 718.874: Em 2017, o STF, em deliberação do Tribunal Pleno, por 6 votos a 5, decidiu diversamente do que decidira anteriormente. Em que pese o tributo fosse rigorosamente o mesmo daquele outrora declarado inconstitucional, bem como embora as disposições normativas então examinadas fossem quase idênticas àquelas com base

nas quais o STF reconheceu a incompatibilidade da contribuição com a CF/88, o Tribunal entendeu, dessa vez, pela constitucionalidade da cobrança.

Tal decisão foi apoiada nas seguintes razões: (I) a declaração de inconstitucionalidade havida em 2010 e em 2011 atingiu apenas o *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, mantendo válidos os dispositivos dos incisos desse artigo, os quais estabeleciam os critérios da cobrança da Contribuição ao Funrural; (II) não há problema algum envolvendo a violação à legalidade formal, pois, com o advento da Emenda Constitucional nº 20/1998, pela qual foi incluída a palavra “receita” na alínea “b” do inciso I do art. 195 da CF/88, deixou de ser exigível lei complementar para a criação do tributo e, sendo assim, a Lei nº 10.256/2001, que dera nova redação ao *caput* do aludido art. 25, em nada é incompatível com a CF/88; (III) não existe violação à igualdade tributária, pois há razões suficientemente aceitáveis para distinguir o empregador urbano do rural; (IV) inexistência de violação à legalidade material, pois o art. 25, cujo *caput* teve redação dada pela Lei nº 10.256/2001, estabelece todos os critérios necessários à estruturação da regra jurídica de incidência do tributo em exame, ainda que não haja menção expressa, na lei, ao fato gerador do aludido tributo.

Essa decisão foi tomada sob o regime da repercussão geral. Por isso, seus efeitos refletiram em cerca de 16.500 processos que aguardavam o julgamento do caso pelo Tribunal².

Mudança de entendimento pelo STF: É correto afirmar, a partir da comparação entre as razões utilizadas pelo STF na terceira decisão e aquelas razões lançadas na primeira e na segunda decisões, que houve mudança de entendimento do Tribunal quanto ao tema.

Para fins de realizar tal exame comparativo, as decisões de 2010 e de 2011 serão aqui consideradas em conjunto. Isso porque, como dito anteriormente, as razões utilizadas nessas decisões se complementam, já que o resultado a que chegou o STF, em ambas, foi o mesmo, vale dizer, foi pela inconstitucionalidade da Contribuição ao Funrural.

Diga-se, antes de entrar no ponto central da análise aqui proposta, que a mudança de entendimento acima mencionada tem a ver não apenas com a alteração da conclusão a que chegou o STF em 2017 relativamente às decisões de 2010/2011, pela constitucionalidade e pela inconstitucionalidade do tributo, respectivamente. Tem a ver, além disso, com a modificação da *ratio decidendi* envolvida nas manifestações do Tribunal. O STF, em um

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Notícias STF**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=350800>. Acesso em: 29 jul. 2018.

primeiro momento (2010/2011), estabeleceu precedente sobre o tema. Já em uma segunda oportunidade (2017), contudo, alterou tal precedente.

Quanto aos precedentes e à *ratio decidendi*, aliás, cumpre lembrar que as decisões proferidas pelas Cortes Supremas, como o STF, além de solucionarem conflitos concretos, têm a função de reconstruir “normas jurídicas gerais” a serem aplicadas futuramente sobre o mesmo objeto. Tais decisões especificam o conteúdo normativo em relação a determinados casos cuja solução é universalizável para os demais. Por isso são denominadas de *precedentes*, assim considerados os atos normativos com alto grau de vinculação para o Poder Judiciário e para a sociedade, segundo os quais é realizada a justa interpretação da ordem jurídica³.

O precedente é delimitado pela *ratio decidendi* constante do corpo da decisão judicial. Essa *ratio* consiste, por sua vez, na norma expressa ou implicitamente dada pelo Magistrado como razão necessária à solução de um caso⁴. Identificar a *ratio decidendi* significa formular, a partir da decisão judicial dada, a norma geral da qual essa mesma decisão pode ser inferida. Trata-se de induzir, de uma decisão individual, uma norma geral que a justifica e que se torna capaz de regular os casos iguais a serem examinados no futuro⁵. É um processo de universalização que transcende a particularidade do caso⁶. Os precedentes, portanto, como universalização de razões de decidir, vinculam o Poder Judiciário com relação à sua observância futura e, desse modo, criam confiança na estabilidade normativa⁷. Em outras palavras: eles estabilizam determinado entendimento jurisprudencial.

Ocorre, contudo, que, no caso envolvendo a Contribuição ao Funrural, essa vinculação do STF às suas próprias razões inexistiu. O Tribunal alterou seu entendimento de um julgamento para o outro. E o fez ao reconsiderar as mesmas razões de decidir.

³ MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas**: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 102 e ss.

⁴ MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory** (1978). Oxford: Oxford University, 2003. p. 215; MITIDIERO, *op. cit.*, p. 104.

⁵ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 264. Vide também: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 257-258, 290-291.

⁶ PECZENIK, Aleksander. **On law and reason**. 2. ed. Springer, 2008. p. 273; SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer**: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University, 2009. eBook Kindle Edition, 2009. p. 2149-2150.

⁷ SCHAUER, *op. cit.*, p. 2166. Segundo Schauer: “*It is an important consequence of the generality of reasons that a person (or a court) who gives a reason for a decision is typically committed to that reason on future occasions. [...] And thus, when in law a court gives a reason for a decision, it is expected to follow that reason in subsequent cases falling within the scope of the reason articulated by the court on the first occasion.*”

Veja-se, de um lado, que, ao declarar a inconstitucionalidade do tributo, em 2010, o STF reconheceu ofensa à igualdade tributária no tratamento diferenciado havido, por lei, entre empregadores rurais e urbanos. Já em 2017, tal violação à igualdade, para o STF, deixou de existir.

Em 2010, por outro lado, a Corte Suprema entendeu haver desrespeito ao dever de legalidade material, tendo em vista que a legislação não apresentava o fato gerador da obrigação tributária relativamente à contribuição examinada. Já em 2017, todavia, o STF se manifestou pela inexistência de violação à legalidade material, pois, pelos critérios constantes da lei vigente, seria, de acordo com o Tribunal, possível identificar todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, inclusive o fato gerador.

E não se diga, no presente ponto, que inexistiria mudança de entendimento por parte do STF, já que as leis ordinárias analisadas em cada caso e que deram redação ao art. 25 da Lei nº 8.212/91, seriam diferentes e teriam sido publicadas em momentos distintos no tempo, havendo, assim, mudança de quadro legal/normativo entre um momento e outro. A primeira, a Lei nº 9.528/97, publicada antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, seria incompatível com o texto da CF/88 vigente à época, isto é, em 1997. Já a Lei nº 10.256/2001, por outro lado, por ter sido publicada depois da referida emenda à Constituição, seria compatível com a Carta constitucional. Segundo o STF, a referida emenda teria tornado desnecessária a edição de lei complementar para a criação da Contribuição ao Funrural. Logo, a Lei nº 10.256/2001, em que pese fosse do tipo “ordinária”, seria, nesse aspecto formal, constitucional. A referida diferença de quadro normativo autorizaria que se falasse, portanto, não em mudança de entendimento, mas em nova decisão diante de cenário legal diverso.

Quanto a essa questão envolvendo o referido cenário legal, **três considerações** devem ser feitas.

A **primeira consideração** diz respeito à demonstração de que, na realidade, o quadro de enunciados normativos era o mesmo em todas as oportunidades em que o STF examinou o tema. Havia, nessas situações, identidade quase total entre os dispositivos analisados pelo STF entre um caso (2010/2011) e outro (2017), de tal sorte que não é acertado se falar em novo cenário normativo na comparação entre tais momentos.

Veja-se, a esse respeito, os dispositivos do texto legal examinado nas decisões de 2010 e de 2011:

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 a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Vide Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017)

II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Vide Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017)⁸

Vejam-se, agora, os enunciados normativos do texto legal analisado em 2017:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I – 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 13.606, de 2018) (Produção de efeito)

II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Vide Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017)⁹

As diferenças entre os textos legais são ínfimas e irrelevantes. Não há diversidade capaz de autorizar soluções diferentes entre os casos. Na realidade, os objetos da interpretação realizada pelo Tribunal em todos os momentos eram praticamente os mesmos. Tanto em 2010/2011 quanto em 2017 – isso é o principal –, foi analisada a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, sem que as leis objeto de análise tenham feito menção alguma ao fato gerador do tributo instituído.

Logo, em que pese tenha havido exame de leis diversas, os dispositivos normativos investigados não apresentavam distinções significativas ao ponto de justificarem, como dito, resultados interpretativos diferentes entre si. Existiria, aí sim, por outro lado, quadro

⁸ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei 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. Brasília, DF: Planalto, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9528.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

⁹ *Id.* Palácio do Planalto. **Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017**. Suspende, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Brasília, DF: Planalto, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Congresso/RSF15.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

normativo novo se tivesse havido alteração relevante dos dispositivos legais objeto de investigação pelo Tribunal, o que, conforme mencionado acima, não foi o caso da matéria aqui examinada¹⁰.

A **segunda consideração** diz respeito ao fato de que a declaração de inconstitucionalidade havida em 2010 foi embasada não apenas em fundamentos formais. O Tribunal decidiu apoiado também em fundamentos materiais, tais como a igualdade e a legalidade material (pela ausência de fato gerador). Sendo assim, ainda que o fundamento formal acima exposto – o da exigência de lei complementar – possa ter sido superado com o advento da Emenda Constitucional nº 20/1998, o certo é que persistiu, em que pese isso, a inconstitucionalidade material antes aludida. Em outras palavras, a referida emenda não sanou os problemas com relação à inconstitucionalidade material, tampouco introduziu, na CF/88, dispositivos capazes de modificar o resultado da análise quanto a esses problemas substanciais.

E, por fim, a **terceira consideração** a ser feita é a de que, ao declarar a inconstitucionalidade do tributo em 2010, no RE nº 363.852, o STF expressamente consignou, na parte dispositiva do acórdão, que a legislação examinada (Lei nº 9.528/1997) estava sendo declarada inconstitucional “[...] até que a legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/1998, venha a instituir a contribuição”¹¹.

Essa decisão, datada de 2010, foi proferida ao tempo em que já vigia a Lei nº 10.256/2001. Logo, essa lei, embora sem ter sua constitucionalidade diretamente investigada na decisão de 2010, integrava a ordem jurídica então vigente. Sendo assim, é correto presumir que o STF a considerou ao tomar sua decisão. De tal sorte, ao exigir “legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/1998”, parece que o Tribunal estava a se referir não à Lei nº 10.256/2001, mas à outra lei que até o presente momento parece não ter sido criada.

Isso significa, precisamente, que o STF pressupôs, em 2010, que o ordenamento jurídico brasileiro não continha legislação “arrimada” na CF/88 no que se refere à Contribuição ao Funrural. Tal pressuposição serve para reforçar a confiança que a sociedade depositou na estabilidade normativa da declaração de inconstitucionalidade do tributo havida pelo STF. O Tribunal deu indicativos seguros de que seu entendimento seria, mesmo em face

¹⁰ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 273.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 363.852/MG**. Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. 03/02/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>. Acesso em: 30 out. 2019.

do suposto e alegado “novo” cenário normativo, estável no tempo, até que viesse nova legislação capaz de sanar a inconstitucionalidade formal e, frise-se, *material* verificadas.

Demonstrada, portanto, a mudança de entendimento do STF quanto à matéria objeto da presente investigação, cumpre, a partir de agora, explicitar, de um lado, que as decisões proferidas pelo STF, em 2010 e em 2011, configuraram bases normativas legítimas para o exercício da confiança por parte de milhares de indivíduos que acreditaram na estabilidade normativa desses julgados. E, de outro lado, cumpre demonstrar que o pronunciamento havido pelo STF, em 2017, ao reconhecer a constitucionalidade do tributo em questão, modificou radicalmente essas bases normativas e, sendo assim, causou prejuízo, retroativamente, àqueles que confiaram nas decisões judiciais de 2010 e de 2011.

2 O exercício da confiança com base no RE nº 363.852 e no RE nº 596.177 e a frustração dessa confiança por força da decisão do RE nº 718.874

A proteção do particular com relação à mudança de entendimento judicial acima examinada depende da análise quanto à *confiança* dos indivíduos nos atos estatais e quanto ao *exercício dessa confiança*.

Confiar significa, para fins do presente trabalho, acreditar na manifestação estatal. É por confiar nos atos do Poder Público que o contribuinte exerce a sua liberdade de acordo com eles¹². A confiança é, nesse aspecto, o elemento que liga a ação do particular aos atos estatais que lhe serviram de base causal.

Exercício da confiança, por sua vez, significa a prática juridicamente orientada de atos de disposição de direitos fundamentais (da liberdade e da propriedade) pelos indivíduos que acreditaram em certa base normativa¹³.

No caso da Contribuição ao Funrural, é evidente que milhares de pessoas foram encorajadas a agir com base nos precedentes criados pelo STF. As decisões do RE nº 363.852 e do RE nº 596.177, ambas proferidas no mesmo sentido e à unanimidade pelo Tribunal Pleno, serviram de bases normativas para que o comportamento de muitos contribuintes fosse adotado. É fato notório o ajuizamento de milhares de ações visando ao não recolhimento do tributo. Mais do que isso, é também fato notório que, em muitos casos, os contribuintes decidiram, no curso dessas ações, suspender o recolhimento da contribuição,

¹² MELONCELLI, Alessandro. Affidamento e buona fede nel rapporto tributario. In: FANTOZZI, Augusto; FEDELE Andrea (org.). **Statuto dei diritti del contribuente**. Milano: Giuffrè, 2005. p. 531-559. p. 539.

¹³ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 192-193.

independentemente de haver tutela jurisdicional nesse sentido. Tudo isso por acreditarem, com fundadas razões, na estabilidade dos precedentes do STF.

Veja-se, nesse contexto, que a confiança em tal continuidade normativa foi alimentada, ainda mais, pelos reflexos verticais diretos que as decisões do STF passaram a produzir no âmbito dos Tribunais Regionais Federais. Esses, a partir de 2010, seguiram – como, aliás, se esperava –, o posicionamento da Corte Suprema. O TRF4, por exemplo, passou a decidir no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do tributo, ainda que o caso examinado enfocasse também as disposições da Lei nº 10.256/2001, a qual, como dito anteriormente, não fora objeto de exame no RE nº 363.852¹⁴. E passou a fazê-lo por meio de decisões monocráticas, invocando o art. 557 do antigo CPC, já que havia posicionamento pacífico no STF em certo sentido. No TRF1, decisões nesse sentido também foram proferidas¹⁵.

Essas manifestações judiciais evidenciam que, mesmo pendendo o exame do RE nº 718.874, também Tribunais Regionais como o TRF4 não acreditavam que pudesse haver uma mudança de precedentes por parte do STF. Essa “confiança” da corte regional certamente se deveu à razão de que a inconstitucionalidade proclamada pela Corte Suprema, em 2010, estava apoiada, conforme exposto acima, em fundamentos materiais. Esses eram, inclusive, citados no corpo das decisões proferidas pelo Tribunal Regional¹⁶, de tal sorte que se pode afirmar ter existido *estado geral de confiança na estabilidade normativa* dos precedentes do STF.

Esse cenário de bases normativas produzidas pela Corte Suprema e por cortes judiciais regionais certamente levou os contribuintes a realizarem o planejamento das suas atividades, inclusive da sua atuação em juízo, sem o pagamento da Contribuição ao Funrural. Prova disso pode ser obtida, como mencionado na introdução deste trabalho, a partir da publicação da Medida Provisória nº 793, de 31 de julho de 2017, e, depois, da Lei nº 13.606/2018. Elas instituíram o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), com o qual o poder público

¹⁴ Vide acórdãos proferidos em recursos de apelação: BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5001454-51.2010.404.7009/PR**. Segunda Turma, Rel. Des. Luiz Carlos Servi. 19/08/2011; *Id.* Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5004182-66.2013.404.7104/RS**. Primeira Turma, Rel. Des. Maria de Fátima Freitas Labarrére. 23.04.2014. Disponíveis em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>. Acesso em: 30 out. 2019.

¹⁵ *Id.* Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0005185-23.2011.4.01.350/GO**. Sétima Turma, Rel. Des. Reynaldo Fonseca. 10/10/2014. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp>. Acesso em: 30 out. 2019.

¹⁶ Nesse sentido: *Id.* Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5000403-81.2010.404.7016/PR**. Segunda Turma, Rel. Des. Vania Hack de Almeida. 17/08/2011. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 30 out. 2019.

visou especificamente à regularização tributária dos débitos constituídos em face da guinada jurisprudencial acima demonstrada.

A esse respeito, aliás, vale conferir pequeno trecho da exposição de motivos que acompanhou a publicação da MP nº 793/2017:

3. A proposição do PRR justifica-se pelo recente reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quanto à constitucionalidade da exigência da contribuição. A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 718.874, com repercussão geral reconhecida, ajuizado pela União contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), que afastara a incidência da contribuição.¹⁷

O Poder Público reconheceu expressamente a existência de prejuízos relacionados à decisão judicial pela qual o STF mudou seu entendimento em relação à matéria aqui examinada, o que, aliás, constou, ainda mais explicitamente, do seguinte trecho da aludida exposição de motivos:

13. A urgência e a relevância do conjunto das medidas apresentadas se fundamentam no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração de emprego e renda.¹⁸ [Grifo nosso].

A menção direta à necessidade de intervenção estatal no cenário econômico por meio do aludido parcelamento extraordinário se deve, por certo, aos efeitos retroativos que a decisão proferida nos autos do RE nº 718.874 produziu. Tais efeitos provocaram, como se sabe, um abalo na economia rural, tendo em vista a constituição de dívidas elevadas em face de operadores do agronegócio em nosso país.

Essas são, pois, as considerações que demonstram ter havido confiança por parte dos indivíduos no RE nº 363.852 e no RE nº 596.177, assim como ter ocorrido efetivo exercício da liberdade causalmente baseado nessas decisões. Explicitada, também, anteriormente, a quebra dessa confiança por parte da Corte Suprema, ao decidir o RE nº 718.874, cumpre, a seguir, analisar as razões pelas quais deve ser aplicado, no presente caso, o princípio da irretroatividade material estabelecido pela CF/88.

¹⁷ Vide: BRASIL. Palácio do Planalto. **EM nº 00095/2017MF**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-793-17.pdf. Acesso em: 30 out. 2019.

¹⁸ *Ibid.*

3 **A proteção da confiança dos contribuintes e da credibilidade do sistema jurídico de precedentes a partir do princípio da irretroatividade, não com base na “modulação de efeitos” fundamentada no art. 27 da Lei nº 9.868/99 ou no art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil (CPC)**

Conforme referido anteriormente, o STF, em 23.05.2018, ao julgar os embargos de declaração no RE nº 718.874, decidiu, por maioria, não aplicar a regra jurídica baseada no art. 27 da Lei nº 9.868/1999¹⁹. O Tribunal manifestou-se no sentido de que não caberia, em tal caso, modular os efeitos retroativos da decisão tomada em 2017. Isso porque a aludida possibilidade de modulação somente seria juridicamente possível, de acordo com o âmbito de aplicação da regra jurídica em exame, nos casos de declaração de *inconstitucionalidade*. Já nas situações em que o Tribunal decide pela *constitucionalidade* de certa lei ou de certo ato normativo, como ocorreu no caso do RE nº 718.874, *não seria aplicável* tal regra. Logo, o particular não estaria protegido em face dos efeitos retroativos produzidos em razão da alteração de entendimento havida pelo STF.

Além disso, o Tribunal também rejeitou, como se disse acima, a aplicação da norma baseada no art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil (CPC). Essa possibilita ao STF a modulação dos efeitos das suas decisões nas hipóteses de *alteração da jurisprudência dominante*. Todavia, segundo a Corte constitucional, essa alteração não teria ocorrido, já que, no passado, os dispositivos legais analisados pelo Tribunal seriam diversos daqueles recentemente julgados.

Ocorre, todavia, em que pese a decisão acima aludida, e independentemente do conteúdo dessa, que a CF/88 apresenta outra solução ao problema exposto. Trata-se do princípio jurídico da *irretroatividade tributária material*. A referida norma jurídica constitucional intangibiliza os atos de disposição de direitos realizados pelo contribuinte que, no passado, confiou em manifestações estatais. Tal intangibilidade se dá pela proibição de que a atuação do Poder Público modifique prejudicialmente os efeitos tributários conectados a esse exercício passado de direitos²⁰.

¹⁹ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.868/99**, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Planalto, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

²⁰ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 165.

a) Fundamentos do princípio da irretroatividade:

A irretroatividade tributária é aqui denominada de “material” por tutelar situações individuais com base, principalmente, em fundamentos materiais, tais como princípios da *liberdade jurídica*, da *propriedade*, da *dignidade humana* e no sobreprincípio da *segurança jurídica*. Sua relação com esses fundamentos passa a ser exposta a partir de agora.

Quanto à *liberdade jurídica*, o princípio da irretroatividade visa proteger o direito de escolha que envolve os demais direitos específicos de liberdade (liberdade de exercício de atividade profissional, liberdade de empresa etc.). Isso no sentido de que o cidadão é juridicamente livre, sendo-lhe assegurado o direito de eleger qual curso comportamental deseja adotar em vista das consequências jurídicas que o Direito conecta a ele²¹. Nesse contexto, como afirma Tamanaha²², o “elemento-chave” para o exercício da liberdade é a previsão que o indivíduo pode fazer quanto aos efeitos jurídicos futuros das suas ações presentes. A retroatividade de efeitos jurídicos, como a ocorrida no caso da Contribuição ao Funrural, menospreza esse direito, pois modifica radicalmente as consequências jurídicas que o contribuinte esperava obter em face dos atos estatais com base nos quais agiu.

Com relação à *propriedade*, a irretroatividade visa impedir que o conteúdo econômico do patrimônio seja restringido pela mudança radical de oneração tributária não juridicamente calculável no passado, como ocorreu no caso da contribuição em exame. Quando deixaram de recolher o tributo, por acreditarem nos precedentes do STF, os contribuintes exerceram atos de disposição da sua propriedade mediante a calculabilidade de que não teriam de pagar o tributo no futuro. A alteração de posicionamento do Tribunal provocou restrição quanto a esse direito relativamente ao seu exercício no passado, haja vista a geração de dívida em desfavor dos contribuintes que obedeceram aos precedentes judiciais.

No que se refere à *dignidade humana*, por sua vez, a irretroatividade visa preservar o direito ao exercício autônomo da razão²³. A autonomia é a capacidade de se autogovernar, a capacidade do indivíduo de fazer escolhas segundo determinadas reflexões, levando em consideração os efeitos jurídicos dessas escolhas²⁴. A autonomia pessoal, portanto, refere-se à condição de que o indivíduo possa efetivamente ser quem ele quer ser, e não quem o Estado

²¹ TAMANAHA, Brian. **On the rule of law: history, politics, theory**. Cambridge: Cambridge University, 2004. p. 34.

²² *Ibid.*, p. 66.

²³ KANT, Emmanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Paulo Quintela. Coimbra: Coimbra, 1960. p. 189-190.

²⁴ JURATOWITCH, Ben. **Retroactivity and the Common Law**. Oxford: Hart, 2008. p. 49.

quer que ele seja²⁵. Ou, como explica Gribnau, refere-se à “[...] condição de um homem cujas escolhas e ações são expressão das suas próprias preferências e aspirações”²⁶. Os atos estatais retroeficazes, como a decisão proferida pelo STF no RE nº 718.874, violam o direito a essa autonomia. Isso porque eles desprezam as escolhas do indivíduo que plasmou sua atividade econômica contando que não teria de pagar o tributo. Tais efeitos retroativos, por ignorarem o exercício da autonomia individual, acabam por tratar o ser humano como objeto, não como um fim digno de respeito e proteção.

Quanto à *segurança jurídica*, o princípio da irretroatividade tributária visa promover um estado de coisas em que haja *credibilidade* pela continuidade normativa e *proteção da confiança*²⁷. A *credibilidade* diz respeito a um aspecto objetivo da segurança jurídica. É que mudanças radicais, como a promovida pelo STF no julgamento do RE nº 718.874, em que o Tribunal abandonou fundamentos materiais outrora por ele utilizados e declarou constitucional um tributo até então reconhecido, por ele próprio, como inconstitucional, abalam fortemente a credibilidade dos pronunciamentos judiciais. Tais mudanças semeiam desconfiança e fazem com que as pessoas passem a não mais acreditar nas promessas do Poder Público²⁸. Essas guinadas de posicionamento geram o receio de que comportamentos como esse sejam reeditados a qualquer momento, o que estabelece um ambiente impróprio ao exercício da liberdade²⁹.

Por outro lado, a *proteção da confiança* é um dos fundamentos principais da irretroatividade³⁰. Cuida-se do aspecto subjetivo da segurança jurídica, segundo o qual o cidadão que confia em um ordenamento jurídico-tributário calculável e minimamente estável e, sendo assim, dispõe concretamente dos seus direitos com base nesse, não deve ser prejudicado por atos estatais que venham, no futuro, a modificar os efeitos jurídicos que o

²⁵ TAMANAHA, Brian. *On the rule of law: history, politics, theory*. Cambridge: Cambridge University, 2004. p. 36; GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin (ed.). **Retroactivity of tax legislation**. Leuven: European Association of Tax Law Professors, 2013. (EATLP International Tax Series, v. 9). p. 321-335. p. 74.

²⁶ GRIBNAU, *op. cit.*, p. 74.

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 494; MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 114.

²⁸ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 211.

²⁹ AMATUCCI, Fabrizio. **L'efficacia nel tempo dela norma tributaria**. Milano: Giuffrè, 2005. p. 17; RAZ, Joseph. *The rule of law and its virtue (1977)*. In: RAZ, Joseph. **The authority of law: essays on law and morality**. Oxford: Oxford, 2005. p. 210-229. p. 214.

³⁰ MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. **Revista CEJ**, Brasília, n. 27, p. 110-120, out./dez., 2004. p. 113.

aludido ordenamento jurídico estabelecia³¹. Mais precisamente, no caso da Contribuição ao Funrural, a irretroatividade sob o influxo da proteção da confiança determina que seja tutelado o sujeito que deixou de pagar o tributo com base nos precedentes emitidos pelo STF em 2010 e em 2011. Isso para que esse sujeito passe a pagar o tributo somente a partir da nova decisão do STF, isto é, a partir de 2017.

b) Âmbito de aplicação do princípio da irretroatividade:

Com base nessas considerações, é possível afirmar que o âmbito de aplicação do princípio da irretroatividade é formado pela presença de I – uma base normativa geradora de confiança e da confiança nessa base; de II – exercício de direitos fundamentais; e de III – uma atuação estatal que modifique prejudicialmente ao contribuinte os efeitos tributários conectados a esse exercício passado de direitos³².

Tais elementos estão presentes no caso examinado neste artigo. A base normativa geradora de confiança são o RE nº 363.852 e o RE nº 596.177. A confiança nessa base e o exercício de direitos de liberdade e de propriedade já foram anteriormente demonstrados. E a atuação estatal que modificou prejudicialmente ao contribuinte os efeitos tributários das suas escolhas passadas (não pagar o tributo e planejar sua atividade econômica) é o RE nº 718.874.

c) Critérios de aplicação do princípio da irretroatividade no presente caso:

Vistos esses aspectos que dizem respeito aos fundamentos e fins do princípio da irretroatividade material, assim como ao seu âmbito de aplicação, é preciso, agora, demonstrar os critérios que servem para delimitar o comportamento devido ao poder público em razão da aplicação do princípio em exame. São eles: I – critérios relacionados ao grau de confiança nos precedentes criados pelo RE nº 363.852 e pelo RE nº 596.177; II – critérios relacionados ao exercício de direitos e à sua restrição; e III – critérios relacionados à atuação estatal retroeficaz.

É importante referir que tais critérios devem ser analisados em conjunto, de modo a combiná-los entre si. Essa análise é realizada sob uma perspectiva não qualitativa, que leva em conta a classificação binária entre “sim” e “não”. Na realidade, a análise é feita, isto sim, sob uma perspectiva quantitativa, que leva em conta a verificação da intensidade com que certo critério está presente no caso. Cuida-se, por isso, de uma verificação de grau, indicada pela “maior” ou “menor” intensidade do parâmetro examinado. Sendo assim, o baixo grau de

³¹ FALSITTA, Gaspare. *Giustizia tributaria e tirania fiscale*. Milano: Giuffrè, 2008. p. 537; COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: o prazo decadencial do art. 45 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9784/99). *RDA*, Rio de Janeiro, n. 237, p. 271-315, 2004. p. 274.

³² MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 165.

um critério pode ser compensado pelo alto grau da presença de outro, de tal sorte que, combinados entre si, eles determinem a não retroatividade de efeitos do ato estatal responsável pela quebra da confiança do particular (o RE nº 718.874).

Passa-se, agora, ao exame dos aludidos critérios no caso da Contribuição ao Funrural.

(I) – Critérios relacionados ao grau de confiança nos precedentes criados pelo RE nº 363.852 e pelo RE nº 596.177

A base normativa na qual os milhares de contribuintes acreditaram era dotada de altíssimo grau de confiabilidade. Explica-se.

Primeiro, porque o RE nº 363.852 e o RE nº 596.177 são bases normativas que apresentam **alto grau de vinculação**. E quanto maior é o grau de vinculação da base normativa, tanto maior deve ser a proteção do particular que seguiu essa base. Veja-se que, por se tratar de decisões unânimes do plenário da mais alta corte judicial do país e por ter sido, a última, produzida pelo regime dos recursos repetitivos, elas vinculam formal e materialmente outros Magistrados a decidirem no mesmo sentido. Elas criaram normas jurídicas gerais, de modo que é correto presumir que as condutas havidas pelos cidadãos, no sentido de deixarem de recolher o tributo, estavam baseadas nessas normas.

Segundo, porque tais bases normativas têm **alto grau de aparência de legitimidade**. E quanto maior é a aparência de legitimidade de uma base normativa, mais peso têm as razões no sentido de proteger o particular em face dos efeitos retroativos decorrentes da mudança futura dessa base. Registre-se que essa legitimidade é indicada por alguns parâmetros. Um deles diz respeito à validade da base, assim entendida como sendo sua compatibilidade formal e material com o Direito. As decisões do STF acima mencionadas são indiscutivelmente válidas. Elas foram produzidas sem vício jurídico algum. Outro parâmetro é a clareza da base. Quanto a esse, é certo afirmar que tais decisões são facilmente compreensíveis relativamente à declaração de inconstitucionalidade havida. Além disso, o conteúdo das razões do RE nº 363.852 é muito claro no sentido de a inconstitucionalidade declarada estar apoiada em fundamentos não apenas formais, mas também materiais (igualdade e legalidade material).

Outro parâmetro que demonstra o alto grau de legitimidade das aludidas bases normativas é a *imprevisibilidade de sua mudança*. Essa tem a ver com os *sujeitos* envolvidos na sua produção e com o *procedimento* adotado pela corte judicial para proferi-las. Com relação aos sujeitos, diga-se que, nas duas oportunidades em que o STF se manifestou sobre o assunto, em 2010 e em 2011, o Tribunal decidiu o caso por unanimidade de votos. Não houve um voto divergente sequer, o que, por certo, aumentou o grau de confiança no sentido de que a decisão era correta quanto ao seu conteúdo. E mais: com relação ao procedimento, essas

bases normativas foram resultado da manifestação do órgão hierarquicamente mais elevado do Poder Judiciário brasileiro, o Tribunal Pleno do STF. De tal sorte, se todos os ministros do STF se pronunciaram, no mesmo sentido, por duas vezes, é forçoso acreditar que as decisões tomadas pelo Tribunal eram realmente corretas e que ele estava convicto de sua posição. Ou seja, dado esse quadro de acontecimentos, o que não se poderia esperar era que haveria mudança de entendimento quanto ao tema. Vale dizer, tais parâmetros, vistos em conjunto, indicaram alto grau de imprevisibilidade quanto à referida alteração. Sendo assim, é acertado afirmar que havia fundadas razões para se confiar na estabilidade normativa relativamente à inconstitucionalidade declarada por meio dessas decisões judiciais³³.

E não se diga, especificamente quanto a essa imprevisibilidade de modificação de entendimento, que a pendência de exame do RE nº 718.874 tornava, à época, calculável a guinada jurisprudencial por parte do STF. Nada disso. Ora, o Tribunal, no RE nº 363.852, em 2010, quando já vigia a Lei nº 10.256/2001, afirmou que declarava a inconstitucionalidade da Contribuição ao Funrural (criada pela Lei nº 9.528/97) “[...] até que a legislação nova, arimada na Emenda Constitucional nº 20/1998, venha a instituir a contribuição”, conforme já exposto acima. Logo, a Corte Suprema sinalizou que haveria necessidade de ser criada nova lei, que não a Lei nº 10.256/2001, para corrigir os problemas formais e, frise-se, mais uma vez, *materiais* que tornavam o tributo incompatível com a CF/88.

Ainda, sinale-se que a pendência de discussão jurídica, como aquela travada no RE nº 718.874, não pode, nesse caso, ser considerada como fator capaz de enfraquecer o grau de aparência de legitimidade das bases normativas consubstanciadas pelo RE nº 363.852 e pelo RE nº 596.177. É que essas discussões jurídicas de alta complexidade exigem conhecimento técnico especializado para serem avaliadas. E, ainda assim, tendem a gerar entendimentos diversos por parte dos técnicos que as examinam. Desse modo, não se pode condicionar a efetiva proteção da confiança (e a proibição de retroatividade) a um exame especializado com relação à legitimidade da base. A tutela deve ser avaliada segundo a perspectiva do cidadão comum. É ele quem toma a decisão de exercer direitos com fundamento na confiança. É a sua liberdade que as normas tributárias visam orientar. E é também a ele que as limitações ao poder de tributar – como é a proibição de retroatividade – se destinam³⁴. O certo a se presumir nesse caso, por qualquer cidadão comum, depois de o STF, como dito, por duas vezes, à unanimidade e por deliberação do seu Tribunal Pleno, ter invalidado a Contribuição ao

³³ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 181.

³⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 273-274.

Funrural, é que mudança alguma poderia haver. Isso até porque a análise que ainda restava ser feita (no RE nº 718.874) tinha como objeto enunciados normativos e tributo idênticos àqueles que foram declarados inválidos pelo Tribunal.

Terceiro, porque o RE nº 363.852 e o RE nº 596.177 apresentam **elevado grau de eficácia no tempo**. Diga-se, a esse respeito, que, por quanto mais tempo um ato ou um comportamento estatal for eficaz, mais confiança na sua legitimidade ele gerará³⁵. E, sendo assim, mais alto será o grau de proteção a ser invocada pelo contribuinte em caso de retroatividade. Isso porque o passar do tempo faz com que sejam assegurados direitos ao particular. É criada confiança de que as manifestações estatais duradouras são merecedoras de fé, no sentido de que mudança alguma haverá. Lembra-se que, no caso do tributo analisado neste artigo, os precedentes do STF vigeram por cerca de 7 anos sem que alteração alguma tivesse ocorrido. Esse longo lapso temporal fez com que os indivíduos acreditassem estar a situação de inconstitucionalidade consolidada no tempo, já que, se a contribuição examinada fosse mesmo constitucional, era de se esperar que o STF se pronunciasse mais ligeiramente nesse último sentido. Tal pronunciamento mais célere seria esperado se fosse o caso de mudar de entendimento, para evitar problemas como o aqui exposto, de prejuízos retroativos elevados aos contribuintes.

Quarto, porque é verificável, na situação ora examinada, **alto grau de realização das finalidades da base normativa da confiança**. Nesse sentido, quanto mais intensamente as finalidades dos precedentes seguidos pelos contribuintes tiverem sido promovidas, maior é a confiança a ser tutelada pela proibição de retroatividade. Veja-se, quanto a esse critério, que a finalidade perseguida pelos precedentes do RE nº 363.852 e do RE nº 596.177 foi a de extirpar do ordenamento jurídico o estado de inconstitucionalidade. Mais precisamente, o objetivo visado foi o de proibir que a propriedade e a liberdade dos cidadãos fossem restringidas pela incidência de um tributo inválido e, por isso, indevido. Logo, a conduta daqueles contribuintes que suspenderam o recolhimento da contribuição em análise acabou por promover rigorosamente a finalidade buscada pelos aludidos precedentes. Os indivíduos agiram *conforme* os precedentes e de acordo com os fins desses. Dessa forma, tal comportamento humano não deve, agora, ser menosprezado, para torná-lo causador de prejuízos a quem o adotou. Até porque não parece ser correto que aquele que agiu conforme as finalidades do Direito seja punido exatamente por esse.

(II) – *Crítérios relacionados ao exercício de direitos e à sua restrição*

³⁵ AMATUCCI, Fabrizio. *L'efficacia nel tempo dela norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2005. p. 98.

O presente grupo de critérios tem relação com a *intensidade do exercício de direitos* e com o *grau de restrição aos direitos fundamentais*.

Com relação à *intensidade do exercício de direitos*, é correto afirmar o seguinte: quanto mais intenso for o exercício de direitos com base em determinado ato estatal, maior deverá ser a proteção do particular diante da retroeficácia normativa³⁶. A atuação mais intensa aumenta o risco ao qual o particular se expõe por causa das promessas estatais. O indivíduo fica mais vulnerável aos atos do Poder Público. Logo, ele se torna mais dependente dos efeitos jurídicos do ato modificado. E a restrição aos seus direitos individuais tende a ser maior no caso de uma quebra de confiança com efeitos retroativos³⁷.

No caso envolvendo a Contribuição ao Funrural houve uma intensa disposição de direitos fundamentais com base nos precedentes gerados pelo RE nº 363.852 e pelo RE nº 596.177. Como se viu anteriormente, contribuintes ficaram por longo tempo sem recolher o tributo. Mais do que isso, eles planejaram sua atividade profissional com base na ausência desse custo tributário, o que implicou, dada a mudança de entendimento havida pelo STF, uma dívida de cerca de R\$ 17 bilhões relativamente ao tributo em questão³⁸. Daí porque se falar em risco do contribuinte. O STF permitiu que as bases normativas modificadas vigessem por 7 anos. Desse modo, o longo tempo de vigência dos precedentes alterados e a intensa disposição de direitos havida com base nesses fizeram com que os particulares se tornassem vulneráveis economicamente diante da guinada jurisprudencial, como de fato estão.

Por outro lado, quanto ao *grau de restrição de direitos fundamentais*, tal critério deve ser avaliado por meio da consideração de outros dois parâmetros: *irreversibilidade dos atos de disposição de direitos* e *dependência do contribuinte relativamente à manutenção dos efeitos desses atos*.

Primeiro, com relação à irreversibilidade, essa se refere à situação em que, por tudo o que fez em razão da manifestação estatal modificada, o contribuinte fica impedido de reorientar a sua conduta diante da nova disciplina normativa. Vale dizer, trata-se da situação em que não é mais possível ao indivíduo “voltar atrás” em sua conduta³⁹. Seu planejamento

³⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 565.

³⁷ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 195.

³⁸ TOMAZELLI, Idiana e GADELHA, Igor. **Maia promete a ruralistas que trabalhará por perdão na dívida com Funrural**. 11 de abril de 2018. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,maia-promete-a-ruralistas-que-trabalhara-por-perdao-na-divida-com-funrural,70002264758>. Acesso em: 04 ago. 2018.

³⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário** (Steuerrecht). Tradução de Luiz Dória Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 255.

não pode mais ser retroativamente elaborado. Por isso, aliás, que Fuller⁴⁰ entende que os atos estatais retroativos são verdadeiras monstruosidades. É que eles mandam, hoje, o indivíduo fazer alguma coisa ontem.

A referida irreversibilidade de curso de ação está presente no caso examinado neste artigo. É que, no momento em que foi proferida a decisão no RE nº 718.874, já não era mais possível aos contribuintes modificarem suas condutas do passado. Eles já não podiam mais voltar atrás quanto à decisão de deixar de recolher o tributo e de planejar seu negócio sem o referido custo tributário. Isso pela simples razão de que os negócios jurídicos que implicaram a venda da sua comercialização rural já tinham ocorrido. Logo, não era mais viável reorganizar a atividade econômica cujos atos que a consumaram já haviam se completado preteritamente.

E não se diga que a criação de parcelamento especial por parte do poder público afastaria tal irreversibilidade. É evidente que não afasta. Isso porque o parcelamento é apenas uma modalidade que serve à extinção gradual do crédito tributário. Todavia, ele não elimina o débito e, por isso, não resolve o prejuízo sofrido pelos contribuintes. O certo é que, parcelado ou não, o débito existe. E deve ser pago. Disso resulta a gravosidade aos particulares.

Segundo, no que se refere à dependência do contribuinte relativamente à manutenção dos efeitos desses atos de disposição de direitos, tal critério tem a ver com o seguinte: quanto mais dependente for o particular com relação aos referidos efeitos, maior será a restrição à liberdade e à propriedade decorrente da modificação gravosa desses efeitos. Tal indicador diz respeito, portanto, à intensidade de restrição de direitos.

Em situações nas quais os atos de disposição do particular são irreversíveis, como se verifica no caso aqui examinado, o presente critério mede o prejuízo a ser suportado pelos contribuintes em face da guinada normativa. Tal prejuízo, por sua vez, é representado, no caso da Contribuição ao Funrural, pela dívida que cada um dos envolvidos contraiu em razão da nova decisão proferida pelo STF, no RE nº 718.874. E, quanto mais prejudiciais forem os efeitos atuais dessa dívida para o prosseguimento da atividade econômica dos sujeitos por ela afetados, mais peso terão as razões no sentido de proibir a retroatividade da declaração de constitucionalidade havida no RE nº 718.874.

(III) – Critérios relacionados à atuação estatal retroeficaz

Esse grupo de critérios enfoca, por um lado, a relação mantida entre os atos estatais retroativos, como o é o RE nº 718.874, e o resultado concreto que se busca com sua adoção.

⁴⁰ FULLER, Lon L. **The morality of law**. New Heaven and London: Yale University, 1969. p. 53.

Isso para verificar se os efeitos retroativos são necessários à busca do fim pretendido e se trazem, a rigor, mais vantagens à promoção de direitos fundamentais do que propriamente desvantagens. De outro lado, esse grupo contempla a análise quanto à intensidade dos efeitos retroativos, ou, por assim dizer, a análise quanto ao grau de divergência da modificação havida, se comparada com a disciplina normativa anterior (RE nº 363.852 e RE nº 596.177).

Primeiro, no que se refere à análise quanto à *necessidade dos efeitos retroativos e o balanceamento entre vantagens e desvantagens desses*, cumpre esclarecer que a decisão proferida no RE nº 718.874 visou, precipuamente, preservar o estado de constitucionalidade. Por isso, a Contribuição ao Funrural foi declarada válida e, sendo assim, passível de ser cobrada mesmo no período, segundo o STF, de 2010 a 2017. Ocorre, contudo, que essa retroeficácia da decisão proferida no RE nº 718.874 é desnecessária para se proteger o estado de constitucionalidade. Isso porque há outra medida que, além de tutelar o interesse na preservação da ordem constitucional, causa menos efeitos colaterais, isto é, causa menos restrição aos direitos individuais.

Veja-se, nesse aspecto, que, se os efeitos da declaração de constitucionalidade do tributo forem verificados apenas prospectivamente (de 2017 em diante), a ordem constitucional também estará protegida. Isso em virtude de que, no período compreendido entre 2010 e 2017, havia decisões judiciais capazes de preservar o estado de constitucionalidade desejado. Trata-se do RE nº 363.852 e do RE nº 596.177. Como decisões válidas e vigentes, elas representaram bases normativas legítimas para guiar as condutas de milhares de pessoas em tal época, conforme se demonstrou anteriormente. Sendo assim, o sistema jurídico manteve-se estável nesse período. E normatizou as situações para as quais tais precedentes se destinavam. Logo, a ordem constitucional manteve-se preservada em tal lapso temporal.

Diga-se, ainda em relação ao mesmo aspecto, que a produção de efeitos *ex nunc* por parte da decisão lançada no RE nº 718.874 é medida que harmoniza mais intensamente os interesses envolvidos no caso. Ela causa mais benefícios (do que prejuízos) aos direitos fundamentais envolvidos e à promoção de um estado de coisas perseguido pela segurança jurídica. É que, de acordo com o que se demonstrou acima, a liberdade e a propriedade dos contribuintes sofrem restrições muito intensas com a retroeficácia da decisão prolatada no RE nº 718.874. O prejuízo aos particulares é elevado. Logo, parece ser mais vantajoso à promoção e à proteção da liberdade e da propriedade que o tributo em questão seja exigido somente a partir do julgamento havido no RE nº 718.874.

Além disso, é preciso considerar aquilo que Gigante⁴¹ denomina de “face objetiva” do exame da necessidade. Mais precisamente, isso tem a ver com o aspecto objetivo da segurança jurídica. Ou seja, diz respeito à preservação da credibilidade do ordenamento jurídico. Nesse sentido, é devido que se verifique se há medidas alternativas à retroatividade que restrinjam menos o ideal de confiabilidade pela continuidade normativa. Ora, conforme foi exposto acima, a mudança de entendimento promovida pelo STF, com efeitos sobre o passado, provocou sério abalo de credibilidade quanto ao sistema de precedentes e semeou, por isso, elevado grau de desconfiança quanto à estabilidade das decisões do Tribunal. Sendo assim, também por esse aspecto é correto afirmar que a retroatividade de efeitos da decisão proferida no RE nº 718.874 é desnecessária. A medida, de outro lado, “necessária” é aquela que assegura a produção de efeitos apenas prospectivos para a decisão judicial acima citada.

Quanto ao exame comparativo entre vantagens e desvantagens com relação à retroeficácia da decisão examinada, é preciso afirmar o seguinte: ainda que a retroatividade de efeitos fosse mesmo necessária, o que se admite, aqui, apenas para fins de argumentação, ela é medida que causa mais prejuízos do que benefícios. Isso porque, de acordo com as considerações expostas acima, é possível constatar que a principal vantagem a ser promovida pelos efeitos retroativos da decisão do RE nº 718.874 é, a rigor, o aumento de arrecadação. Nenhum outro benefício, além desse, tal efeito para o passado gera. Essa finalidade arrecadatória, todavia, pode ser facilmente compensada pela recalibragem do sistema tributário, no sentido de aumentar tributos com relação a fatos futuros, isto é, com relação a fatos ocorridos posteriormente à decisão do RE nº 718.874, tomada em 2017. Dessa forma, o aumento de tributos pode compensar a suposta perda arrecadatória havida com relação ao passado.

Já, por outro lado, se o efeito retroativo for realmente produzido, como está a ocorrer atualmente, não há medida compensatória implementada capaz de compensar os prejuízos experimentados pelos contribuintes. Daí porque se falar que a eficácia prospectiva da decisão que reconheceu a constitucionalidade da Contribuição ao Funrural é medida que traz mais vantagens do que desvantagens aos direitos envolvidos. Dito de outro modo: a retroatividade de efeitos da decisão proferida no RE nº 718.874 é, nesse caso, medida desproporcional em sentido estrito. O mais acertado a fazer é que tal pronunciamento judicial produza efeitos somente para o futuro, pois assim haverá mais “ganhos” à promoção de direitos do que perdas.

⁴¹ GIGANTE, Marina. **Mutamenti nella regolazione dei rapporti giurici e legittimo affidamento**: tra Diritto comunitario e Diritto interno. Milano: Giuffrè, 2008. p. 43.

Segundo, com relação à intensidade dos efeitos retroativos, é preciso dizer que, quanto mais drásticas forem as modificações provocadas pelo ato retroativo (RE nº 718.874), maior deverá ser a proteção do contribuinte em face desse ato. A alteração drástica é aquela intensa em seus efeitos. Trata-se de modificação radical e muito divergente em comparação à disciplina normativa anterior⁴².

É fácil perceber que o RE nº 718.874 promoveu alteração drástica no ordenamento jurídico, se comparada com a disciplina normativa estabelecida pelo RE nº 363.852 e pelo RE nº 596.177. O tributo, que era inconstitucional, passou a ser compatível com a Constituição. Em outras palavras: a Contribuição, que era indevida, passou a ser devida. Isso representou mudança radical e expressiva economicamente falando, já que se avalia que a nova decisão do STF implicou constituição de dívida referente ao tributo em questão de aproximadamente R\$ 17 bilhões, conforme mencionado anteriormente⁴³. Sendo assim, parece evidente que a mudança de entendimento do Tribunal foi medida realmente drástica.

Essas são, portanto, as considerações que devem ser feitas com relação aos três grupos de critérios de aplicação do princípio da irretroatividade material. Combinados, esses critérios demonstram haver, no presente caso, alto grau de confiança nas bases normativas representadas pelo RE nº 363.852 e pelo RE nº 596.177. Demonstram, igualmente, haver elevado grau de restrição à liberdade e à propriedade dos contribuintes. E explicitam que há, também, desnecessidade na adoção desses efeitos retroativos, sem falar, como se disse acima, na desproporcionalidade da adoção de tal retroeficácia normativa. Logo, a irretroatividade da decisão judicial analisada deve ser proibida.

Tais considerações permitem, de outro lado, que sejam feitas **duas constatações** a respeito da aplicação do princípio da irretroatividade material ao presente caso.

A **primeira constatação** é a proteção do particular em face dos atos estatais que promovem mudanças normativas foi estruturada, no Sistema Jurídico brasileiro, *em âmbitos normativos diversos*.

Um desses âmbitos de tutela do indivíduo é aquele estabelecido pela regra jurídica baseada no art. 27 da Lei nº 9.868/1999. Essa regra visa tutelar o cidadão nos casos em que há mudança normativa pela declaração de inconstitucionalidade. São analisados, na sua aplicação, critérios como aquele envolvendo a restauração do estado de constitucionalidade

⁴² ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 456.

⁴³ TOMAZELLI, Idiana e GADELHA, Igor. **Maia promete a ruralistas que trabalhará por perdão na dívida com Funrural**. 11 de abril de 2018. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,maia-promete-a-ruralistas-que-trabalhara-por-perdao-na-divida-com-funrural,70002264758>. Acesso em: 04 ago. 2018.

com efeitos apenas prospectivos, dentre outros. Elementos materiais e subjetivos, como o exercício de direitos e a confiança, não são diretamente levados em consideração em tal exame⁴⁴. Sendo, como dito, uma “regra jurídica”, essa norma é aplicada mediante a verificação de correspondência da construção factual à descrição normativa⁴⁵. De tal sorte, os casos que não preenchem as condições descritas na regra não serão por ela regulados, como, aliás, ocorreu na situação envolvendo a Contribuição ao Funrural, em que o STF, recentemente, reconheceu ser inaplicável a modulação dos efeitos da decisão proferida no RE nº 718.874.

Outro âmbito normativo de proteção é aquele estabelecido a partir do art. 927, § 3º, do CPC. Nesse, a tutela do indivíduo depende da presença, no caso concreto, de *alteração de jurisprudência dominante*, conforme disposto no texto legal. Referida *alteração* é compreendida pelo STF, no mais das vezes, como no caso do Funrural o foi, sob uma perspectiva, por assim dizer, formal de análise. Vale dizer, o Tribunal leva em conta, preponderantemente, por exemplo, o número da lei que é objeto de aferição de inconstitucionalidade. Isso para avaliar se houve mudança de entendimento por parte da Suprema Corte ao longo do tempo. Ou seja, se o número das leis analisadas em um caso e em outro são diversos, então, se trata, segundo o STF, de questões jurídicas diferentes. E, por isso, não se cogita falar em *alteração de jurisprudência dominante* no que se refere às decisões proferidas nos casos eventualmente comparados, ainda que, como ocorreu no caso do Funrural, os textos normativos inseridos nas leis diversas sejam praticamente os mesmos. O certo é que, para aplicação da regra jurídica baseada do art. 927, § 3º, do CPC, o STF leva em conta critérios formais, como o número de uma lei, não a confiança do contribuinte.

Âmbito normativo diverso dos acima expostos, todavia, é aquele estabelecido pelo princípio da irretroatividade material aqui apresentado. Sua aplicação leva em conta a confiança depositada nos atos estatais, assim como a realização de atos de disposição de direitos baseada nessas manifestações do Poder Público, conforme foi demonstrado acima. Como norma imediatamente finalística que é, tal princípio visa, como visto, promover a liberdade, a propriedade, a dignidade humana e a segurança jurídica, tudo de acordo com os critérios de aplicação há pouco examinados.

Tais considerações com relação ao âmbito de aplicação das aludidas normas jurídicas querem, na realidade, demonstrar que a solução de um caso exige a utilização da norma

⁴⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 435.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 101 e 129.

ajustada às suas particularidades. Ignorar essas questões pode levar à tentativa de proteger o contribuinte por meio de norma inapropriada. Empregando uma metáfora, é possível afirmar que o Sistema Jurídico brasileiro pode ser comparado a uma caixa de ferramentas com diversas soluções para os mais variados tipos de problemas do dia a dia. Há martelos, chaves de fenda e alicates. Cada um desses equipamentos é ajustado para determinadas situações. Se a tarefa a ser realizada é apertar um parafuso em um objeto metálico, não se deve tentar enroscá-lo por meio de um martelo. O martelo tem grande utilidade para alguns casos, mas ele não se ajusta a esse tipo de situação. Ele não serve para cumprir a finalidade pretendida. O uso do equipamento inapropriado desautoriza afirmar que a caixa de ferramentas não apresenta solução ao problema enfrentado. Solução há. O que não há é o emprego do equipamento adequado para, efetivamente, solucionar o problema posto. O certo é que cada caso exige a análise das suas particularidades para que a tutela do contribuinte seja feita por meio de norma jurídica realmente aplicável.

Empregando esse raciocínio no caso envolvendo a Contribuição ao Funrural, é acertado lançar conclusão da mais alta relevância ao presente trabalho: a não aplicação da regra jurídica baseada no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e no art. 927, § 3º, do CPC não significa que os particulares não devam ser protegidos por meio de outra norma jurídica, como o é o princípio da irretroatividade material. A circunstância de não estarem presentes os requisitos de aplicação da regra que permite a modulação de efeitos das decisões do STF não impede a proteção do particular com base no aludido princípio, envolvido pela análise de critérios diversos, como os acima apresentados. Ainda que, por exemplo, de acordo com o art. 927, § 3º, do CPC, segundo os critérios formais acima expostos, possa até se admitir, com a finalidade de argumentação, não ter havido mudança de jurisprudência, é certo que, para fins de aplicação do princípio da irretroatividade, houve alteração de regime jurídico capaz de frustrar a confiança do particular, conforme já demonstrado. Lembra-se que essa confiança deve ser analisada não sob aspectos formais, mas, isso sim, sob o ângulo material, considerando a ação humana legitimamente adotada por milhares de pessoas que acreditaram no STF.

Essas considerações acabam por conduzir à **segunda constatação**: os efeitos retroativos decorrentes da decisão lançada no RE nº 718.874 devem ser proibidos. Isso mesmo depois do julgamento dos embargos de declaração no mencionado recurso extraordinário, em que o STF afastou a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão por inaplicabilidade da regra jurídica antes referida. Cabe ao Poder Judiciário, por suas diversas instâncias, tutelar o particular no sentido de que a contribuição em exame passe a ser exigida dos contribuintes

somente a partir do julgamento do referido recurso pelo Tribunal, isto é, somente a partir de março de 2017. Essa proibição pode ocorrer tanto no bojo de ações individuais, em que se demonstrem especificamente os requisitos de aplicação do princípio da irretroatividade, como em ações coletivas, em que esses requisitos sejam explicitados por amostragem.

Diga-se, ainda, que o critério acima exposto envolvendo a busca pelo ideal de credibilidade do sistema jurídico tende a conferir, por assim dizer, um “sobrepeso” na argumentação a ser estabelecida nesses casos. Isso porque, como dito anteriormente, a manutenção do quadro atual, em que os cidadãos que acreditaram no Poder Judiciário estão tendo de pagar por tributo já declarado inconstitucional, tende a agravar o clima de desconfiança com relação ao papel do STF. A força normativa das decisões do Tribunal acaba por ser enfraquecida. Os cidadãos, como dito, por temerem que mudanças como essa se reiterem a qualquer momento, tendem a não mais guiar suas condutas com base nos pronunciamentos do Tribunal, o que pode comprometer a legitimidade do sistema de precedentes como um todo. Logo, é devido que se preserve o passado, visando manter a referida credibilidade dos pronunciamentos do STF.

E não se diga, para finalizar, que o STF não pode mudar de entendimento. Claro que pode. O Poder Judiciário deve estar aberto à correção de eventuais equívocos produzidos em decisões anteriores, se assim entender. Ou, até mesmo, referido poder está autorizado a avaliar novos argumentos até então não enfrentados⁴⁶. Como destaca Larenz, “[...] os tribunais podem abandonar a sua interpretação anterior porque se convenceram que era incorreta, que assentava em falsas suposições ou em conclusões não suficientemente seguras”⁴⁷. Além disso, admite-se que as Cortes Supremas tratem de novas questões sociais e que evoluam e possam aperfeiçoar a sua compreensão sobre determinada matéria⁴⁸.

Nesse contexto, a aplicação da irretroatividade aos casos de mutações dos precedentes não impede que haja a alteração desses. A referida norma jurídica determina, todavia, que a mudança seja suave e que ela não rompa abruptamente com o passado. A irretroatividade, conforme foi demonstrado, visa assegurar o respeito ao exercício da liberdade que foi causalmente alicerçado nos precedentes superados. Mudar não é, por si só, o problema. O problema está em mudar com desrespeito aos direitos fundamentais cujo exercício foi baseado na confiança de estabilidade das decisões alteradas, como está a ocorrer no caso do RE nº

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 478.

⁴⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 498.

⁴⁸ MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 105-106.

718.874. Daí por que o acerto da afirmação de Ávila: o problema “[...] não é a mudança em si, mas os seus efeitos”⁴⁹. E os efeitos retroativos da mudança promovida pelo referido precedente do STF, por todas as razões expostas neste artigo, não devem ser tolerados em nosso sistema jurídico.

Conclusões

Com base em todas as considerações acima expostas, é possível formular as seguintes conclusões:

- a. a decisão proferida, pelo STF, em março de 2017, no RE nº 718.874, ao declarar a constitucionalidade da Contribuição ao Funrural, provocou a quebra da confiança que milhares de indivíduos depositaram nos precedentes criados em 2010 e em 2011, pelo RE nº 363.852 e pelo RE nº 596.177, respectivamente, nos quais o Tribunal reconhecera a inconstitucionalidade do mesmo tributo e com base nos quais grande parte desses mesmos indivíduos havia, legitimamente, parado de recolher a Contribuição no período entre 2010 e 2017;
- b. o pronunciamento havido no RE nº 718.874 causou *mudança de precedente*, pois, além produzir decisão em sentido oposto àquele definido no passado, implicou reconsideração da *ratio decidendi* utilizada para solucionar o RE nº 363.852, mais precisamente, quanto a essa, no que se refere à inconstitucionalidade material nesse recurso constatada;
- c. ainda que o STF tenha deixado de aplicar as regras jurídicas baseadas no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e no art. 927, § 3º, do CPC, por não se tratar, nesse caso, do âmbito de aplicação das referidas regras, o princípio constitucional da irretroatividade tributária material, baseado nos direitos da liberdade, da propriedade, da dignidade humana e no princípio da segurança jurídica, determina a tutela da confiança daqueles sujeitos que agiram baseados nos precedentes modificados (RE nº 363.852 e RE nº 596.177) e ordena a promoção da credibilidade do Direito. Por isso, referido princípio jurídico proíbe que a Contribuição ao Funrural, declarada válida no RE nº 718.874, seja cobrada retroativamente, isto é, proíbe que o aludido tributo seja exigido quanto ao período anterior a março de 2017.
- d. é juridicamente possível ao STF mudar seu entendimento quanto à determinada matéria, como ocorreu quanto ao RE nº 718.874. Todavia, especificamente com

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 479.

relação ao mencionado recurso extraordinário, a nova base normativa deve ser aplicável prospectivamente, para que o recolhimento do tributo declarado válido se dê somente a partir de março de 2017.

Referências

AMATUCCI, Fabrizio. **L'efficacia nel tempo dela norma tributaria**. Milano: Giuffrè, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL. Palácio do Planalto. **EM nº 00095/2017MF**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-793-17.pdf. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei 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. Brasília, DF: Planalto, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9528.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.868/99**, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Planalto, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Resolução do Senado Federal nº 15**, de 2017. Suspende, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Brasília, DF: Planalto, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Congresso/RSF15.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Notícias STF**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=350800>. Acesso em: 29 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 363.852/MG**. Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. 03/02/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0005185-23.2011.4.01.350/GO**. Sétima Turma, Rel. Des. Reynaldo Fonseca. 10/10/2014. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp>. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5001454-51.2010.404.7009/PR**. Segunda Turma, Rel. Des. Luiz Carlos Servi. 19/08/2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5004182-66.2013.404.7104/RS**. Primeira Turma, Rel. Desa. Maria de Fátima Freitas Labarrère. 23.04.2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5000403-81.2010.404.7016/PR**. Segunda Turma, Rel. Desa. Vania Hack de Almeida. 17/08/2011. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 30 out. 2019.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: o prazo decadencial do art. 45 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9784/99). **RDA**, Rio de Janeiro, n. 237, p. 271-315, 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

FALSITTA, Gaspare. **Giustizia tributaria e tirania fiscale**. Milano: Giuffrè, 2008.

FULLER, Lon L. **The morality of law**. New Heaven and London: Yale University, 1969.

GIGANTE, Marina. **Mutamenti nella regolazione dei rapporti giurici e legittimo affidamento: tra Diritto comunitario e Diritto interno**. Milano: Giuffrè, 2008.

GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *In*: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin (ed.). **Retroactivity of tax legislation**. Leuven: European Association of Tax Law Professors, 2013. (EATLP International Tax Series, v. 9). p. 321-335.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011.

JURATOWITCH, Ben. **Retroactivity and the Common Law**. Oxford: Hart, 2008.

KANT, Emmanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Paulo Quintela. Coimbra: Coimbra, 1960.

KANT, Emmanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Paulo Quintela. Coimbra: Coimbra, 1960.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory** (1978). Oxford: Oxford University, 2003.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. **Revista CEJ**, Brasília, n. 27, p. 110-120, out./dez., 2004.

MELONCELLI, Alessandro. Affidamento e buona fede nel rapporto tributario. *In*: FANTOZZI, Augusto; FEDELE Andrea (org.). **Statuto dei diritti del contribuente**. Milano: Giuffrè, 2005. p. 531-559.

MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas**: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PECZENIK, Aleksander. **On law and reason**. 2. ed. Springer, 2008.

RAZ, Joseph. The rule of law and its virtue (1977). *In*: RAZ, Joseph. **The authority of law: essays on law and morality**. Oxford: Oxford, 2005. p. 210-229.

SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer**: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University, 2009. eBook Kindle Edition, 2009.

TAMANAH, Brian. **On the rule of law**: history, politics, theory. Cambridge: Cambridge University, 2004.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário** (Steuerrecht). Tradução de Luiz Dória Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Fabris, 2008.

TOMAZELLI, Idiana e GADELHA, Igor. **Maia promete a ruralistas que trabalhará por perdão na dívida com Funrural**. 11 de abril de 2018. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,maia-promete-a-ruralistas-que-trabalhara-por-perdao-na-divida-com-funrural,70002264758>. Acesso em: 04 ago. 2018.

Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo

Éderson Garin Porto*

Paula Jaeger da Silva**

Resumo Um novo mercado está surgindo a partir do uso compartilhado de bens, o que se convencionou chamar de economia colaborativa ou de compartilhamento. Nesse contexto, surgem discussões sobre o correto tratamento a ser conferido àquelas pessoas que se oferecem nas plataformas de intermediação. O presente artigo aborda a incidência da tributação sobre os regimes de trabalho dos motoristas de aplicativo, buscando identificar qual o enquadramento jurídico mais adequado e favorável para as partes. A pesquisa evidencia que o regime ditado pela CLT é francamente desfavorável para as partes contratantes, na medida em que elevam os encargos trabalhistas e a carga tributária.

Palavras-chave: Aplicativo. Emprego. Autônomo. Análise Econômica do Direito.

Introdução

Os avanços tecnológicos experimentados pela sociedade nos últimos anos descortinam uma série de novas oportunidades. Desde a democratização ao acesso de bens de consumo até a facilitação na resolução de problemas cotidianos é possível encontrar uma série de novas soluções ofertadas pelas empresas de tecnologia que, a partir da noção do compartilhamento, estão ampliando o leque de oportunidades para o mercado de emprego e investimento.

O uso intensivo da tecnologia permitiu que o movimento de uso compartilhado de bens propiciasse uma verdadeira revolução no século XXI. Desde o surgimento do que se convencionou chamar de economia compartilhada, tem-se verificado a criação de novos modelos de negócios até então desconhecidos e, sobretudo, tem-se quebrado o paradigma da noção de propriedade. Discute-se atualmente qual seria a verdadeira utilidade da noção de propriedade, partindo da compreensão que o uso de um certo veículo ou a fruição de determinado imóvel não depende do título de proprietário.

O presente trabalho remete inicialmente a uma melhor compreensão do fenômeno da economia de compartilhamento, também chamada de Consumo Colaborativo, Economia

* *Visiting Scholar* UC Berkeley School of Law. Doutor e Mestre pela UFRGS. Professor do Mestrado Profissional em Direito das Empresas e dos Negócios da Unisinos. Advogado. E-mail: edersongp@unisinos.br. Endereço: Av. Carlos Gomes, 700, cj. 1101, bairro Auxiliadora, Porto Alegre, CEP 90480-000. Telefone: (51) 99112-6676.

** Mestranda em Direito pela PUCRS. Especialista em Direito do Trabalho pela UFRGS. Advogada. E-mail: paulajaegers@yahoo.com.br. Endereço: Rua Campos Sales, 90, apto 302, bairro Auxiliadora, Porto Alegre, CEP 90480-030. Telefone: (51) 995582237.

Colaborativa, ou, ainda, do inglês *sharing economy*. A economia compartilhada marca a quebra de uma série de paradigmas e inevitavelmente impõe que as pessoas se reorganizem em suas relações e notadamente repensem suas próprias rotinas.

No intuito de ilustrar o surgimento da economia colaborativa, o presente artigo utiliza como paradigma de análise o aplicativo de transporte individual de passageiros conhecido como Uber. O estudo analisa o modelo de negócio da Uber e mostra como são travadas as relações entre os usuários da plataforma. Na investigação examina-se os modelos de contratação entre a plataforma e os seus usuários (motoristas), estabelecendo as repercussões jurídicas a partir do regime aplicado. Afigura-se lícito dizer que a contratação de motorista parceiro pode se dar de, ao menos, duas formas: ou o motorista é contratado como empregado, ou o motorista é encarado como usuário da plataforma e desempenha sua atividade como autônomo.

As discussões na Justiça do Trabalho e, inclusive, em nível mundial, sobre o tema são crescentes e, até o momento, o que se observa é o tratamento errático, dividindo opiniões e causando total insegurança jurídica.

Além do mais, a partir da análise da natureza jurídica da relação entre Uber e motorista serão apresentadas as consequências desse enquadramento no âmbito tributário, e observadas as diferenças e semelhanças nos recolhimentos fiscais de acordo com cada modalidade.

Assim, pretende-se, a partir do enfoque do modelo de contratação e, assim, também do regime de incidência da tributação, demonstrar vantagens e desvantagens das alternativas, indicando a formatação mais vantajosa para essa nova relação.

1 Definição e funcionamento da economia de compartilhamento

As inovações tecnológicas têm crescido exponencialmente nos últimos anos, a ponto de serem tratadas, em alguns casos, como tecnologias disruptivas (ou destrutiva). Isso acontece quando causam alterações abruptas no estado de arte da indústria¹. A “economia de compartilhamento”, *sharing economy*, “consumo colaborativo” são alguns termos utilizados para denominar uma nova forma de consumo disruptiva, considerada pela Time Magazine² uma das ideias que irá mudar o mundo.

¹ MUCELIN, Guilherme. Peers Inc.: a nova estrutura da relação de consumo na economia do compartilhamento. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 118, p. 77-126, jul./ago. 2018.

² WALSH, B. Ideas that will change the world. **Time Magazine**. Disponível em: http://content.time.com/time/specials/packages/article/0,28804,2059521_2059717_2059710,00.html. Acesso em: 12 set. 2018.

Definir de forma precisa o que é a economia de compartilhamento é algo muito difícil³. Um motivo que contribui para a dificuldade apontada é a existência de uma disputa conceitual travada entre a tradição das ciências sociais próxima da antropologia e, de outro lado, os empreendedores do Vale do Silício (EUA)⁴.

Por certo que a crise financeira de 2008-2009 deflagrada nos Estados Unidos influenciou a reconfiguração do conceito “economia do compartilhamento”, fazendo surgir com robustez o discurso do “consumo colaborativo” e das alternativas de consumo de bens ociosos e preexistentes para aumento da renda, então, o resultado é a utilização dos termos aqui citados como sinônimos⁵.

No intuito de apresentar uma definição mais comumente utilizada e primando pela objetividade, pode-se tentar apresentar um conceito com base na ideia de um mercado onde indivíduos são aproximados para compartilhar ou trocar seus bens ou serviços⁶.

Com a retração do consumo gerada pela crise, a população passou a pensar e considerar uma nova forma de consumir, pois o modelo antigo de economia não seria suportado pela natureza; então, a ideia de deixar de lado o modelo “compro-uso-descarto” tomou grandes proporções e ajudou a propagar o modelo econômico compartilhado.

Trata-se, como definiu Rachel Botsman, de “[...] um modelo econômico baseado no compartilhamento de bens subutilizados para benefícios monetários e não monetários”⁷.

No mesmo sentido, a professora Claudia Lima Marques apontou que o fenômeno se trata de “[...] um sistema ‘negocial’ de consumo (*collaborative consumption*), no qual as pessoas alugam, usam, trocam, doam, emprestam e compartilham bens, serviços, recursos ou *commodities*, de propriedade sua, geralmente com a ajuda de aplicativos e tecnologia online”⁸.

A economia de compartilhamento pode abranger diversos tipos de bens, como, por exemplo, carros, apartamentos, bicicletas etc. As relações nesse modelo econômico são

³ SCHOR, Juliet. Debatendo economia do compartilhamento. Tradução de Beatriz Kira. In: ZANATTA, Rafael A. F.; PAULA, Pedro C. B. de; KIRA, Beatriz (org.). **Economias do compartilhamento e o direito**. Curitiba: Juruá, 2017. p. 21-40.

⁴ ZANATTA, Rafael A. F. Economias do compartilhamento: superando um problema conceitual. In: ZANATTA; PAULA; KIRA, *op. cit.*, p. 79-106.

⁵ *Ibid.*

⁶ MCDONALD, Daniel K. Reputation will teach sharing economy to share. **University of Florida Journal of Law and Public Policy**, v. 27, p. 222. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/ufpp27&div=14&id=&page=>. Acesso em: 28 out. 2019.

⁷ BOTSMAN, Rachel. The sharing economy lacks a shared definition. **Fast Company**. Disponível em: <http://www.fastcoexist.com/3022028/the-sharing-economy-lacks-a-shareddefinitions-shared-definition>. Acesso em: 12 set. 2018.

⁸ MARQUES, Claudia Lima. A nova noção de fornecedor no consumo compartilhado: um estudo sobre as correlações do pluralismo contratual e o acesso ao consumo. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, v. 111, p. 247-268, maio/jun. 2017. p. 249.

baseadas nas trocas feitas entre pessoas que interagem no mercado de forma colaborativa, onde podem comprar e vender produtos com base na cooperação. Várias são as iniciativas e práticas que podem inicialmente ser enquadradas na perspectiva do consumo colaborativo, tais como Uber, Lift, Turo, Airbnb, Cabify, só para referir as plataformas mais conhecidas.

Devido à grande abrangência e até mesmo ao uso indiscriminado do termo por qualquer plataforma de intermediação de relações de acesso a produtos ou serviços, a socióloga Juliet Schor⁹, do *Boston College*, tem se dedicado nos últimos anos a pesquisar sobre a economia do compartilhamento e propõe uma classificação do fenômeno em quatro eixos: (i) recirculação de bens, que seria caracterizada por plataformas de conexão entre pessoas que desejam comprar ou vender produtos já utilizados, o Enjoei e o OLX são exemplos brasileiros; (ii) uso expandido de bens duráveis, tendo como exemplo de plataforma dessa categoria o Airbnb, o Bicicletar e a Uber, ou seja, bens que são duráveis e podem ser utilizados por mais pessoas; (iii) troca de serviços, que seria uma espécie de banco de horas, sem fins lucrativos e multilaterais, nos quais os serviços, habilidades e experiências são trocados com base no tempo gasto; (iv) compartilhamento de bens produtivos, que consiste em compartilhar insumos produtivos materiais e imateriais, e um exemplo são os *Fab Labs*, onde há uma forma híbrida de compartilhamento de impressoras 3D e de material corpóreo e também o compartilhamento do código ou comando da programação das impressoras.

A economia de compartilhamento que será aqui explorada é a de troca de serviços, onde é pago um valor pelo serviço, que é viabilizado *peer to peer* (P2P), isto é, de usuário para usuário, entre celular e celular. Observe que não há a figura de um intermediário, há apenas a plataforma interligando pessoas que querem oferecer um serviço e outras que desejam utilizá-lo.

E é justamente por ser uma relação “direta” que a *sharing economy* pode impulsionar o crescimento econômico, diminuindo os custos de transação, barateando o serviço, facilitando a entrada de novos fornecedores de produtos e serviços.

Além disso, Robin Chase, cofundadora da ZIPCAR, expõe a história da constituição da plataforma pioneira em aluguel de carro, e ainda, em sua obra, apresenta motivos para o sucesso da economia de compartilhamento: “A primeira tese diz que a capacidade excedente (compartilhamento de ativos) faz muito sentido econômico, a segunda tese é a de que as

⁹ SCHOR, Juliet. Debatendo economia do compartilhamento. Tradução de Beatriz Kira. In: ZANATTA, Rafael A. F.; PAULA, Pedro C. B. de; KIRA, Beatriz (org.). **Economias do compartilhamento e o direito**. Curitiba: Juruá, 2017. p. 21-40.

plataformas de participação facilitam o compartilhamento, e a terceira é a de que os *peers* são colaboradores eficazes”¹⁰.

As proporções alcançadas pelas plataformas de compartilhamento chamaram atenção de pessoas do mundo inteiro, gerando entusiasmo, inquietações e conflitos. Inevitavelmente, o direito seria chamado para resolver conflitos e dirimir fricções entre as relações originadas desse novo modelo econômico. Para servir de ilustração, será utilizada a plataforma Uber, explicitando o modo como as partes se relacionam.

1.1 Compreendendo a plataforma Uber

Como reiteradamente os *players* do mercado insistem em dizer, a Uber é uma empresa de tecnologia, não é uma empresa de transporte. Está-se falando de uma plataforma tecnológica para que motoristas parceiros se conectem a usuários que buscam viagens. A atividade desempenhada pela plataforma consiste em oferecer o aparato tecnológico para permitir aproximar o motorista disposto a transportar alguém (usuário) e, de outro lado, uma pessoa necessitando ser transportada (usuária).

A Uber foi fundada em março de 2009, em São Francisco, e o aplicativo foi lançado em junho do mesmo ano. Em maio de 2015 o aplicativo estava disponível em mais de 600 cidades distribuídas em 65 diferentes países¹¹.

A ideia do aplicativo é simples: usuários e motoristas previamente cadastrados entram em contato através da plataforma e negociam a prestação do serviço (o transporte). Dependendo da cidade ou região há diferentes tipos de serviços prestados, como, por exemplo, *UberX*, *UberBlack*, *UberPool* etc.

A forma de pagamento pode ser por cartão de crédito ou dinheiro e a tarifa é obtida através de uma combinação de tempo e distância (se a velocidade está abaixo de um limiar, cobra-se por minuto; se está acima, cobra-se pelos quilômetros percorridos). Além disso, há uma diferenciação de tarifa em momentos de alta demanda¹².

Não há dúvidas de que esse modelo de prestação de serviço de transporte trouxe benefícios para a sociedade, que passou a usufruir de um serviço de melhor qualidade, preço mais baixo, facilidade de acesso, praticidade, segurança etc. Por outro lado, devido à quebra de paradigmas em torno do mercado tradicional, a Uber se tornou alvo de protestos de motoristas de táxis, sindicatos de taxistas e governos que o acusam de operar ilegalmente um

¹⁰ CHASE, Robin. **Economia compartilhada**: como pessoas e plataformas da Perrs Inc. estão reinventando o capitalismo. Tradução de Cristina Yamagami. São Paulo: HSM, 2015. p. 15.

¹¹ UBER. Disponível em: <https://www.uber.com/business/>. Acesso em: 12 set. 2018.

¹² *Ibid.*

serviço de transporte, realizar práticas concorrenciais desleais e colocar em risco a segurança de motoristas e passageiros, além de supostamente precarizar as relações de trabalho.

Algumas cidades, e até mesmo países, optaram pela proibição do serviço. Outros preferiram proceder à regulação da atividade. Mas não há dúvidas de que uma grande parcela da população mundial acolheu a ideia trazida pela Uber, fazendo uso do serviço. O apelo que a proposta gerou no mercado consumidor torna praticamente inviável pretender proibir o serviço, ainda que alguns mercados fortemente regulados, dominados por oligopólios ou até mesmo modelos monopolistas, exerçam forte pressão para não permitir o ingresso da plataforma.

Para se ter a real dimensão do que a Uber representa atualmente, apresentam-se alguns números: a empresa possui mais de 500 mil motoristas parceiros no Brasil, e em nível mundial esse número sobe para 3 milhões. Além disso, são realizadas em média 15 milhões de viagens diárias em todo o planeta, por cerca de 75 milhões de usuários¹³.

Observa-se que se está falando aqui de apenas um aplicativo, ou seja, a economia de compartilhamento revela mercado importante e expressivo, não podendo ser confundido com tendências ou modas efêmeras. Partindo da premissa que a repercussão da economia do compartilhamento é expressiva, não se pode descurar das repercussões sociais e jurídicas que o fenômeno enseja. Daí a importância da discussão aqui proposta.

2 A problemática enfrentada pela Uber no âmbito trabalhista

Após o surgimento da economia compartilhada nos moldes atuais e a criação da plataforma Uber, o seu modelo de sucesso tornou-se alvo de diversas discussões, entre elas a possibilidade de reconhecimento de vínculo trabalhista entre a empresa e o motorista.

Tal discussão acontece no mundo inteiro, sendo que os resultados têm sido tanto de sucesso como de derrota da empresa, não havendo unanimidade de entendimento. No Brasil não é diferente, tanto que frequentemente é noticiado julgamentos em sentidos opostos¹⁴.

¹³ UBER. Disponível em: <https://www.uber.com/business/>. Acesso em: 12 set. 2018.

¹⁴ Exemplos de jurisprudência contraditória – Pelo reconhecimento de vínculo de emprego: BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da Terceira Região. Nona Turma. **Acórdão sobre Recurso Ordinário TRT-3-RO-0011359-34.2016.5.03.0112**. Recorrente: Uber do Brasil Tecnologia Ltda. Recorrido: Rodrigo Leonardo Silva Ferreira. Relator: Maria Stela Álvares da Silva Campos. Belo Horizonte, 25 de maio de 2017. Disponível em: <https://as1.trt3.jus.br/juris/detalhe.htm?conversationId=4122>. Acesso em: 28 out. 2019. Pela inexistência de vínculo de emprego: *Id.* Tribunal Regional do Trabalho da Segunda Região. Décima Quinta Turma. **Acórdão sobre Recurso Ordinário TRT-2-1000123-89.2017.5.02.0038**. Recorrido: UBER DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA., UBER INTERNATIONAL B.V. E UBER INTERNATIONAL HOLDING B.V. Relator: Des. Beatriz de Lima Pereira. São Paulo, 20 de fevereiro de 2019. Disponível em: <http://search.trtsp.jus.br/easysearch/cachedownloader?collection=coleta014&docId=14a9c0cd0ef75e32ac0eff7afe065f0ce6ad46a5&fieldName=Documento&extension=html#q=>. Acesso em: 28 out. 2019.

Primeiramente, cumpre destacar alguns dos requisitos exigidos pela empresa para que o motorista possa se cadastrar:

- a) firmar contrato com a Uber, para usar o aplicativo que possibilita atender os passageiros que solicitaram o serviço de transporte, que também é feito através de “smartphone”;
- b) as corridas são pagas por meio de um cartão de crédito do passageiro ou dinheiro e a Uber, dependendo do serviço utilizado, fica com um determinado percentual, entre 20% e 25% do valor da corrida;
- c) avaliação realizada tanto do motorista em relação ao passageiro, quanto do passageiro em relação ao motorista.

A legislação trabalhista brasileira prescreve o conceito legal de emprego no artigo 3º da CLT: “toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.

Para Maurício Godinho Delgado, “[...] empregado é toda pessoa natural que contrate, tácita ou expressamente, a prestação de seus serviços a um tomador, a este efetuados com pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação”¹⁵.

Da leitura do conceito de empregado se extraem os pressupostos que deverão coexistir:

- a) trabalho por pessoa física – para que haja a concretização da prestação de serviços é necessário que haja a fixação de uma pessoa física realizadora de tais serviços e do outro lado uma pessoa jurídica ou pessoa física, como empregador;
- b) pessoalidade – exige que o empregado exerça suas atividades de forma pessoal, não podendo se fazer substituir, a não ser em caráter excepcional e com a concordância do empregador¹⁶;
- c) não eventualidade – esse pressuposto se traduz pela exigência de que os serviços sejam de natureza não eventual, ou seja, necessários à atividade normal do empregador;
- d) salário – o contrato de trabalho é oneroso, pois o empregado deve receber salário pelos serviços prestados ao empregador. Se não há remuneração, inexistente vínculo de emprego¹⁷;
- e) subordinação – esse é o elemento que ganha maior proeminência na conformação do tipo legal da relação empregatícia. Sendo assim, a subordinação é o elemento

¹⁵ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 17. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 378.

¹⁶ BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de direito do trabalho**. 10. ed. São Paulo: LTr, 2016. p. 174.

¹⁷ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 176.

principal para diferenciação entre a relação de emprego e o trabalho autônomo, sendo esses grupos os mais relevantes de fórmulas de contratação de prestação de trabalho contemporâneas.

Segundo Maurício Godinho Delgado¹⁸, a subordinação se traduz na situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia da vontade, para transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que se desempenhará.

Considerando a atividade da Uber como uma empresa de tecnologia que apenas faz a união dos prestadores de serviços com o usuário, não parece plausível enquadrá-la como empregadora do motorista, pois não se verifica na relação os requisitos exigidos.

Observa-se que os motoristas possuem total liberdade para exercerem a atividade nos dias e horários de sua preferência, não havendo qualquer interferência da empresa.

O veículo utilizado pelo motorista é próprio, o tempo que ficará conectado ao aplicativo é de sua escolha, inclusive a maioria dos motoristas são cadastrados em mais de uma plataforma de serviços, podendo se conectar à plataforma que lhe convém. Com relação ao pagamento, a maior parte do dinheiro recebido fica com ele, ou seja, não parece plausível enquadrar essa situação na previsão tradicional de emprego, por carência, especialmente do requisito da subordinação.

Para alguns, há uma desvirtuação do trabalho autônomo, sendo a Uber responsável pela precarização de postos de trabalho ao não contratar motoristas como empregados. Os argumentos normalmente giram em torno da existência de controle por parte da empresa, como, por exemplo, a avaliação do motorista que, ao não atingir um número mínimo de pontuação, pode ser descredenciado. Há orientação para que o motorista não recuse as viagens, e a empresa é que estipula as taxas cobradas.

Em defesa do posicionamento aqui adotado, destaca-se que qualquer organização empresarial irá exigir condutas de cuidado com a aparência e com o público-alvo, é uma questão de prezar pela qualidade do serviço prestado, independente do modelo de negócios e da empresa, sem que isso, via de regra, caracterize vínculo empregatício¹⁹.

Nesse mesmo sentido, a título de exemplo, pode-se referir a relação existente entre franqueado e franqueador, onde há a existência de um contrato, sendo que algumas regras

¹⁸ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 17. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 311.

¹⁹ ANDRADE, Paulo. **A inexistência de vínculo trabalhista com relação aos motoristas da plataforma Uber**. Disponível em:

<http://www.trt4.jus.br/portal/portal/EscolaJudicial/biblioteca/noticia/info/NoticiaWindow?cod=1352055&action=2>. Acesso em: 12 set. 2018.

devem ser respeitadas, sem que isso seja entendido como uma relação de emprego, conforme entendimento pacificado na Jurisprudência²⁰.

Outra corrente existente quando se analisa a relação entre Uber e motorista, e que parece ser mais plausível do que a de enquadrá-lo como empregado, diz respeito à criação de uma nova figura contratual. Nessa nova categoria não se trataria como um empregado tradicional e tampouco como um autônomo, sendo observadas as particularidades da relação, oferecendo proteção na medida dessa modalidade de trabalho. É a opinião de Adrián Todolí Signes:

*El trabajador que presta servicios en una plataforma virtual sufre unos riesgos diferentes al trabajador común y requiere una protección a medida. Por ello, se propone la creación de una relación laboral especial que contenga las particularidades observadas, modificando aquellos preceptos que son incompatibles con el nuevo modelo de relaciones laborales y adaptándolo a las especialidades de la nueva industria.*²¹

²⁰ “6. RELAÇÃO DE EMPREGO VERSUS CONTRATO DE FRANQUIA. SOLUÇÃO DO CONFLITO ATRAVÉS DA ANÁLISE DOS REQUISITOS DOS ARTIGOS 20 E 30 DA CLT. O contrato de franquia coloca o franqueado em situação de obediência ao franqueador em vários pontos da relação, vez que, no fundo, o que acontece nessa espécie de contrato é a transmissão do conhecimento (know-how) e da estratégia de sucesso no mercado do franqueador para o franqueado. Logo, o franqueado não pode, por exemplo, alterar os produtos vendidos, ou as características da marca (cores, aparência do estabelecimento, uniformes dos obreiros, filosofia de gestão, etc.) e, nesse ponto, há grande semelhança do franqueado com a subordinação do empregado. Entrementes, há um ponto distintivo entre o empregado e o franqueado que não pode ser olvidado: o segundo é um empresário, isto é, cabe a ele a organização dos elementos do negócio na busca do lucro, no mercado. No caso dos autos, o próprio reclamante informou que fez investimento considerável no negócio (cerca de 450 mil reais) e que tinha autonomia na compra e venda de vários produtos comercializados pela loja (como aqueles relacionados à padaria e açougue). Além disso, o reclamante declarou que receberia o lucro do empreendimento, mas que, durante todo o contrato com a ré, o lucro inexistiu. Finalmente, as testemunhas deixaram patente que era o reclamante quem contratava/desligava os empregados que trabalhavam na loja e que este se revezava com a irmã, no desenvolvimento das atividades de responsável pelo negócio (principalmente em finais de semana e horário para almoço). Tudo somado, parece difícil concluir pela pessoalidade do autor, quando este dividia as tarefas com a irmã, ou pela onerosidade do contrato, quando o próprio trabalhador alega que nada recebia pelo trabalho que desenvolvia. Mas o que salta aos olhos, efetivamente, é o grau de participação do autor na gestão do negócio, com grande investimento, levando-me à conclusão, neste caso de típica zona cinzenta de relação de emprego, pela presença da condição de empresário do autor, preponderando esses traços sobre os requisitos do artigo 3º da CLT. Sentença que se mantém. BRASIL. Tribunal Regional Federal da Segunda Região. Recurso Ordinário. DATA DE JULGAMENTO: 28/04/2015. RELATOR (A): PAULO SÉRGIO JAKUTIS. REVISOR (A): MARIA ISABEL CUEVA MORAES. ACÓRDÃO Nº: 20150345423. PROCESSO Nº: 00006344320145020060 A28. ANO: 2015. TURMA: 4ª. DATA DE PUBLICAÇÃO: 08/05/2015. PARTES: RECORRENTE (S): Carlos Roberto da Graça. RECORRIDO (S): DIA BRASIL SOCIEDADE LTDA. Disponível em: <http://search.trtsp.jus.br/easysearch/cachedownloader?collection=coleta013&docId=79cabe122e7ed2db048f0b9d88967f55a663911c&fieldName=Documento&extension=pdf#q=>. Acesso em: 28 out. 2019.

²¹ SIGNES, Adrián Todolí. **El impacto de la “Uber Economy” en las relaciones laborales: los efectos de las plataformas virtuales en el contrato de trabajo.** Disponível em: <https://www.upf.edu/documents/3885005/3891266/Todoli.pdf/051aa745-0eea-42af-921f-dd20a7ebcf2c>. Acesso em: 12 set. 2018.

É um posicionamento ainda pouco difundido, especialmente no Brasil, que precisaria de amadurecimento, por óbvio, mas que merece destaque.

O que se pretende chamar atenção aqui é que o modelo de economia compartilhada na qual a Uber está inserida não comporta um enquadramento como empregado, pois a ideia central é de aproximação de pessoas e de compartilhamento de bens, sendo algo diferente do modelo tradicional de emprego, por isso não se pode dar o mesmo tratamento. Afinal, bem entendida a economia de compartilhamento e a ideia de redução de custos de transação, a plataforma desenvolve um papel de *marketplace*, um intermediador e não um empregador.

A forma como é enquadrado o motorista da Uber na esfera trabalhista possui reflexos pecuniários elevados para a empresa e em consequência para toda a sociedade, além disso, também modificam a questão da tributação, que será analisada no próximo tópico.

3 **Enfrentamento dos reflexos tributários da relação entre plataforma de transporte individual de passageiros e os motoristas cadastrados**

Não há nenhum Estado democrático que tenha encontrado forma de financiamento diversa da tributação. Equivale a dizer que a tributação é pressuposto para a manutenção de todo e qualquer Estado de Direito democrático, servindo como meio para promoção dos direitos fundamentais assegurados no texto constitucional²². Numa perspectiva solidária da vida em comunidade, tem-se uma visão de cidadania comprometida com a manutenção da máquina estatal, mas sobretudo com o custo dos direitos fundamentais²³.

Por outro lado, é inegável que o poder de tributar se constitui em poderosa ferramenta de promoção do desenvolvimento ou de consolidação do atraso. Na clássica frase do presidente da Suprema Corte norte-americana, John Marshall, “[...] *the power to tax involves the power to destroy*”²⁴. Com efeito, a tributação sempre recairá sobre condutas humanas, comportamentos dos indivíduos e esses como agentes racionais podem escolher realizar ou não determinada conduta a depender do regime de incentivos criado pelo legislador²⁵. A

²² NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. p. 21; HOLMES, Stephen e SUSTEINS, Cass R. **El costo de los derechos**. Por qué la libertad depende de los impuestos. Tradução de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Veintiuno, 2011. p. 33.

²³ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**. Entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 95; MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Rio de Janeiro: Instituto de Direito Civil. Disponível em: <http://www.idcivil.com.br/pdf/biblioteca9.pdf>. Acesso em: 12 set. 2018.

²⁴ Expressão inserida no voto do Chief Justice no caso *McCulloch v. Maryland* (1819).

²⁵ SCHOEURI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 33; CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 246-264. p. 260.

incidência da tributação poderá estimular ou desestimular condutas, a depender do regime de incentivos²⁶.

Significa, portanto, que o poder de tributar, como derivado do poder originário do povo, deve ser exercido em consonância com o seu titular ou, como refere Roque Carraza, “[...] os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas”²⁷, de modo que o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, preordenado à manutenção da *res publica*. Lapidar é a definição de Geraldo Ataliba, que afirma que “[...] república é de todos para todos. Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos”²⁸.

Se a tributação deve ser criada e exigida em função do cidadão e para o cidadão, parece inequívoco afirmar que a tributação que se revela prejudicial ao indivíduo e o impede de perseguir a sua felicidade ofende o núcleo duro da sua dignidade²⁹. Se a dignidade da pessoa humana está na valorização do ser humano como fim em si mesmo e não como objeto ou meio para atingir determinado fim³⁰, a dignidade da pessoa humana erige o contribuinte como centro do Direito Tributário, fazendo com que a tributação seja um ato do Estado que respeita os valores que dão dignidade ao homem³¹. Passa-se a perceber, como identificado por Marciano Buffon, que “[...] é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o homem constitui finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”³².

O reflexo mais evidente da valorização do ser humano no âmbito do Direito Tributário reside na proteção ao mínimo necessário para a garantia de uma existência digna. Essa ideia

²⁶ KRUGMAN, Paul e WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 428.

²⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 86.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 160.

²⁹ Numa analogia ao pensamento filosófico clássico que entendia a *eudaimonia* – felicidade – como fim último do ser humano, a dignidade da pessoa humana é a forma jurídica da *eudaimonia*, trazida do mundo dos fatos para o mundo do direito após a 2ª Guerra Mundial.

³⁰ Como infere Ingo Wolfgang Sarlet, parafraseando Immanuel Kant: “O homem e, duma maneira geral, todo o ser racional, existe como um fim em si mesmo, não como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade”. SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 33. Antônio Junqueira de Azevedo, criticando algumas concepções kantianas, menciona que o trecho do autor alemão “[...] nos Fundamentos da metafísica dos costumes é muito citado porque, a todos os personalistas, agrada a idéia do homem como fim, e nunca, como meio. Isto está bem, mas Kant, além dos erros filosóficos de negar valor em si à natureza e a à vida em geral e de incluir os animais entre as ‘coisas’ – esse erro é, hoje, erro também jurídico em seu próprio país –, expressa a idéia de pessoa como fim, sem ligação lógica com a moral formal que ele sustenta com base no imperativo categórico”. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. Caracterização jurídica da dignidade da pessoa humana. **Revista Trimestral de Direito Processual**, São Paulo, v. 9, p. 107-125, jan./mar. 2002. p. 12.

³¹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 343.

³² BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**. Entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 123.

ganhou a expressão “mínimo vital” ou “mínimo existencial”³³. A expressão mínimo existencial é utilizada pelo Supremo Tribunal Federal, que tem reconhecido sua importância ao conferir-lhe eficácia nas decisões sobre excessos cometidos pelo Estado na atividade de tributar³⁴.

Partindo das premissas ora suscitadas, pode-se estabelecer que não se pode admitir um regime de tributação que aniquile uma atividade econômica ou que importe em prejuízo para o contribuinte. Assim entendida a tributação, pode-se passar ao exame da incidência tributária a que podem estar submetidos os indivíduos que desejem trabalhar como motorista de aplicativo de transporte individual de passageiro. Ao final da comparação, avaliar-se-á a adequação do tratamento conferido em cada um dos cenários.

3.1 Tributação do motorista como empregado e seus reflexos para as partes

Para iniciar o estudo comparativo, tomar-se-á como premissa que o motorista de aplicativo de transporte individual de passageiro é empregado da plataforma que intermedia o contato com o usuário. Como o objetivo é comparar o efeito da tributação, não será emitido qualquer juízo de valor sobre a correção do enquadramento sobre a legislação trabalhista. Será apenas comparada a incidência da tributação, assumindo que o motorista é enquadrado como empregado.

³³ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004. p. 60; BITENCOURT NETO, Eurico. **O direito ao mínimo para uma existência digna**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. A concepção da dignidade da pessoa humana como anteparo às agressões estatais é compartilhada por Jorge Miranda e Rui Medeiros: “Em segundo lugar, a dignidade da pessoa humana impõe condições materiais da vida capazes de assegurar liberdade e segurança às pessoas. Daí, as garantias especiais dos salários (artigo 59, nº 3), a proteção dos cidadãos em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho (artigo 63, nº 3), o direito à habitação que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar (artigo 65, nº 1), a regulação dos impostos e dos benefícios fiscais de harmonia com os encargos familiares (artigo 67, nº 2, alínea f), [...]”. MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. **Constituição Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra, 2005. t. I. p. 54. No âmbito do Direito Tributário, a dignidade da pessoa humana, como sustenta Humberto Ávila, conduz à “[...] preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo”. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 393.

³⁴ Essa proteção ao mínimo existencial encontra suporte na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como por exemplo, sustenta o Min. Celso de Mello, ao apreciar a constitucionalidade da instituição de contribuição de seguridade social para os servidores públicos federais através da Lei nº 9.783/99: “A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI – MC nº 2.010/DF**. Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30/09/1999, DJU 12.04.2002, p. 51. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=34738>. Acesso em: 28 out. 2019.

Para efeitos de comparação, o motorista utilizado como exemplo receberá o mesmo valor após o desconto da taxa de intermediação cobrada pela plataforma, analisando-se apenas e tão somente a tributação sobre a renda obtida pelo suposto empregado.

Para efeitos comparativos, o motorista hipotético trabalhará numa jornada de 44 horas semanais (limite imposto pela CLT), recebendo o valor de R\$ 31,40 (média obtida em pesquisa realizada em fóruns de motoristas de aplicativo na internet³⁵). Considerando que o referido empregado desempenhou uma jornada de 44 horas semanais, ele terá obtido um salário bruto de R\$ 6.908,00. No cálculo já foi incluído o valor do repouso semanal remunerado que acresce ao valor base do cálculo de salário.

Sobre o valor bruto, compete ao empregador efetuar retenções dos tributos do empregado que incidem sobre o salário, pagando ao empregado apenas o valor líquido. A legislação prescreve que o desconto do imposto de renda do empregado seja efetuado diretamente pela fonte pagadora³⁶, permitindo que a contribuição previdenciária oficial seja deduzida da base de cálculo do imposto de renda³⁷. O cálculo da contribuição previdenciária do empregado leva em consideração o salário de contribuição máximo de R\$ 5.645,80 multiplicado pela alíquota de 11%, resultando no valor de contribuição de R\$ 621,03³⁸.

O cálculo da tributação sobre o rendimento auferido pelo motorista de aplicativo com vínculo empregatício apresenta a seguinte composição:

Tributo	Percentual	Valor em R\$
IRRF	27,5%	859,55
Contribuição Previdenciária	11%	621,04
Total		1.480,59

Fonte: Elaborado pelos autores.

Efetuados os descontos legais, o valor que sobra para o motorista é R\$ 5.427,41. Aparentemente, a tributação parece inofensiva, mas se trata de mera impressão. Isso porque não se está analisando todos os encargos que oneram o empregador. No cenário fictício construído, passa-se a analisar a incidência dos tributos que competem à fonte pagadora.

³⁵ O valor médio da hora de trabalho varia muito, a depender do horário de atuação do motorista, plataforma utilizada e área de atuação. No entanto, o valor da hora é menos importante para efeito de comparação realizada, já que ambos os cenários partirão da mesma hora padrão.

³⁶ Art. 43 do Decreto nº 3.000/99, Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º.

³⁷ Art. 74, I, do Decreto nº 3.000/99; art. 4º, incisos IV e V, da Lei nº 9.250, de 1995.

³⁸ Art. 12, I c/c art. 20, ambos da Lei nº 8.212/91.

Tributo	Percentual	Valor em R\$
Contribuição Previdenciária sobre a folha	20%	1.381,60
Contribuição RAT	3%	207,24
Contribuição Salário Educação	2,5%	172,70
Contribuição Sistema S	3,3%	227,96
FGTS	8%	552,64
Total		2.542,14

Fonte: Elaborado pelos autores.

Percebe-se que sobre o salário pago ao motorista de aplicativo no cenário descrito competiria à empregadora pagar o equivalente a 36,79% sobre o salário pago ao seu suposto empregado. Para que o empregado usufrua de um salário bruto de R\$ 6.908,00, a empresa teria que desembolsar o equivalente a R\$ 10.930,73, o que significa um acréscimo de 58% sobre o valor base.

No cenário elaborado, não se contabilizou o valor de hora extra, adicional noturno, nem se calculou o adicional de insalubridade e periculosidade. No entanto, o empregador deveria contingenciar mensalmente os valores necessários para o pagamento do 1/3 constitucional de férias, além do 13º salário

Provisões	Valor em R\$
Férias 1/12	575,67
1/3 Férias 1/12	191,89
13º Salário 1/12	575,67
FGTS Férias 1/12	46,05
FGTS 1/3 Férias 1/12	15,20
FGTS 13º Salário 1/12	46,05
Aviso prévio 1/12 (provisão)	575,67
FGTS Aviso prévio 1/12 (provisão)	46,05
Multa FGTS 1/12 (provisão)	138,16
Total	2.210,41

Fonte: Elaborado pelos autores.

A tabela acima demonstra o total de provisões que o empregador deveria fazer para contar com um orçamento minimamente precavido, organizando o fluxo de caixa para fazer frente às obrigações trabalhistas futuras. Somando o total de encargos e provisões, o salário inicial prometido ao motorista contratado pelo regime celetista já alcança a cifra de

R\$ 13.141,14, o que significa um expressivo acréscimo de 90% sobre o valor originalmente previsto.

Não é necessário fazer qualquer esforço de raciocínio para perceber que caso o modelo de contratação celetista seja imposto à plataforma de transporte individual de passageiros, o valor do salário deverá sofrer redução compatível com o total de encargos que a plataforma terá que suportar. Significa dizer que definição do regime celetista imporá ao motorista uma redução do valor do salário líquido, partindo da premissa que a disponibilidade da empresa para o pagamento de colaborador e o interesse do usuário no uso da plataforma encontra o ponto de equilíbrio no salário de R\$ 6.908,00. Caso seja elevado o valor da corrida para o usuário, verificar-se-á uma drástica redução da demanda, já que o usuário buscará a substituição do meio de transporte por outro modal que ofereça preço semelhante àquele que está disposto a pagar.

De outro lado, para que a empresa possa manter a oferta de corridas pelo preço que o usuário está disposto a pagar, a capacidade de pagamento de salário e encargos não pode ultrapassar R\$ 6.908,00, o que significaria submeter o motorista a receber o valor líquido equivalente à metade daquilo que recebe atualmente. Pode-se projetar, nesse contexto, uma drástica redução na oferta de motoristas, tornando inviável a manutenção da qualidade do serviço.

3.2 Tributação do motorista como trabalhador autônomo e seus reflexos para as partes

Num segundo cenário, constrói-se um regime de remuneração não atrelada às exigências impostas pela CLT, imaginando-se que o regime de relação entre plataforma de transporte individual de passageiro e o motorista parceiro não configura vínculo empregatício. Assim, projeta-se a oferta do mesmo valor para um motorista disposto a trabalhar 44 horas semanais, em que pese ele não precise cumprir qualquer horário, nem esteja limitado a qualquer jornada de trabalho. Utiliza-se os mesmos números para efeitos comparativos.

Considerando que a plataforma tenha alcançado ao motorista parceiro o mesmo valor bruto de R\$ 6.908,00, passa-se a demonstrar a carga tributária a que estaria submetido. A renda auferida enquadra-se como rendimento do trabalho não assalariado, consoante prescreve o artigo 45 do Decreto nº 3.000/99 e artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, sujeitando-se ao pagamento do imposto de renda mensal pela sistemática do carnê-leão. O motorista estudado deverá recolher a contribuição previdenciária sobre o regime de contribuinte individual, consoante prescreve o artigo 12, I c/c artigo 21 da Lei nº 8.212/91.

Tributo	Percentual	Valor em R\$
IRRF	27,5%	719,82
Contribuição Previdenciária	20%	1.129,16
Total		1.848,98

Fonte: Elaborado pelos autores

Percebe-se, em comparação com o regime de tributação do motorista celetista, uma ligeira desvantagem considerando o regime de incidência da contribuição previdenciária do contribuinte individual. No entanto, considerando todos os encargos acima identificados, não há como refutar a condição mais favorável ao motorista nessa modalidade.

Outrossim, não se pode perder de vista que afastada a relação de emprego, o prestador passa a ser tributado pelo Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) de competência dos municípios. A Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que a alíquota máxima no país corresponde a 5%. Nesse tópico, vale cotejar a incidência do ISSQN sobre o serviço de táxi que possui uma tributação privilegiada no valor fixo de 15 Unidades Fiscais Municipais (1 UFM = R\$ 4,0145), o que resulta no valor de R\$ 60,21 por automóvel, independentemente do valor da renda auferida pelo motorista. Levando em consideração que o motorista de aplicativo não faz jus à tributação privilegiada dos taxistas, o valor do ISSQN que será devido pelo motorista hipotético corresponde a R\$ 345,00.

Em que pese a soma dos tributos possa parecer menos vantajosa ao contribuinte ao se comparar isoladamente as cargas tributárias, é evidente que não se pode perder de vista que os encargos tributários e trabalhistas que o empregador precisa atender serão descontados do empregado, o que, no exame comparativo, resulta numa oneração excessiva para o empregado.

Há, por derradeiro, a possibilidade de o motorista optar pelo enquadramento no regime do Microempreendedor individual (MEI) previsto no artigo 18-A da Lei Complementar nº 123.

Nesse cenário, o motorista seria tributado em valores fixos em reais, independentemente da sua receita³⁹, na seguinte proporção: (a) R\$ 45,65 (quarenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos), a título da Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; e (b) R\$ 5,00 (cinco reais), a título do imposto referido no inciso VIII do *caput* do artigo 13 dessa Lei Complementar.

³⁹ “Art. 18-A. [...] § 3º [...] V. Os valores informados estavam vigentes à época da elaboração do texto (fevereiro de 2018).”

O recolhimento dos valores acima é feito uma única vez ao mês, tornando isento o MEI de recolher os tributos previstos no artigo 13, incisos I ao VI⁴⁰, conforme expressamente refere o artigo 18-A, § 3º, inciso VI, ambos da Lei Complementar nº 123. Para que o motorista opte por essa modalidade, é necessário se enquadrar na limitação de receita anual no patamar de R\$ 81.000,00 ou R\$ 6.750,00 por mês⁴¹.

Conclusões

Pode-se dizer que a economia de compartilhamento operou verdadeira revolução nos setores produtivos. Adicionou-se um nicho que antes não existia, promovendo uma importante mudança de comportamento entre fornecedores e consumidores, alterando também a relação de consumo tradicional.

Compreende-se o fenômeno da economia de compartilhamento como um novo modelo econômico, em que as relações acontecem entre pares (P2P) e são baseadas nas trocas feitas entre essas pessoas que interagem no mercado de forma colaborativa, onde podem comprar, vender, alugar, prestar serviços, com o auxílio da tecnologia, especialmente de aplicativos para *smartphones*. A aproximação facilitada pelo uso da tecnologia permite que as pessoas utilizem o mecanismo de preços do mercado sem elevados custos de transação, o que acaba valorizando a concorrência e assim favorecendo o consumidor.

Sob esse viés, parece que a relação havida entre a empresa de tecnologia que desenvolveu a plataforma para aproximar pessoas que pretendem oferecer um serviço daquelas que desejam fazer o uso do serviço, como é o caso da Uber, não pode ser considerada uma relação empregatícia prevista na CLT, sob pena de submeter um modelo de negócio disruptivo à moldura legislativa atrasada e nefasta. Não se pode admitir que o regime

⁴⁰ LC nº 123: “Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V – Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; [...]”

⁴¹ LC nº 123: “Art. 18-A. [...] § 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo. § 2º No caso de início de atividades, o limite de que trata o § 1º será de R\$ 6.750,00 (seis mil, setecentos e cinquenta reais) multiplicados pelo número de meses compreendido entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário, consideradas as frações de meses como um mês inteiro.”

jurídico inspirado na *Carta del Lavoro* do início do século passado seja imposta à sociedade que almeja melhores condições de vida e um ambiente econômico mais próspero.

Quando se analisa o requisito da subordinação em relação aos motoristas de aplicativo, não se identifica a presença no modelo de contratação estabelecida. Ao se comparar a sua aplicação em relação ao trabalhador que possui CTPS assinada, que precisa cumprir uma jornada de trabalho estipulada pela empresa, que necessita bater o ponto, que independente do faturamento da empresa vai receber o seu salário no final do mês, dentre outras obrigações, daquela pessoa que trabalha tendo a liberdade para designar o horário que deseja trabalhar, que assume o risco da sua atividade, que decide se vai tirar férias ou não e em qual data isso irá ocorrer, que utiliza seu próprio veículo como instrumento de trabalho, percebe-se a significativa diferença entre um modelo e outro.

Apesar do pouco desenvolvimento da matéria no propósito de criação de uma nova modalidade de trabalho ou até mesmo de uma adequação do trabalho autônomo, possibilitando a previsão de algumas garantias e direitos a esses trabalhadores, considera-se uma possibilidade que não deve ser descartada, merecendo maior desenvolvimento em futura pesquisa.

Dentre as principais conclusões obtidas com a análise empreendida, foi possível observar que o modelo econômico proposto é incompatível com a ideia de emprego, porque a plataforma não seria mais considerada uma empresa de tecnologia e sim uma empresa de transporte. Ao se equiparar as plataformas da economia colaborativa com modelos tradicionais de negócio, acaba-se de dizimar a perspectiva de desenvolvimento econômico baseado em inovação e tecnologia. Como o modelo de negócio baseia-se na liberdade, o engessamento proposto pelos defensores da aplicação da legislação trabalhista, acaba por fulminar a estrutura de incentivos e sobretudo em tornar inviável a manutenção da oferta de viagens e a qualidade do serviço como a oferecida atualmente.

Os cenários simulados entre os regimes de contratação demonstram que a imposição da legislação trabalhista resulta no incremento significativo dos encargos trabalhistas e tributários que deverão ser pagos por alguém. Se a plataforma de intermediação os assumir, o negócio passa a não ser mais viável do ponto de vista econômico. Se o ônus for repassado para o consumidor, o serviço se tornará mais caro que os meios de transporte atualmente oferecidos. Por fim, se os ônus dos encargos trabalhistas forem repassados ao motorista, haverá uma redução significativa do salário do motorista, o que gerará um aviltamento da remuneração do empregado ou a fuga dos trabalhadores para outras atividades. Como se pode

observar, todos perdem em todas as simulações realizadas, o que permite concluir que a legislação trabalhista é tendencialmente prejudicial ao trabalhador.

Referências

- ANDRADE, Paulo. **A inexistência de vínculo trabalhista com relação aos motoristas da plataforma Uber**. Disponível em: <http://www.trt4.jus.br/portal/portal/EscolaJudicial/biblioteca/noticia/info/NoticiaWindow?cod=1352055&action=2>. Acesso em: 12 set. 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. Caracterização jurídica da dignidade da pessoa humana. **Revista Trimestral de Direito Processual**, São Paulo, v. 9, p. 107-125, jan./mar. 2002.
- BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de direito do trabalho**. 10. ed. São Paulo: LTr, 2016.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BITENCOURT NETO, Eurico. **O direito ao mínimo para uma existência digna**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- BOTSMAN, Rachel. The sharing economy lacks a shared definition. **Fast Company**. Disponível em: <http://www.fastcoexist.com/3022028/the-sharing-economy-lacks-a-shareddefinitionshared-definition>. Acesso em: 12 set. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI – MC nº 2.010/DF**. Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30/09/1999, DJU 12.04.2002, p. 51. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=34738>. Acesso em: 28 out. 2019.
- BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da Segunda Região. Décima Quinta Turma. **Acórdão sobre Recurso Ordinário TRT-2-1000123-89.2017.5.02.0038**. Recorrido: UBER DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA., UBER INTERNATIONAL B.V. E UBER INTERNATIONAL HOLDING B.V. Relator: Des. Beatriz de Lima Pereira. São Paulo, 20 de fevereiro de 2019. Disponível em: <http://search.trtsp.jus.br/easysearch/cachedownloader?collection=coleta014&docId=14a9c0cd0ef75e32ac0eff7afe065f0ce6ad46a5&fieldName=Documento&extension=html#q=>. Acesso em: 28 out. 2019.
- BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da Terceira Região. Nona Turma. **Acórdão sobre Recurso Ordinário TRT-3-RO-0011359-34.2016.5.03.0112**. Recorrente: Uber do Brasil Tecnologia Ltda. Recorrido: Rodrigo Leonardo Silva Ferreira. Relator: Maria Stela Álvares da Silva Campos. Belo Horizonte, 25 de maio de 2017. Disponível em: <https://as1.trt3.jus.br/juris/detalhe.htm?conversationId=4122>. Acesso em: 28 out. 2019.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da Segunda Região. Recurso Ordinário. DATA DE JULGAMENTO: 28/04/2015. RELATOR (A): PAULO SÉRGIO JAKUTIS. REVISOR (A):

MARIA ISABEL CUEVA MORAES. ACÓRDÃO Nº: 20150345423. PROCESSO Nº: 00006344320145020060 A28 .ANO: 2015. TURMA: 4ª. DATA DE PUBLICAÇÃO: 08/05/2015. PARTES: RECORRENTE (S): Carlos Roberto da Graça. RECORRIDO (S): DIA BRASIL SOCIEDADE LTDA.) Disponível em: <http://search.trtsp.jus.br/easysearch/cachedownloader?collection=coleta013&docId=79cabe122e7ed2db048f0b9d88967f55a663911c&fieldName=Documento&extension=pdf#q=>. Acesso em: 28 out. 2019.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**. Entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Tratado de direito constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 371-406.

CAMPOS, Diogo Leite de. **O sistema tributário no estado dos cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. *In*: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 246-264.

CHASE, Robin. **Economia compartilhada**: como pessoas e plataformas da Perras Inc. estão reinventando o capitalismo. Tradução de Cristina Yamagami. São Paulo: HSM, 2015.

DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 17. ed. São Paulo: LTr, 2017.

HOLMES, Stephen e SUSTEINS, Cass R. **El costo de los derechos**. Por qué la libertad depende de los impuestos. Tradução de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Veintiuno, 2011.

KRUGMAN, Paul e WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MARQUES, Claudia Lima. A nova noção de fornecedor no consumo compartilhado: um estudo sobre as correlações do pluralismo contratual e o acesso ao consumo. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, v. 111, p. 247-268, maio/jun. 2017.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MCDONALD, Daniel K. Reputation will teach sharing economy to share. **University of Florida Journal of Law and Public Policy**, v. 27. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/ufpp27&div=14&id=&page=>. Acesso em 28 out. 2019.

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. **Constituição Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra, 2005. t. I.

MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Rio de Janeiro: Instituto de Direito Civil. Disponível em: <http://www.idcivil.com.br/pdf/biblioteca9.pdf>. Acesso em: 12 set. 2018.

MUCELIN, Guilherme. Peers Inc.: a nova estrutura da relação de consumo na economia do compartilhamento. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 118, p. 77-126, jul./ago. 2018.

NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHOEURI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOR, Juliet. Debatendo economia do compartilhamento. Tradução de Beatriz Kira. *In*: ZANATTA, Rafael A. F; PAULA, Pedro C. B. de; KIRA, Beatriz (org.). **Economias do compartilhamento e o direito**. Curitiba: Juruá, 2017. p. 21-40.

SIGNES, Adrián Todolí. **El impacto de la “Uber Economy” en las relaciones laborales: los efectos de las plataformas virtuales en el contrato de trabajo**. Disponível em: <https://www.upf.edu/documents/3885005/3891266/Todoli.pdf/051aa745-0eea-42af-921f-dd20a7ebcf2c>. Acesso em: 12 set. 2018.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

UBER. Disponível em: <https://www.uber.com/business/>. Acesso em: 12 set. 2018.

WALSH, B. Ideas that will change the world. **Time Magazine**. Disponível em: http://content.time.com/time/specials/packages/article/0,28804,2059521_2059717_2059710,00.html. Acesso em: 12 set. 2018.

ZANATTA, Rafael A. F. Economias do compartilhamento: superando um problema conceitual. *In*: ZANATTA, Rafael A. F; PAULA, Pedro C. B. de; KIRA, Beatriz (org.). **Economias do compartilhamento e o direito**. Curitiba: Juruá, 2017. p. 79-106.

A análise da (eventual) incidência do imposto sobre operações financeiras em transações realizadas com criptomoedas no território nacional

Gabriel Christimann*

Resumo: Este artigo possui o objetivo de analisar a eventual incidência do imposto sobre operações financeiras (IOF) em negociações realizadas com criptomoedas, ou moedas virtuais, no território nacional. Parte-se de uma breve contextualização histórica do dinheiro até o surgimento das criptomoedas, com o detalhamento da tecnologia *blockchain* e da operação denominada *initial coin offering* (ICO), em tradução livre, oferta inicial de moeda virtual. Dessas premissas será examinado o cenário regulatório atual no território nacional pertinente ao assunto, para então realizar uma apertada síntese das limitações ao poder de tributar e retratar as espécies do IOF, atribuindo-se maior ênfase à duas dessas espécies: o imposto incidente sobre operações de câmbio e aquele incidente sobre títulos e valores mobiliários. Em conclusão, propõe-se o afastamento da incidência do imposto sobre operações de câmbio sobre a permuta de criptomoedas pela moeda nacional (Real), pois o conceito de moeda é compreendido única e exclusivamente como um bem corpóreo, de curso forçado, emitido e regulamentado pelo Estado, mediante a atuação do Banco Central do Brasil (BCB). Além disso, é possível constatar que poderá incidir o imposto sobre títulos e valores mobiliários na emissão de uma ICO, a depender dos direitos que conferem aos investidores, sujeitando-se, dessa forma, a registro prévio e fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Palavras-chave: Imposto sobre operações financeiras. *Blockchain*. Criptomoedas. Oferta inicial de moeda virtual.

Introdução

O advento da internet e o avanço da tecnologia nos últimos anos têm gerado diversas inovações ao mundo pós-moderno, como é o caso das tecnologias *Big Data*, realidade artificial, internet das coisas, entre outras. Tais inovações não deixam de impactar também o mercado financeiro, com o surgimento das moedas virtuais, ou criptomoedas, provocando mudanças e avanços relevantes no panorama econômico-financeiro mundial, em razão de suas propriedades tecnológicas totalmente disruptivas.

Levando em consideração, portanto, que Direito e Tecnologia raramente caminham sob o mesmo compasso, a visível repercussão das moedas virtuais no mercado financeiro (monetário e de capitais) e o conseqüente impacto no âmbito do Direito Tributário tornam necessário o diálogo entre esses dois universos, promovendo a necessidade de analisar as

* Bacharel em Direito (UNISINOS). Analista Jurídico na empresa Bettanin S/A (Grupo InBeta), com experiência no Departamento Jurídico das empresas AES Sul Distribuidora Gaúcha de Energia S/A, Taurus Armas S/A e Medabil Soluções Construtivas S/A. Primeiro colocado no X Direito Tributário em Questão – Concurso de Monografias da FESDT, recebendo como premiação uma bolsa integral no LLM em Direito dos Negócios na UNISINOS. Endereço: Rua Ruy Barbosa, 296, Cachoeirinha/RS. Telefone: (51) 996 949 186. E-mail: gchristimann@gmail.com.

particularidades desse fenômeno tecnológico à luz da legislação e da doutrina tributária brasileira.

Assim sendo, o enfrentamento do problema iniciará com uma breve abordagem do contexto histórico do dinheiro até chegar ao surgimento das criptomoedas, momento em que serão detalhadamente analisadas as principais características desses ativos virtuais, tanto no que diz respeito à tecnologia como também em relação às aplicações práticas oportunizadas pelas moedas virtuais.

Também serão examinados os principais comunicados emitidos até o momento pelos órgãos subordinados ao Ministério da Fazenda e regulador do mercado de capitais, no tocante às negociações envolvendo moedas virtuais, aferindo assim o nível de avanço sobre o assunto no Brasil, para que, posteriormente, sejam abordadas as espécies do imposto comumente denominado de “IOF”, que incide sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, previstos no art. 153, inciso V, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), no Código Tributário Nacional (CTN) e na legislação esparsa.

Percebendo, portanto, a ausência de regulamentação tributária sobre negociações que envolvam criptomoedas e que a utilização destes ativos virtuais pode servir a) como via alternativa ao sistema bancário tradicional, eivado de inúmeras taxas e cobranças que por muitas vezes oneram a utilização desse serviço por seus clientes; e/ou b) como uma forma de investimento e/ou pagamento, utilizada tanto em nível local quanto global, o presente artigo pretende demonstrar a crescente necessidade de interlocução entre essa nova tecnologia e as normas do Direito Tributário Brasileiro, indicando quais operações envolvendo moedas virtuais poderão, ou não, ser eventualmente tributadas de plano pelo IOF.

1 Contextualização histórica e conceitual do dinheiro

Pode-se dizer que o primeiro contato do ser humano com dinheiro foi por meio da chamada moeda-mercadoria; entretanto, com o passar do tempo, novas oportunidades de emprego passaram a surgir em virtude do desenvolvimento das tribos, reinos e cidades, tornando obsoleto o sistema de escambo e gerando a necessidade de criar uma nova unidade de medida padronizada que pudesse representar “[...] sistematicamente o valor de outras coisas com o propósito de trocar bens e serviços”¹, tornando possível a criação das moedas e, posteriormente, das cédulas.

¹ HARARI, Yuval Noah. **Sapiens**: uma breve história da humanidade. Tradução Janaína Marcoantonio. 28. ed. Porto Alegre: L&PM, 2017. p. 185.

Esse avanço econômico exigiu que as formas de dinheiro utilizadas no escambo comercial fossem padronizadas e chanceladas por um ente que tivesse a confiança dos usuários, trazendo à tona o surgimento dos bancos², afinal de contas, “[...] sem o dinheiro – sem um meio geral de troca – seria impossível haver uma genuína [...] divisão do trabalho”³.

Alcançada a confiança dos usuários e percebendo que a maioria dos depositantes não exigia o resgate dos depósitos realizados em espécie, a estratégia adotada pelos bancos foi manter em suas reservas uma parte da moeda depositada e emprestar a fração restante⁴, resultando na criação das moedas escriturais, as quais são registradas nos livros contábeis do banco e não possuem existência material⁵, mas figuram atualmente como a maior parte do dinheiro existente no mundo, ou seja, 50 trilhões de dólares, registrados em dados eletrônicos, o que torna as moedas e cédulas uma forma atípica de dinheiro⁶.

Importante também referir a lição de Paul Krugman, vencedor do Prêmio Nobel da Economia no ano de 2008⁷, quando menciona que

Há várias definições amplamente usadas da **oferta monetária** [...]. A definição mais estreita é a mais líquida, porque contém apenas moeda em circulação [...]. **Definições mais amplas incluem outros ativos que são quase líquidos**, tais como depósitos em contas de poupança que podem ser transferidos para a conta corrente com um simples telefonema. Todas as definições de oferta monetária, no entanto, fazem uma distinção entre ativos que podem ser facilmente usados para comprar bens e serviços e aqueles que não podem.⁸ [Grifo nosso].

A definição ampla de oferta monetária, ensinada por Krugman, também é corroborada por Harari, quando aduz que “[...] dinheiro é qualquer coisa que as pessoas estejam dispostas a usar para representar sistematicamente o valor de outras coisas com o propósito de trocar

² ULRICH, Fernando. **Bitcoin: a moeda na era digital**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. p. 57-58.

³ ROTHBARD, Murray N. **O que o governo fez com o nosso dinheiro?** Tradução Leandro Augusto Gomes Roque. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises, 2013. p. 18.

⁴ ULRICH, *op. cit.*, p. 58.

⁵ *Ibid.*, p. 58.

⁶ HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: uma breve história da humanidade**. Tradução Janaína Marcoantonio. 28. ed. Porto Alegre: L&PM, 2017. p. 186.

⁷ THE PRIZE IN ECONOMIC SCIENCES. **Information for the public**. 2008. Disponível em: <https://www.nobelprize.org/uploads/2018/06/popular-economicssciences2008.pdf>. Acesso em 12 fev. 2019.

⁸ KRUGMAN, Paul R.; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. Livro eletrônico. p. 630.

bens e serviços”⁹, ao passo que “[...] a existência de um bem intangível servindo como dinheiro jamais foi um empecilho para que indivíduos o usassem durante séculos”¹⁰.

Continuamente, a doutrina econômica tradicional leciona que o conceito de dinheiro é configurado quando coexistirem três principais elementos e funções: a) ser um meio de troca; b) ser uma unidade de conta (ou também um “denominador comum de valor”); e c) ser uma reserva de valor¹¹. Entretanto, no mesmo entendimento de Rothbard, é notório que “[...] todas essas funções são simplesmente corolários da única grande função do dinheiro: ser um meio de troca”¹², visão essa corroborada por Krugman e demais autores, quando ressaltam que “[...] a função mais importante da moeda é servir como meio de troca, um meio de pagamento geralmente aceito”¹³, de forma que seja possível permutar um bem por outro, comparar de forma rápida e fácil o valor de diferentes produtos ou serviços e também armazenar a riqueza de forma conveniente¹⁴.

Desse modo, ao estabelecer o Real como único padrão de valor monetário¹⁵ e atribuir exclusivamente ao BCB a competência para emissão de moeda no território nacional¹⁶, o Estado caminhou em sentido contrário ao livre mercado, impedindo a equiparação das criptomoedas às moedas de curso legal, conforme verificar-se-á adiante.

2 O surgimento das criptomoedas

Após o oportuno registro sobre a história do dinheiro, será analisado o surgimento dessa nova tecnologia que hoje chamamos de criptomoedas, o que implica a análise dos meios de acesso a esse mercado virtual, que movimentava em média 200 bilhões de reais por dia¹⁷, e da tecnologia que fundamenta sua utilização desde o ano de 2008, quando Satoshi Nakamoto¹⁸

⁹ HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: uma breve história da humanidade**. Tradução Janaína Marcoantonio. 28. ed. Porto Alegre: L&PM, 2017. p. 185.

¹⁰ ULRICH, Fernando. **Bitcoin: a moeda na era digital**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. p. 58-59.

¹¹ ROTHBARD, Murray N. **O que o governo fez com o nosso dinheiro?** Tradução Leandro Augusto Gomes Roque. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises, 2013. p. 18.

¹² *Ibid.*, p. 18.

¹³ KRUGMAN, Paul R.; OBSTFELD, Maurice; MELITZ, Marc J. **Economia internacional**. Tradução Ana Julia Perrotti-Garcia. 10. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015. Livro eletrônico. p. 299.

¹⁴ HARARI, *op. cit.*, p. 185.

¹⁵ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.880**, de 27 de maio de 1994. Dispõe sobre o Programa de Estabilização Econômica e o Sistema Monetário Nacional, institui a Unidade Real de Valor (URV) e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18880.htm. Acesso em: 12 maio 2018.

¹⁶ *Id.* 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: 14 abr. 2018.

¹⁷ COINMARKETCAP. **Gráficos globais**. Mercado de capitalização total. 2019. Disponível em: <https://coinmarketcap.com/pt-br/all/views/all>. Acesso em: 10 abr. 2019.

¹⁸ NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system**. 31 Oct. 2008. Disponível em: <http://article.gmane.org/gmane.comp.cryptography.general/12588/>. Acesso em: 16 nov. 2017.

(um pseudônimo¹⁹) publicou em fórum aberto na internet uma nova forma de entender e utilizar o dinheiro, denominada *bitcoin*.

Embora existam mais de 2.380 (duas mil, trezentas e oitenta) espécies de criptomoedas em circulação, incluindo a *bitcoin* e outras, como, por exemplo, a *ethereum* ou *litecoin*, essas comumente denominadas de *alternative coins* ou *altcoins*²⁰, para os fins deste artigo utilizar-se-á como base a criptomoeda mais difundida e plenamente aceita: a *bitcoin*.

O desenvolvimento da *bitcoin* ocorreu após o acontecimento da “maior crise financeira desde a Grande Depressão de 1930”, em razão da falência do Banco Lehman Brothers, em setembro de 2008, percebendo o cidadão que não possui “[...] controle algum sobre seu dinheiro e está à mercê das arbitrariedades dos governos e de um sistema bancário cúmplice e conivente”²¹.

Por esse motivo, o objetivo almejado por Nakamoto era criar um ativo capaz de transportar as características do papel-moeda para propriedades digitais e, a partir disso, proporcionar um “sistema de dinheiro eletrônico ponta-a-ponta” [tradução nossa]²², que não seja emitido por nenhuma entidade estatal²³.

A partir de sua primeira utilização pública, no dia 3 de janeiro 2009²⁴, esse “ecossistema de dinheiro digital” [tradução nossa]²⁵, a *bitcoin* se apresenta como um método inovador na realização de pagamentos *online*, mediante a utilização de dinheiro eletrônico, sem a necessidade de a transação ser validada por um banco ou instituição financeira, operando de forma *peer-to-peer*, ou P2P (par a par ou de ponto a ponto, em tradução livre)²⁶, sendo seu valor “determinado livremente pelos indivíduos no mercado”²⁷.

Portanto, assim como a internet e o e-mail revolucionaram a comunicação, simplificando a atuação de intermediários para enviar uma mensagem a uma pessoa do outro

¹⁹ Pseudônimo: “Nome suposto [...] que se incorpora ao nome natural e é resguardado pelo direito autoral”. SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário jurídico**: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. Livro eletrônico. p. 512.

²⁰ COINMARKETCAP. **Todas as criptomoedas**. 2019. Disponível em: <https://coinmarketcap.com/pt-br/all/views/all/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

²¹ ULRICH, Fernando. **Bitcoin**: a moeda na era digital. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. p. 35, 38, 40.

²² “A Peer-to-Peer Electronic Cash System”. NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin**: a peer-to-peer electronic cash system. 31 Oct. 2008. Disponível em: <http://article.gmane.org/gmane.comp.encryption.general/12588/>. Acesso em: 16 nov. 2017.

²³ ULRICH, *op. cit.*, p. 15.

²⁴ *Ibid.*, p. 43.

²⁵ “[...] a collection of concepts and technologies that form the basis of a digital money ecosystem”. ANTONOPOULOS, Andreas M. **Mastering bitcoin**: unlocking digital crypto-currencies. Sebastopol: O’Reilly Media, 2014. p. 1.

²⁶ BORGES, Ana. Bitcoin: o novo ouro ou uma bolha? **Revista Relações com Investidores**, São Paulo, n. 217, p. 11-17, dez. 2017/jan. 2018. p. 11.

²⁷ ULRICH, *op. cit.*, p. 15.

lado da Terra, a *bitcoin* foi igualmente idealizada para operar eletronicamente sem a necessidade de confiar diretamente em terceiros para transferir recursos de A para B, resultando na drástica redução de taxas quando comparadas às transferências bancárias tradicionais atualmente existentes, apresentando-se as criptomoedas como alternativa ao sistema financeiro tradicional²⁸.

Ocorre que, para compreender os pilares básicos das criptomoedas, deve ser abordado o conceito da rede *peer-to-peer* ou P2P, a qual possui como principal função a idêntica distribuição da *blockchain* aos usuários, garantindo que todos possuam uma cópia atual e autêntica do histórico das transações realizadas com *bitcoin* no mesmo instante em que novas operações são realizadas, tornando desnecessária a existência de um servidor central, operando, portanto, de forma totalmente descentralizada²⁹.

De outro modo, para ingressar no mundo das criptomoedas, o usuário poderá optar por duas principais vias de acesso: a) adquirir o ativo virtual, por intermédio de uma espécie de corretora de criptomoedas, denominada de *exchange*, que permite a conversão entre a moeda tradicional emitida pelo Estado e a moeda virtual desejada, realizada mediante a transferência bancária entre o usuário e a *exchange*, a qual tornará disponível a aquisição de criptomoedas³⁰; e/ou b) adquirir uma moeda virtual em sua *initial coin offering*, ou, em tradução livre, oferta inicial de criptomoeda, hipótese que será oportunamente analisada em capítulo posterior.

A utilização das criptomoedas como meio de troca poderá trazer benefícios à sociedade e seus usuários, como, por exemplo:

- a) a redução dos custos de transação ou captação pública de recursos, ou seja, “as despesas incorridas para de fato montar e completar um negócio ou transação”³¹, eis que não há nenhum terceiro que as intermedeie, como por exemplo o *PayPal*;
- b) o alívio da opressão financeira, pois facilita o acesso ao sistema bancário que por muitas vezes evita se alocar em países subdesenvolvidos, em virtude do alto custo envolvido nesta operação³²; e, por fim,

²⁸ ULRICH, Fernando. **Bitcoin: a moeda na era digital**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. p. 15.

²⁹ *Ibid.*, p. 45.

³⁰ BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH. Bitcoin: a first assessment. **FX and Rates: Cause and Effect**, 05 dec. 2013. Disponível em: https://www.aargauerzeitung.ch/asset_document/i/127472557/download. Acesso em: 10 mar. 2018.

³¹ KRUGMAN, Paul R.; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. Livro eletrônico. p. 541.

³² ULRICH, *op. cit.*, p. 25.

c) o “estímulo à inovação financeira, por serem uma referência digital para uma quantidade de serviços financeiros e legais úteis que programadores podem desenvolver facilmente”³³ e de modo cooperativo, tendo em vista que as moedas virtuais nada mais são do que dados criptográficos, que podem transferir muito mais do que somente moedas virtuais, mas também valores mobiliários, sistema de micro pagamentos, contratos, mediações de conflitos, entre outros³⁴.

Entretanto, cabe alertar que, assim como as moedas tradicionais sofrem com suas nítidas limitações, pelo fato de poderem ser perdidas, destruídas, roubadas ou furtadas, as moedas virtuais também apresentam determinados desafios técnicos no aspecto de sua segurança cibernética, visto que, caso os proprietários não tomem a devida cautela em seu *backup*, poderão sofrer com o extravio de suas criptomoedas, seja pela perda do arquivo digital e chave de validação ou até mesmo pelo ataque de *hackers*³⁵.

Diante do cenário exposto e também pelo fato de que a moeda fiduciária estatal perde poder de compra constantemente³⁶, verifica-se que as diversas formas de utilização das moedas virtuais, como, por exemplo, uma forma de investimento, pagamento ou até mesmo como moeda alternativa e/ou complementar ao sistema financeiro atual, possibilitarão a crescente democratização do acesso a serviços financeiros em áreas que porventura não desfrutem desse serviço. Dessa feita, “[...] o Bitcoin pode fornecer às pessoas nesses locais acesso barato a serviços financeiros, em uma escala global”³⁷, razão pela qual as criptomoedas se apresentam de suma relevância nacional e internacional, cujos aspectos tecnológicos, que importam ao presente artigo, serão abordados nos subcapítulos seguintes.

2.1 *Blockchain*

A *blockchain*, tecnologia que mantém a *bitcoin* (e a maioria das demais criptomoedas) em funcionamento, é considerada o livro-razão das moedas virtuais a ele vinculadas e funciona como o banco de dados onde se armazena o histórico de todas as transações a todos os usuários do sistema de forma simultânea, pública e descentralizada, evitando que as mesmas unidades de *bitcoins* não tenham sido duplamente utilizadas³⁸.

³³ ULRICH, Fernando. **Bitcoin**: a moeda na era digital. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. p. 27.

³⁴ *Ibid.*, p. 27.

³⁵ *Ibid.*, p. 30.

³⁶ *Ibid.*, p. 83.

³⁷ *Ibid.*, p. 26.

³⁸ *Ibid.*, p. 17-18.

Nesse ínterim, vale ressaltar que as empresas Accenture Plc. e Microsoft Corp. “[...] estão formando uma equipe para construir uma rede de identificação digital, utilizando a tecnologia *blockchain*” [tradução nossa]³⁹, fazendo parte do projeto da Organização das Nações Unidas (ONU) denominado Identity2020⁴⁰, que, em termos gerais, visa conceder identificação legal, como, por exemplo, certidão de nascimento para mais de 1 bilhão de pessoas ao redor do mundo que não possuem acesso a documentos oficiais motivados pela busca de asilo em países estrangeiros, possibilitando o acesso a direitos e serviços, como bancário (o qual mais de 2,5 bilhões de adultos não possuem acesso), educacional, hospitalar, entre outros.

Em decorrência de inúmeros projetos que compreendem a utilização da *blockchain*, percebe-se claramente que essa tecnologia transformará o mundo como conhecido atualmente, facilitando o cotidiano das pessoas desde a compra e venda de uma casa até a localização de registros médicos⁴¹ e proporcionando às transações eletrônicas o que a internet possibilitou à troca de informações: “[...] aumento na confiabilidade e eficiência na troca de quase tudo” [tradução nossa]⁴².

Assim sendo, no que concerne à praticidade da *bitcoin*, operado por intermédio da *blockchain*, cumpre citar o exemplo prático de como as transações com moedas virtuais podem ocorrer no dia a dia entre os usuários da rede:

Imagine que Alice é cliente em uma cafeteria e Bob é o proprietário da cafeteria que está vendendo à Alice uma ótima taça de café. Ao invés de usar dinheiro, Alice decide enviar uma moeda digital ao Bob em troca ao café físico que ela pediu na cafeteria de Bob. Acontecendo que Bob tenha um software de moeda digital, também referido como carteira de criptomoedas, em seu celular, Bob pode facilmente abrir o software em seu telefone e aceitar o pagamento de Alice escaneando o código QR apresentado no software de seu celular. Alice vai instantaneamente ver o débito em sua conta pela quantia que ela especificou, e Bob verá um crédito em sua conta com o mesmo montante. Para Alice e Bob, seu trabalho foi feito. O

³⁹ “Accenture Plc and Microsoft Corp are teaming up to build a digital ID network using blockchain technology.” IRRERA, Anna. Accenture, Microsoft team up on blockchain-based digital ID network. **Reuters**, New York, 19 jun. 2017. Disponível em: <https://www.reuters.com/article/us-microsoft-accenture-digitalid/accenture-microsoft-team-up-on-blockchain-based-digital-id-network-idUSKBN19A22B>. Acesso em: 03 mar. 2018.

⁴⁰ IDENTITY2020 SYSTEMS. **Why digital identity?** New York, [2018]. Disponível em: <https://id2020.org/digital-identity-1/>. Acesso em: 03 mar. 2018.

⁴¹ GUPTA, Manav. **Blockchain for dummies**. Hoboken (NJ): John Wiley & Sons; IBM, 2017. Disponível em: <https://www-01.ibm.com/common/ssi/cgi-bin/ssialias?htmlfid=XIM12354USEN>. Acesso em: 03 mar. 2018.

⁴² “[...] blockchain will do for transactions what the Internet did for information. What that means is that it allows increased trust and efficiency in the exchange of almost anything.” *Ibid*.

telefone de Bob receberá um aviso sonoro significando a ele que a transação de Alice foi transmitida à rede de computadores mundial P2P⁴³. [Tradução nossa].

De modo contrário às moedas de curso forçado, as atribuições de verificar as transações e criar unidades monetárias na *blockchain* não são outorgadas a nenhuma autoridade central, ficando tal atividade ao encargo dos próprios usuários, que são chamados de “mineradores” por receberem criptomoedas recém-criadas na medida em que seus computadores resolvem cálculos matemáticos para verificar tais transações⁴⁴.

2.1.1 Mineração e a escassez econômica das criptomoedas

Com a utilização da *blockchain*, todas as transações são registradas e auditadas de forma constante e independente pelos mineradores, os quais “[...] proveem a força computacional para realizar os registros e as reconciliações”⁴⁵ e, portanto, recebem uma recompensa com criptomoedas recém-criadas (ou mineradas), tornando possível a descentralização da competência para emitir moeda e realizar a compensação financeira comumente atribuída a um banco central⁴⁶.

No entanto, esse processo de mineração de *bitcoins* não será realizado de forma incessante: foi imposto o limite de 21 (vinte e um) milhões de *bitcoins* disponíveis para mineração, trazendo à tona, portanto, o importante conceito doutrinário de escassez econômica para o mundo digital das criptomoedas, conceito que preceitua que “[...] um bitcoin pode existir somente em uma carteira em dado momento devido ao protocolo do sistema que registra todas as transações no *blockchain* único e distribuído, que impede o gasto duplo”⁴⁷.

⁴³ “Imagine that Alice is a customer at a coffee shop and Bob is the owner of the coffee shop who is selling Alice a nice cup of coffee. Instead of using cash, Alice wants to send one digital coin to Bob in exchange for the physical coffee that she ordered in Bob’s coffee shop. If Bob happens to have the digital coin software, also referred to as a ‘cryptocurrency wallet’, on his phone, Bob can easily open the software on his phone and accept a payment from Alice by scanning the QR code shown on Alice’s software on her phone. Alice will instantly see her account debited by the amount that she specified, and Bob will see his account credited with the same amount. For Alice and Bob, their work is done. Bob’s phone will get a beep sound that signifies to him that Alice’s transaction has been broadcast to the P2P network of computers around the world.” HAYS, Demelza Kelso; STOEFLERLE, Ronald-Peter; VALEK, Mark J. **Crypto research report**. Schaan/Liechtenstein: Incrementum, 2017. Disponível em: <http://cryptoresearch.report/wp-content/uploads/2017/12/Incrementum-Crypto-Research-Report-Edition-1-German-version.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2018.

⁴⁴ ULRICH, Fernando. **Bitcoin: a moeda na era digital**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. p. 19.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 19.

⁴⁶ ANTONOPOULOS, Andreas M. **Mastering bitcoin: unlocking digital crypto-currencies**. Sebastopol: O’Reilly Media, 2014. p. 2.

⁴⁷ ULRICH, *op. cit.*, p. 20, 56.

Por essas razões, a *blockchain* se revela de extrema importância econômica, e também jurídica, pois oportuniza às criptomoedas a aplicação do conceito de escassez econômica, promove a “desintermediação financeira” que diferencia as moedas virtuais das moedas tradicionais, permite o registro de todas as transações efetuadas pelas criptomoedas a ela vinculadas⁴⁸, e, por fim, democratiza, de forma crescente, o acesso a serviços bancários e financeiros.

2.2 *Initial Coin Offering (ICO)*

As denominadas *initial coin offerings (ICO)*, ou, em tradução livre, ofertas iniciais de moedas virtuais, são concebidas como “[...] captações públicas de recursos, tendo como contrapartida a emissão de ativos virtuais, também conhecidos como *tokens* ou *coins*, em favor do público investidor”⁴⁹ e utilizadas como uma “[...] estratégia inovadora de captação de recursos por parte de empresas ou projetos em estado nascente ou de crescimento, muitos ainda em estado pré-operacional”⁵⁰.

Em relação ao aspecto prático das ICOs, cumpre citar a criação da Bolsa de Moedas Digitais Empresariais de São Paulo (BOMESP), desenvolvida a partir da moeda virtual *niobium*. Essa plataforma digital permite que qualquer empresa desenvolva sua própria criptomoeda ou opere no mundo das moedas virtuais com paridade ao *bitcoin*, *ethereum*, entre outras, sendo que os serviços prestados pela BOMESP são cobrados por meio da criptomoeda *niobium*⁵¹.

A BOMESP prevê a emissão de moedas virtuais em três categorias, sendo: a) a *green coin*, negociada “[...] como moeda solidária, lançada por associações sem fins lucrativos que tenham características de benemerência para a sociedade”⁵²; b) a *blue coin*, utilizada por empresas que pretendem arrecadar fundos no mercado, estipulando nos ICOs o pagamento de juros e bonificações pré-determinadas nos *white papers* de cada *blue coin*; e, por fim, c) a *gold coin*, que permitirá a “tokenização” de ativos de empresas, onde as corporações públicas

⁴⁸ ULRICH, Fernando. **Bitcoin**: a moeda na era digital. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. p. 112.

⁴⁹ BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Initial Coin Offerings (ICOs)**, 16 nov. 2017. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2017/20171116-1.html>. Acesso em: 18 nov. 2017.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ BORGES, Ana. Bitcoin: o novo ouro ou uma bolha? **Revista Relações com Investidores**, São Paulo, n. 217, p. 11-17, dez. 2017/jan. 2018. p. 17.

⁵² *Ibid.*, p. 17.

ou privadas poderão definir regras, mediante contratos inteligentes, às suas moedas que sejam mais atraentes aos investidores⁵³.

Assim, a utilização das ICOs é inovadora para a captação de recursos de forma pública, eis que investidores de qualquer localidade podem investir exclusivamente de forma digital, e também é disruptiva, pois a tecnologia criptográfica empregada para estabelecer os protocolos das redes de computação descentralizada proporciona uma maior precisão e velocidade das transações do mercado financeiro⁵⁴, impactando diretamente o mercado de títulos e valores mobiliários brasileiro.

3 Comunicados da Receita Federal brasileira, Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários acerca das negociações realizadas com criptomoedas

Primeiramente, insta recordar que a RFB, em seu tradicional “Perguntas e Respostas”, referente ao exercício de 2017, demonstra seu posicionamento quando reconhece que “[...] as moedas virtuais (bitcoins, por exemplo), muito embora não sejam consideradas como moeda nos termos do marco regulatório atual, [...] podem ser equiparadas a um ativo financeiro”⁵⁵. Contudo, em 2019, na Instrução Normativa nº 1.888, a RFB define como criptoativo a

[...] representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e **que não constitui moeda de curso legal**.⁵⁶ [Grifo nosso].

Por conseguinte, o BCB, no dia 16 de novembro de 2017, emitiu um comunicado meramente alertando que as moedas virtuais não têm garantia de conversão para moedas soberanas e, tampouco, podem ser lastreadas em ativo real de qualquer espécie, restando a

⁵³ BORGES, Ana. Bitcoin: o novo ouro ou uma bolha? **Revista Relações com Investidores**, São Paulo, n. 217, p. 11-17, dez. 2017/jan. 2018. p. 17.

⁵⁴ BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Initial Coin Offerings (ICOs)**, 16 nov. 2017. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2017/20171116-1.html>. Acesso em: 18 nov. 2017.

⁵⁵ *Id.* Secretaria da Receita Federal. **Imposto sobre a renda – pessoa física: perguntas e respostas: exercício de 2017, ano-calendário de 2016**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2018.

⁵⁶ *Id.* Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.888**, de 03 de maio de 2019. Institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>. Acesso em: 13 ago. 2019.

integralidade do risco aos detentores da criptomoeda, tudo em virtude de que as moedas virtuais não são emitidas nem garantidas por qualquer autoridade monetária⁵⁷.

Na mesma data supra, a CVM emitiu seu parecer sobre as ofertas iniciais de criptomoedas (ICO), estabelecendo que, dependendo do contexto econômico quando da sua emissão e também dos direitos conferidos aos investidores, uma ICO pode, efetivamente, representar valores mobiliários, nos termos do art. 2º, inciso IX, da Lei nº 6.385/76, haja vista que seu sentido econômico é idêntico à emissão e à negociação de ativos ou valores mobiliários⁵⁸.

Considerando o dilema em que se discute se as criptomoedas são moedas (assim como o dólar, euro ou real) ou somente um ativo de investimento de alto risco⁵⁹, ou, ainda, um valor mobiliário, se revela de extrema valia a análise desse fenômeno aplicado ao estudo científico do Direito, dada a sua repercussão jurídica, econômica e social, pois tem sido constantemente objeto de debates e fóruns internacionais, de manifestações oficiais de autoridades públicas, jurídicas e monetárias, entretanto, com rasas considerações e resultados até o presente momento.

A partir do cenário exposto, de análise dos conceitos e do entendimento dos órgãos subordinados ao Ministério da Fazenda e do órgão regulador do mercado de capitais, nos capítulos seguintes analisar-se-ão as hipóteses de incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários, avaliando, por fim, se eventualmente as criptomoedas podem ser tributadas de plano pelo imposto referido, sem a instituição de nova legislação tributária.

4 O imposto sobre operações financeiras em espécie

O imposto sobre operações financeiras será configurado exclusivamente nas quatro bases econômicas distintas e previstas pelo legislador: “[...] no crédito, a disponibilidade do dinheiro; no câmbio, a sua contratação pela compra e venda da moeda; no seguro, a sua pactuação e materialização pela apólice; e nos títulos e valores, a sua emissão ou

⁵⁷ BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Comunicado nº 31.379**, de 16 de novembro de 2017. Alerta sobre os riscos decorrentes de operações de guarda e negociação das denominadas moedas virtuais. 2017. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?numero=31379&tipo=Comunicado&data=16/11/2017>. Acesso em: 17 nov. 2017.

⁵⁸ BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Initial Coin Offerings (ICOs)**, 16 nov. 2017. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2017/20171116-1.html>. Acesso em: 18 nov. 2017.

⁵⁹ BORGES, Ana. Bitcoin: o novo ouro ou uma bolha? **Revista Relações com Investidores**, São Paulo, n. 217, p. 11-17, dez. 2017/jan. 2018. p. 13.

constituição”⁶⁰, sendo devido o recolhimento do IOF no momento “[...] de surgimento do direito ao crédito, execução do câmbio, pactuação do seguro e da emissão, transmissão e quitação dos títulos ou valores mobiliários”⁶¹.

Nas palavras de Machado Segundo, em relação aos contribuintes do imposto em análise, pode-se afirmar que:

Cumprindo o seu papel de apenas traçar “normas gerais”, o CTN simplesmente afirma que a lei pode eleger qualquer das partes da operação tributada como contribuinte do imposto. Afinal, ambas estão direta e pessoalmente ligadas à situação que configura o “fato gerador” da respectiva obrigação. Assim, podem ser colhidos como contribuinte, relativamente ao imposto incidente sobre o seguro, tanto o segurado como o segurador; no caso do crédito, tanto o mutuante como o mutuário, e assim por diante.⁶²

Continuamente, no que concerne às demais características do IOF, cabe, também, salientar que o art. 150, § 1º, da CRFB/88, poderá ser exigido “[...] no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado”⁶³, tornando possível ao Estado exigir o recolhimento deste imposto “[...] sem a obrigatoriedade de aguardar o próximo ano fiscal ou mesmo o decurso da anterioridade nonagesimal”⁶⁴.

Há que se falar, antes de analisar as espécies do IOF, que o princípio da legalidade tributária preceitua que a lei deve definir objetivamente todos os atributos necessários ao fato gerador, para que, assim, o contribuinte possa mensurar o valor devido em cada caso concreto⁶⁵, razão pela qual há de se afirmar que a obrigação de pagar imposto decorre do enquadramento legal ao fato concreto, conforme ensina Amaro⁶⁶ e preceitua o art. 114 do CTN⁶⁷, respectivamente. Outro importante princípio que deve ser recordado é o da tipicidade da tributação, o qual determina ser necessário ao legislador definir de forma completa e

⁶⁰ MARTINS, Ives Gandra Silva. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Livro eletrônico. p. 704-705.

⁶¹ *Ibid.*, p. 705.

⁶² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário nacional anotado**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico. s.p.

⁶³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 148.

⁶⁴ CÁRNIO, Thaís Cíntia. **IOF: teoria, prática e intervenção estatal**. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico. p. 152.

⁶⁵ AMARO, *op. cit.*, p. 133-134.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 134-135.

⁶⁷ BRASIL. Palácio do Planalto. Código Tributário Nacional (1966). **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/L5172.htm. Acesso em: 16 mar. 2018.

taxativa os tipos tributáveis, vedando, assim, a interpretação extensiva e a aplicação da analogia para a incidência tributária⁶⁸.

Dadas as particularidades dessa breve abordagem conceitual e principiológica, habilita-se, a partir deste momento, a discorrer acerca das citadas espécies de imposto, que serão a seguir analisadas.

4.1 Imposto sobre operações de crédito

A primeira modalidade prevista pela CRFB/88, pelo CTN e pelo Decreto nº 6.306, faz menção ao imposto sobre operações de crédito, cujo fato gerador ocorre no momento de “[...] entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado”⁶⁹.

O IO-Crédito incide, portanto, sobre operações de “[...] empréstimos, mútuos, financiamentos, desconto de títulos e abertura de direito de saque sob qualquer forma”⁷⁰, haja vista que nessas operações “[...] a instituição financeira coloca dinheiro atual nas mãos do tomador em troca de mais dinheiro no futuro”⁷¹, vinculando e gerando, portanto, uma obrigação futura de quitação entre as partes contraentes.

Assim, percebe-se que o disposto no art. 153, inciso V, da CRFB/88, não tratou de prever taxativamente as operações de crédito que são passíveis de tributação pelo imposto em análise, cabendo ao próprio legislador prescrever, mediante lei ordinária, as atividades creditícias específicas que pretende ver tributadas⁷².

Em relação aos contribuintes, verifica-se que “[...] seja operação de crédito realizada por instituição financeira, seja realizada por outras empresas, a responsabilidade pelo recolhimento é atribuída, por lei, à pessoa jurídica que conceder o crédito”⁷³, ou seja, “as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito”⁷⁴.

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 135.

⁶⁹ BRASIL. Palácio do Planalto. Código Tributário Nacional (1966). **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/L5172.htm. Acesso em: 16 mar. 2018.

⁷⁰ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Livro eletrônico. p. 616.

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. Livro eletrônico. p. 457.

⁷² MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 108.

⁷³ CÁRNIO, Thaís Cíntia. **IOF: teoria, prática e intervenção estatal**. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico. p. 161.

⁷⁴ BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 31 mar. 2018.

Em razão dos motivos suscitados acima, demonstra-se inviável a incidência do IO-Crédito sobre operações realizadas com criptomoedas, haja vista que essas negociações virtuais não se consubstanciam “na entrega de moeda mediante obrigação à prestação futura”⁷⁵, pois a obrigação de transferir e receber criptomoedas é originada e extinta imediatamente no momento de sua tradição ao adquirente, após seu registro na *blockchain*, contrariamente àquilo que ocorre nas operações creditícias, que são caracterizadas, basicamente, por “três elementos: uma base monetária, o tempo e a confiança”⁷⁶.

4.2 Imposto sobre operações de câmbio

Uma operação de câmbio ocorre quando uma pessoa entrega determinada quantia de moeda a outro indivíduo e recebe como permuta outra moeda em valores equivalentes, ou seja, “é a permuta de moedas de diferentes espécies”⁷⁷. No mesmo sentido, a previsão legal do IO-Câmbio, contida no art. 63 do CTN⁷⁸ e nos arts. 2º e 11 do Decreto nº 6.306⁷⁹, dispõe igualmente que o fato gerador desse imposto decorre da “entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente”, essa última hipótese que faz menção, por exemplo, à nota promissória, letra de câmbio, entre outros.

Assim, essa operação se configura na permuta de moedas, sendo que ambas devem possuir existência e cotação atuais⁸⁰, decorram de recursos que ultrapassem a fronteira do País e sejam resultantes da “celebração de contratos de compra e venda de moeda estrangeira”⁸¹.

Em relação aos contribuintes desse imposto, podem ser citados os “[...] compradores ou vendedores de moeda estrangeira nas operações referentes às transferências financeiras para o ou do exterior, respectivamente” e responsáveis por seu recolhimento “[...] as instituições

⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 298.

⁷⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. Livro eletrônico. p. 865.

⁷⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 109.

⁷⁸ BRASIL. Palácio do Planalto. Código Tributário Nacional (1966). **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/L5172.htm. Acesso em: 16 mar. 2018.

⁷⁹ *Id.* Palácio do Planalto. **Decreto nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 31 mar. 2018.

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 346.

⁸¹ CÁRNIO, Thaís Cíntia. **IOF**: teoria, prática e intervenção estatal. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico. p. 152.

autorizadas a operar em câmbio”, como disposto nos arts. 12 e 13 do Decreto 6.306/07⁸², respectivamente.

Nos termos da legislação vigente, deve ser recordado que o termo moeda é exclusivamente compreendido como a Unidade Real de Valor (URV, ou Real)⁸³, emitida e controlada exclusivamente pelo BCB⁸⁴, que possui a função de fiscalizar e operacionalizar as políticas ditas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN)⁸⁵.

Como decorrência, constata-se a impossibilidade de incidência do IO-Câmbio sobre operações envolvendo a permuta de criptomoedas pelo papel-moeda (real, dólar, real, euro etc.), tendo em vista que o conceito legal de moeda é concebido unicamente como o produto emitido, chancelado e controlado pelo Estado, ou seja, o Real, resultando essa constatação da ausência de regulamentação expressa e específica no território nacional sobre a tributação das criptomoedas, pelo simples fato de que “[...] o Bitcoin não se encaixa em definições regulamentares existentes de moeda ou outros instrumentos financeiros ou instituições, tornando complexo saber quais leis se aplicam a ele e de que forma”⁸⁶.

O entendimento acima exposto seria diverso caso o conceito legal de moeda fosse ampliado, levando em consideração primordialmente sua característica de meio de troca utilizada por inúmeras nações e aplicado também o conceito dos títulos escriturais às criptomoedas, de modo que “[...] a transferência desses títulos, que não possuem um documento que os represente, é feita por simples ordem ao sistema de registro”⁸⁷, o que promoveria maior confiabilidade e aceitação das criptomoedas por parte da sociedade.

4.3 Imposto sobre operações de seguro

O imposto objeto de análise deste subcapítulo deverá ser exigido na emissão de apólice, no recebimento do prêmio ou documento que seja equivalente, compreendendo as mais

⁸² BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 31 mar. 2018.

⁸³ *Id.* Palácio do Planalto. **Lei nº 8.880**, de 27 de maio de 1994. Dispõe sobre o Programa de Estabilização Econômica e o Sistema Monetário Nacional, institui a Unidade Real de Valor (URV) e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8880.htm. Acesso em: 12 maio 2018.

⁸⁴ *Id.* Palácio do Planalto. **Lei nº 9.069**, de 29 de junho de 1995. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9069.htm. Acesso em: 12 maio 2018.

⁸⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 110.

⁸⁶ ULRICH, Fernando. **Bitcoin: a moeda na era digital**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. p. 33.

⁸⁷ BORBA, Gustavo Tavares. **A desmaterialização dos títulos de crédito**. Disponível em: <http://www.tavaresborba.com.br/wp-content/uploads/2011/11/artigo05.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2019.

variadas espécies de contratos de seguro, conforme descrito pelos §§ 1º e 2º do art. 18 do Decreto nº 6.306/07⁸⁸, recaindo a base de cálculo desse imposto sobre “o montante do prêmio”⁸⁹.

Na operação de seguro tem-se, portanto, a figura do segurador, ao qual incumbe a indenização na hipótese de se verificar algum prejuízo ao segurado, ao qual, por sua vez cabe a obrigação de efetuar o pagamento do prêmio que assegurará a devida indenização caso o sinistro venha a ocorrer *in concreto*⁹⁰.

Importante também recordar que tais operações securitárias sofrem controle estatal, ou seja, todas as operações dessa espécie conduzidas por seguradores deverão ser autorizadas pelo Estado, mediante a fiscalização e disposição legal emitidas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep), autarquia ligada ao Ministério da Fazenda⁹¹.

A incidência do IO-Seguro sobre operações com criptomoedas deve ser plenamente afastada, haja vista que as negociações realizadas com moedas virtuais não versam sobre uma contratação que visa garantir a indenização em face ao risco da concretização de dano ao segurado, mediante pagamento do prêmio⁹².

4.4 Imposto sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários

No que concerne ao IO-Títulos ou Valores Mobiliários, faz-se de suma importância tecer algumas considerações acerca do conceito de valor mobiliário, mercado ao qual, em razão de sua especificidade, foi atribuída disciplina própria (Lei nº 6.385/76) e também foi criada uma autarquia, a CVM, que possui a função de disciplinar, regular e fiscalizar esse ramo do Sistema Financeiro Nacional⁹³.

Uma operação envolvendo valores mobiliários é caracterizada como uma “captação de poupança popular em um investimento de risco”⁹⁴, “sobre os quais o investidor não tem

⁸⁸ BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 31 mar. 2018.

⁸⁹ *Id.* Palácio do Planalto. Código Tributário Nacional (1966). **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/L5172.htm. Acesso em: 16 mar. 2018.

⁹⁰ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 110-111.

⁹¹ *Ibid.*, p. 111.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 346.

⁹³ EIZIRIK, Nelson *et al.* **Mercado de capitais**: regime jurídico. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 25.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 24.

controle direto, cuja aplicação é feita em dinheiro, bens ou serviço, na expectativa de lucro”⁹⁵, e a principal hipótese para os fins deste artigo consta no art. 2º, inciso IX, da Lei nº 6.385/76:

Art. 2º São valores mobiliários sujeitos ao regime desta Lei:

[...]

IX – quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros[...].⁹⁶

Dessa forma, uma parte da doutrina interpreta a expressão “títulos ou valores mobiliários” de forma restritiva, considerando valor mobiliário somente o que estiver objetiva e expressamente previsto em lei (conceito restrito). A outra corrente, por sua vez, entende esse termo de forma ampla, considerando valor mobiliário todo o investimento realizado com o objetivo de auferir lucro, que seja ofertado ao público e sobre o qual não haja forma de controle direto pelo investidor (conceito aberto)⁹⁷.

Pela leitura do art. 63, inciso IV, do CTN⁹⁸, depreende-se que o fato gerador desse imposto é configurado na emissão, transmissão, pagamento ou resgate das operações relativas a títulos ou valores mobiliários supracitadas, o que é semelhantemente estabelecido pelo art. 25 do Decreto nº 6.306/07, quando dispõe que “[...] o fato gerador do IOF é a aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários”⁹⁹.

Quanto ao aspecto pessoal do imposto em comento, o art. 66 do CTN estabelece que o “[...] contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”¹⁰⁰, determinando, assim, o legislador, nos incisos II e III, do art. 3º, da Lei nº 8.894/94, que são contribuintes desse imposto:

⁹⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 117.

⁹⁶ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385compilada.htm. Acesso em: 18 abr. 2018.

⁹⁷ MOSQUERA, *op. cit.*, p. 116.

⁹⁸ BRASIL. Palácio do Planalto. Código Tributário Nacional (1966). **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/L5172.htm. Acesso em: 16 mar. 2018.

⁹⁹ *Id.* Palácio do Planalto. **Decreto nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 31 mar. 2018.

¹⁰⁰ *Id.* Palácio do Planalto. Código Tributário Nacional (1966). **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/L5172.htm. Acesso em: 16 mar. 2018.

[...] II – os adquirentes de títulos e valores mobiliários e os titulares de aplicações financeiras, na hipótese prevista no art. 2º, inciso II, alínea a;

III – as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na hipótese prevista no art. 2º, inciso II, alínea b.¹⁰¹

Constata-se, portanto, que uma oferta inicial de moedas virtuais poderá ser eventualmente equiparada a um valor mobiliário, de acordo com o disposto no art. 2º, inciso IX, da Lei nº 6.385/76, ou seja, uma oferta pública de um título ou contrato de investimento coletivo que possa gerar direito de participação, haja vista que tais negociações podem configurar, de acordo com a CVM¹⁰²: 1) direitos de participação no capital; 2) acordos de remuneração pré-fixada sobre o capital investido; ou 3) direitos de voto em assembleias que direcionam os negócios do emissor, acarretando a necessidade desses emissores de observar as leis e regulamentações dessa autarquia.

Considerações finais

A partir do presente estudo, percebe-se que a criação da *bitcoin*, e sua ascensão como uma das criptomoedas de maior relevância nesse cenário virtual, disruptivo e inovador, tornou possível a transferência de valores monetários entre os usuários de forma totalmente digital e direta, operações as quais não são registradas pelos meios usualmente utilizados pelas moedas de curso legal.

Essas negociações digitais operam por meio da rede P2P, a qual dispensa a necessidade de validar tais transações por um ente centralizador (instituição financeira, por exemplo), bastando, para ingressar nesse mercado digital, que o usuário escolha uma das duas formas de acesso mais utilizadas: adquirir uma criptomoeda por intermédio de uma *exchange* ou participar de uma ICO onde determinada moeda virtual e/ou projeto sejam ofertados ao público mediante a transferência de recursos ao emitente em criptomoeda.

Tudo isso decorre da tecnologia *blockchain*, a qual permite que diversas criptomoedas possam registrar e auditar suas transações, eis que seu princípio operacional se equipara a um livro-razão público e descentralizado, que contém todas as transações realizadas na plataforma a ela vinculadas, promovendo drástica redução de custos e aumento na segurança

¹⁰¹ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6385compilada.htm. Acesso em: 18 abr. 2018.

¹⁰² *Id.* Comissão de Valores Mobiliários. **Initial Coin Offerings (ICOs)**, 16 nov. 2017. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2017/20171116-1.html>. Acesso em: 18 nov. 2017.

cibernética, e possibilitando, ainda, a criação de projetos de alta relevância social e econômica, como, por exemplo, o Identity2020, da ONU, e a BOMESP.

No tocante à emissão de uma ICO, deve ser recordado que essa operação poderá configurar, ou não, a emissão de um valor mobiliário, sujeitando-se, portanto, à regulação exclusiva da CVM, eis que compreendida pela CVM como uma captação pública de recursos, tendo como contrapartida a emissão de ativos virtuais em favor do público investidor.

Em menção aos princípios aplicáveis, cumpre também sumarizar que o princípio da legalidade tributária preceitua que a legislação específica deve definir objetivamente as características pertinentes ao fato gerador, para que assim possa ser exigido o recolhimento do imposto em decorrência do enquadramento legal ao fato concreto. O princípio da tipicidade da tributação determina, por sua vez, que ao aplicador da lei é vedado interpretá-la de forma extensiva ou mediante analogia, pois o legislador, via de regra, deve definir de forma taxativa os tipos tributáveis.

Por conseguinte, verifica-se a impossibilidade de incidência do IO-Crédito sobre operações realizadas com criptomoedas, em virtude de essas negociações virtuais não refletirem a entrega de papel-moeda de curso forçado mediante uma obrigação à prestação futura, caracterizada principalmente pelo elemento tempo, pelo fato de que as obrigações de transferir e de receber criptomoedas são originadas e extintas no exato momento de registro na *blockchain*, tornando o tempo um elemento irrisório nessas operações digitais.

Do mesmo modo, não há que se falar na incidência do IO-Câmbio sobre operações realizadas com moedas virtuais, pois exigível somente nas transações envolvendo a permuta de moedas fiduciárias soberanas, haja vista que no Brasil o único padrão monetário oficialmente reconhecido é o Real, emitido e regulado pelo BCB. Tal posicionamento seria diverso na hipótese de ampliação da terminologia “moeda” e adotado o conceito amplo de moeda, acarretando assim na eventual possibilidade de exigência do IO-Câmbio.

A incidência do IO-Seguro sobre as operações com criptomoedas deverá ser afastada, pois essas negociações não envolvem uma contratação objetivando a garantia de indenização em face ao risco da concretização de dano ao segurado, que se concretizará pelo pagamento do prêmio e emissão de apólice.

Relativamente ao IO-Títulos e Valores Mobiliários, poderá ser factível a incidência do imposto em questão sobre a emissão de uma ICO quando essa operação se enquadrar no conceito doutrinário e normativo de “valor mobiliário”, de forma a ofertar publicamente algum título ou contrato de investimento coletivo que possa gerar direito de participação, parceria ou remuneração, nos termos do inciso IX, do art. 2º, da Lei nº 6.385/76.

Logo, pode-se constatar que a rasa regulamentação atualmente existente não é suficiente para garantir a segurança jurídica dos investidores e indivíduos interessados em ingressar nesse mercado virtual, eis que, mediante o simples acesso a um aparelho celular móvel e à rede de internet, as negociações envolvendo criptomoedas podem ser efetuadas internacionalmente em questão de poucos minutos, quer por brasileiros quer por estrangeiros, até nos lugares mais remotos da Terra.

Consubstanciada também pela urgente reestruturação da doutrina e da legislação tributárias, conclui-se que a forma mais viável de regular esse mercado virtual se dará por meio da construção de um tratado ou convenção internacional com políticas tributárias sólidas, para que essas venham a ser absorvidas pela legislação interna e assim modificá-las, visando evitar que o sujeito passivo não se submeta a várias imposições tributárias e não fique à mercê da interpretação do BCB ou da CVM para definir quais operações envolvendo criptomoedas poderão ou não se sujeitar à incidência do IOF.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANTONOPOULOS, Andreas M. **Mastering bitcoin: unlocking digital crypto-currencies**. Sebastopol: O'Reilly Media, 2014.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Comunicado nº 31.379**, de 16 de novembro de 2017. Alerta sobre os riscos decorrentes de operações de guarda e negociação das denominadas moedas virtuais. 2017. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?numero=31379&tipo=Comunicado&data=16/11/2017>. Acesso em: 17 nov. 2017.

BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH. Bitcoin: a first assessment. **FX and Rates: Cause and Effect**, 05 dec. 2013. Disponível em: https://www.aargauerzeitung.ch/asset_document/i/127472557/download. Acesso em: 10 mar. 2018.

BORBA, Gustavo Tavares. **A desmaterialização dos títulos de crédito**. Disponível em: <http://www.tavaresborba.com.br/wp-content/uploads/2011/11/artigo05.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2019.

BORGES, Ana. Bitcoin: o novo ouro ou uma bolha? **Revista Relações com Investidores**, São Paulo, n. 217, p. 11-17, dez. 2017/jan. 2018.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Initial Coin Offerings (ICOs)**, 16 nov. 2017. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2017/20171116-1.html>. Acesso em: 18 nov. 2017.

BRASIL. Palácio do Planalto. Código Tributário Nacional (1966). **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/L5172.htm. Acesso em: 16 mar. 2018.

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: 14 abr. 2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 31 mar. 2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6385compilada.htm. Acesso em: 18 abr. 2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.880**, de 27 de maio de 1994. Dispõe sobre o Programa de Estabilização Econômica e o Sistema Monetário Nacional, institui a Unidade Real de Valor (URV) e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8880.htm. Acesso em: 12 maio 2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.069**, de 29 de junho de 1995. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9069.htm. Acesso em: 12 maio 2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Imposto sobre a renda – pessoa física**: perguntas e respostas: exercício de 2017, ano-calendário de 2016. Brasília, 2017. Disponível em:
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.888**, de 03 de maio de 2019. Institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>. Acesso em: 13 ago. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. Livro eletrônico.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Livro eletrônico.

CÁRNIO, Thaís Cíntia. **IOF: teoria, prática e intervenção estatal**. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. Livro eletrônico.

COINMARKETCAP. **Gráficos globais**. Mercado de capitalização total. 2019. Disponível em: <https://coinmarketcap.com/pt-br/all/views/all>. Acesso em: 10 abr. 2019.

COINMARKETCAP. **Todas as criptomoedas**. 2019. Disponível em: <https://coinmarketcap.com/pt-br/all/views/all/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

EIZIRIK, Nelson *et al.* **Mercado de capitais**: regime jurídico. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

GUPTA, Manav. **Blockchain for dummies**. Hoboken (NJ): John Wiley & Sons; IBM, 2017. Disponível em: <https://www-01.ibm.com/common/ssi/cgi-bin/ssialias?htmlfid=XIM12354USEN>. Acesso em: 03 mar. 2018.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens**: uma breve história da humanidade. Tradução Janaína Marcoantonio. 28. ed. Porto Alegre: L&PM, 2017.

HAYS, Demelza Kelso; STOEFERLE, Ronald-Peter; VALEK, Mark J. **Crypto research report**. Schaan/Liechtenstein: Incrementum, 2017. Disponível em: <http://cryptoresearch.report/wp-content/uploads/2017/12/Incrementum-Crypto-Research-Report-Edition-1-German-version.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2018.

IDENTITY2020 SYSTEMS. **Why digital identity?** New York, [2018]. Disponível em: <https://id2020.org/digital-identity-1/>. Acesso em: 03 mar. 2018.

IRRERA, Anna. Accenture, Microsoft team up on blockchain-based digital ID network. **Reuters**, New York, 19 jun. 2017. Disponível em: <https://www.reuters.com/article/us-microsoft-accenture-digitalid/accenture-microsoft-team-up-on-blockchain-based-digital-id-network-idUSKBN19A22B>. Acesso em: 03 mar. 2018.

KRUGMAN, Paul R.; OBSTFELD, Maurice; MELITZ, Marc J. **Economia internacional**. Tradução Ana Julia Perrotti-Garcia. 10. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015. Livro eletrônico.

KRUGMAN, Paul R.; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. Livro eletrônico.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário nacional anotado**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra Silva. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Livro eletrônico.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1998.

NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin**: a peer-to-peer electronic cash system. 31 Oct. 2008. Disponível em: <http://article.gmane.org/gmane.comp.cryptography.general/12588/>. Acesso em: 16 nov. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ROTHBARD, Murray N. **O que o governo fez com o nosso dinheiro?** Tradução Leandro Augusto Gomes Roque. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises, 2013.

SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário jurídico**: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. Livro eletrônico.

THE PRIZE IN ECONOMIC SCIENCES. **Information for the public**. 2008. Disponível em: <https://www.nobelprize.org/uploads/2018/06/popular-economicsciences2008.pdf>. Acesso em 12 fev. 2019.

ULRICH, Fernando. **Bitcoin**: a moeda na era digital. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014.

A possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS na substituição tributária e no diferimento

Guilherme Spillari Costa*

Resumo: Tem este artigo o objetivo de apresentar de forma breve o ICMS, sob o ponto de vista da não cumulatividade, e o aproveitamento de créditos nas situações de substituição tributária e diferimento. Primeiramente, é realizada uma análise da Constituição Federal e, posteriormente, da Lei Kandir. Após, são apresentados os institutos da substituição tributária e do diferimento 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: ICMS. Não cumulatividade. Créditos. Substituição tributária. Diferimento.

Introdução

O ICMS é um dos impostos que mais exigem a atenção dos operadores do Direito, seja pela sua complexidade legal, muito em razão da diferença federativa e seu caráter estadual, seja pelas suas elevadas alíquotas aplicadas, que fazem com que os contribuintes e responsáveis tributários fiquem sempre em estado de alerta.

Em razão do elevado custo tributário existente na República, em que o ICMS cumpre papel de destaque, faz-se necessário cuidar do relevante princípio da não cumulatividade, mecanismo esse que busca evitar o efeito em cascata da exação.

Assim, este artigo tem por finalidade realizar uma análise do imposto estadual, cuidando, na primeira parte, da competência tributária e de quem é o seu contribuinte, proporcionando especial atenção ao princípio da não cumulatividade, utilizando a Constituição como fundamento lógico originário.

Após, já no segundo capítulo, são apresentadas as ferramentas fiscais da substituição tributária e do diferimento, com as possibilidades de uso de crédito consequentes, tendo sempre em vista o corolário da não cumulatividade do ICMS e o entendimento do Supremo Tribunal Federal em cada uma das situações.

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

1 O ICMS

1.1 Competência tributária e regra-matriz de incidência

Para Paulo de Barros Carvalho, competência tributária é “[...] uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹.

Em complemento, o professor Hugo de Brito Machado afirma que “[...] essa competência é exercida nos termos estabelecidos pela Constituição, que a delimita e, sendo o caso, divide entre as várias pessoas jurídicas de direito público interno”².

Importante referir que a competência tributária se situa no plano constitucional da hipótese do fato, ou seja, é o momento anterior à instituição do tributo. Não se confunde, portanto, com a capacidade tributária ativa, que deve ser analisada no “[...] desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”³. Nos dizeres de André Félix Ricotta de Oliveira, “[...] a competência tributária esgota-se com a edição da lei, após somente se fala em capacidade tributária”⁴.

Assim, é sujeito ativo da obrigação tributária o ente político que recebeu competência para exigir o seu cumprimento, nos termos do art. 119 do CTN. Nesse sentido, prevê o art. 155, II, da Constituição da República:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...].

São, portanto, os Estados e o Distrito Federal os entes políticos com competência para a sua instituição. Mas nem sempre foi assim.

O atual ICMS é fruto do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), de competência estadual, previsto na Constituição de 1967, art. 24, II⁵, que, por sua vez, substituiu o antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC), igualmente estadual.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 232.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 141.

³ CARVALHO, *op. cit.*, p. 233.

⁴ OLIVEIRA, André Félix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 11.

⁵ CF 1967. “Art. 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...]

O ICMS, no entanto, utilizou não só a base do ICM, mas trouxe também o “Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações”, esse originalmente de competência da União, e, conforme nos ensina Andrei Pitten Velloso, essa é a “[...] razão do acréscimo do ‘S’ à sua denominação”⁶.

O professor Roque Antonio Carrazza⁷ afirma que sob a sigla ICMS estão contidos cinco impostos diferentes, que são: a) imposto sobre operações mercantis (circulação de mercadorias); b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e municipal; c) imposto sobre serviço de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. O professor entende serem cinco impostos diferentes, “[...] porque estes tributos têm hipótese de incidência e base de cálculo diferentes”⁸.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo discordam. Segundo os autores, há no ICMS três hipóteses distintas:

[...] a) a hipótese de incidência correspondente ao antigo ICM (operações relativas à circulação de mercadorias); b) a hipótese de incidência que recai sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais; e c) a hipótese de incidência relativa à prestação de serviços de comunicação.⁹

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo justificam a sua posição fortes no entendimento de que os combustíveis, os lubrificantes, a energia elétrica e os minerais são, a partir da Carta de 88, “[...] mercadorias que, como quaisquer outras, enquadram-se na regra-matriz de incidência do ICMS, aplicando-se-lhes exclusivamente a legislação estadual”. E seguem os renomados professores: “[...] o legislador estadual não se viu obrigado a editar normas específicas para a instituição do ICMS sobre tais mercadorias. Elas seguem a regra comum dos Estados”¹⁰.

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 16 out. 2019.

⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 429.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 42.

⁸ *Ibid.*, p. 22.

⁹ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 32. O professor Paulo de Barros Carvalho afirma, no mesmo sentido, haver as mesmas três regras-matriz de incidência. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 645.

¹⁰ MELO; LIPPO, *op. cit.*, p. 32.

Já a novel doutrina de André Félix Ricotta de Oliveira aponta para os seguintes quatro impostos na sigla ICMS: a) realizar operações mercantis; b) prestar serviços de comunicação; c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; e d) ICMS-importação. O autor justifica:

Ora, uma vez que operações com combustíveis, energia elétrica e minerais estariam contempladas em operações com circulações de mercadoria, ou seja, todos são considerados bens e encontrando-se em estado de mercancia são considerados mercadorias, assim o ICMS somente incide sobre combustíveis, energia elétrica e minerais, quando foram realizadas operações mercantis que envolvam estes no ato de comércio.¹¹

Percebe-se, portanto, a divergência da doutrina sobre o número exato de regras-matriz de incidência constantes na sigla ICMS, o que demonstra a sua grande complexidade prática e motiva o grande número de discussões judiciais a respeito.

Como não é objeto deste trabalho o esmiuçar dos fatos geradores do ICMS, passar-se-á aos tópicos que são indispensáveis à análise do tema da substituição tributária.

1.2 A não cumulatividade

Dentre todas as hipóteses de incidência do ICMS acima apontadas, independentemente da corrente que for seguida, todas elas têm como característica em comum, além de outras¹², a não cumulatividade, conforme previsão do inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição. Dessa forma, o ICMS:

[...] I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...].

Assim, de acordo com tal dispositivo, o imposto em comento será não cumulativo, devendo ser compensado o que for devido na operação comercial posterior com o montante cobrado na fase anterior.

¹¹ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 20.

¹² Alguns exemplos: podem ser seletivas em função da essencialidade dos produtos e serviços (CF, 155, §2º, III); as alíquotas são fixadas pelo Senado Federal, por resolução (CF, 155, §2º, IV); incidirá sobre o total da operação (CF, 155, §2º, IX, b).

A não cumulatividade possui tão elevada relevância jurídica e econômica que é considerada pela doutrina¹³ e jurisprudência¹⁴ mais que uma simples técnica de arrecadação, mas um princípio constitucional, em que pese não ser tratado expressamente pelo texto da Carta como tal.

O fato de se considerar a não cumulatividade um princípio traz consequências práticas bastante relevantes. Sem se adentrar muito profundamente no seu conceito para não fugir demasiadamente do tema deste artigo, mas apresentando alguns lampejos conceituais que podem ser relevantes para a explanação, princípio jurídico, para Roque Antônio Carrazza é “[...] um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”¹⁵

Nas palavras do professor da PUC de São Paulo, Paulo de Barros Carvalho, “[...] princípios são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”¹⁶.

A manifestação de André Mendes Moreira sobre o tema é elucidadora:

Os princípios, podemos concluir, são axiológicos. Fundam-se em valores maiores, orientando a elaboração e a interpretação das regras. Estas são normas prescritoras de condutas (obrigatórias, permitidas ou proibidas) e impositivas de sanção em caso de descumprimento. As regras orientam o agir do homem; os princípios são invocados para evitar que, em casos concretos, a aplicação da regra se torne desarrazoada, desproporcional ou injusta.¹⁷

¹³ A exemplo de Melo e Lippo, p. 99, André Mendes Moreira, p. 126, Sacha Calmon Navarro Coelho, Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, dentre outros. Há de se referir, no entanto, que há doutrina de peso que entende que a não cumulatividade não é um princípio, tais como, v.g., Souto Maior Borges, Humberto Ávila e Marco Aurélio Greco. Interessante, como sempre, os ensinamentos do professor Humberto Ávila, no sentido de que a não cumulatividade não é um princípio justamente por não admitir balanceamento. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 89.

¹⁴ Os seguintes julgados do STF tratam expressamente da não cumulatividade como um princípio: a) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgR RE 401.552/SP**, Rel. Min. Eros Grau, DJe 15/10/2004. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018; b) *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 195.643/RS**, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJe 21/08/1998. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018; c) *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 161.031/MG** – Pleno – Min. Rel. Marco Aurélio – DJ 06/06/1997. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 33.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros *apud* OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 66.

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 125.

Os professores Jose Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo da seguinte forma explicam por que a não cumulatividade deve ser considerada um princípio:

Os princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico, tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essenciais, a sua supressão do texto inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura do Estado. No caso da não cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço de bens e serviços de transportes e de comunicação, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos.

[...]

A não cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para a apuração do “quantum debeatur” deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período.¹⁸

Assim, forte nos ensinamentos do mestre Hugo de Brito Machado, no sentido de que os princípios são uma garantia de proteção do “cidadão contra os abusos do Poder do Estado”,¹⁹ o princípio da não cumulatividade, em razão de seu peso econômico, é uma garantia da sociedade como um todo, pois está o fisco impedido de cobrar dos contribuintes o imposto em cascata.

Para o estudioso André Felix Ricotta de Oliveira, o princípio da não cumulatividade “[...] exerce forte influência no subsistema do ICMS estabelecendo que a incidência plurifásica do imposto não tributa duas vezes o mesmo valor, assim não aumentando o custo da cadeia produtiva e o preço final ao consumidor”²⁰.

Dessa forma, nos dizeres de André Mendes Moreira, a partir do momento em que “[...] o comando ‘abatendo-se o montante cobrado nas operações anteriores’ foi

¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária** (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 99-100.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 32.

²⁰ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 72.

constitucionalizado, a Lei Maior passou a efundir mais do que uma simples regra de apuração do *quantum* devido”, mas objetivos de cunho social. Segue o astuto professor:

Plasmou-se na Carta um verdadeiro princípio, dado que a não-cumulatividade possui diversas funções, perseguindo:

- (a) A translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte *de facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) A neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) O desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) A conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) A isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.²¹

Dessa forma, a não cumulatividade do ICMS, seja tratado como princípio ou como regra, permite que o contribuinte utilize os valores lançados como pagos na sua escrita fiscal como crédito para pagamento do imposto devido. Nos dizeres de André Felix Ricotta de Oliveira:

Desse modo, o princípio da não cumulatividade como vetor influente no subsistema do ICMS, ao estabelecer a compensação, através do crédito e débito, possibilita ao contribuinte o direito subjetivo de pagar o ICMS apenas com a diferença entre seus créditos e débitos, ou somente com seus créditos, caso estes sejam maiores que seus débitos.²²

1.3 Contribuinte do ICMS

De acordo com a lição do prof. Hugo de Brito Machado, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento, tendo o sujeito ativo o direito de exigir e o sujeito passivo o dever de prestar o seu objeto.²³

Nos termos do art. 121 do CTN:

²¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 126.

²² OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 82-83.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 145.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Percebe-se com a leitura de tal dispositivo que sujeito passivo é gênero que possui como espécies o contribuinte e o responsável.

O contribuinte (ou sujeito passivo direto) é aquele que, pessoal e diretamente, realiza a hipótese de incidência prevista na lei, devendo, assim, pagar o tributo.

Dispõe o art. 4º da Lei Complementar número 87/1996 (Lei Kandir):

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, ampliou a incidência do ICMS na importação, prevendo o dever de pagar a exação “[...] a pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto”.

Posteriormente, a LC 114/02 alterou o parágrafo único do art. 4º da Lei Kandir, deixando claro que também é contribuinte do imposto em pauta a pessoa física ou jurídica que, mesmo que não haja habitualidade ou intuito comercial, realize importação de mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a finalidade, bem como adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados.

Importa referir que o STF até não muito tempo possuía a Súmula nº 660, convencionada antes da EC nº 33/01 e que previa que “[...] não incide o ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Ocorre que o Supremo mudou seu entendimento sumular no julgamento do Recurso Extraordinário nº 439.796/PR, em repercussão geral (tema 171), concluindo que incidirá ICMS na importação de bem por destinatário que não seja contribuinte habitual da exação, desde que haja legislação infraconstitucional instituidora, posterior à EC nº 33/01 e à Lei Complementar nº 114/02. Ou seja, é necessária a existência de Lei Complementar nacional

prevendo normas gerais sobre a hipótese de incidência e, posteriormente, lei local do ente competente para a instituição da exação, no caso os estados e Distrito Federal²⁴.

Já com relação ao responsável tributário (ou sujeito passivo indireto), esse não realiza pessoalmente o evento econômico previsto na hipótese de incidência, mas possui alguma vinculação com aquela situação e, por força da lei, é colocado como sujeito passivo da obrigação tributária, conforme prevê o art. 121, § único, II, CTN. A substituição tributária é um dos exemplos de responsável tributário.

2 Substituição tributária e diferimento

2.1 Substituição tributária

Para José Eduardo Soares de Melo, substituição “[...] trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”²⁵.

Leandro Paulsen afirma que “[...] a substituição implica a determinação de que o pagamento do tributo devido pelo contribuinte seja realizado por outra pessoa: o substituto.”²⁶ Para o Magistrado, “[...] o substituto é chamado para contribuir com a administração tributária para que a arrecadação seja mais simples e efetiva” e há, entre contribuinte e substituto, uma relação econômica²⁷.

Importante a lição de José Eduardo Soares de Melo:

Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).²⁸

Nos termos do art. 6º, § 1º, da Lei Kandir, a substituição tributária pode se dar de três formas: regressiva ou para trás, concomitante e progressiva ou para frente. Segue o referido dispositivo:

²⁴ Cabe dizer que recentemente, em 05/12/2017, a 2ª Turma do STF, no julgamento do RE nº 917.950, de forma surpreendente, afastou por maioria o entendimento do pleno do tribunal emanado no julgamento do RE nº 439.796, decidindo que é válida a lei paulista que prevê a incidência do ICMS sobre importação de veículo por pessoa física e para uso próprio, mesmo que a referida lei estadual seja anterior à LC federal nº 114/02.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 167.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 234.

²⁷ *Ibid.*, p. 233.

²⁸ MELO, *op. cit.*, p. 167.

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 final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Na regressiva, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída pela lei ao adquirente de uma determinada mercadoria. Ela costuma ocorrer, como leciona José Eduardo Soares de Melo, “[...] por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios”²⁹.

A substituição concomitante “[...] se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, que não aquele que esteja realizando a operação-prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador”³⁰. Essa substituição ocorre nos serviços de transporte, quando, ao invés de o transportador autônomo prestador do serviço pagar o ICMS, essa responsabilidade recai para o tomador do serviço.

Já a substituição progressiva, conforme previsão do § 7º do art. 150 do Texto Constitucional, determina que o pagamento do imposto ocorra de forma antecipada ao acontecimento do evento econômico.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

É elucidativa a preleção de Andrei Pitten Veloso:

Trata-se de técnica impositiva que atribui a contribuinte situado em etapa antecedente da cadeia econômica (denominado substituto) a responsabilidade de recolher **antecipadamente** o tributo que seria devido por operação futura, apurando-o com base num **valor estimado**, pois a

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 168.

³⁰ *Ibid.*, p. 169.

operação levada em consideração (a ser praticada pelo substituído) ainda não ocorreu.³¹ [Grifo no original.].

A substituição tributária progressiva é alvo de fortes críticas por parte da doutrina, já que o tributo é exigível antes de ocorrer o seu fato gerador. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, o ICMS, neste caso, “[...] é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias”³².

Assim, como bem identifica o professor Andrei Pitten Velloso, a doutrina aponta “[...] violação aos princípios da legalidade estrita, da capacidade contributiva, da não cumulatividade, do não confisco etc.”³³. Como será visto em tópico seguinte, recentemente o STF corrigiu essa situação, permitindo a restituição da diferença do ICMS pago a mais na substituição tributária para frente, caso seja demonstrado que a base de cálculo efetiva da operação realizada seja menor que a presumida³⁴.

2.2 ICMS diferido

Segundo José Eduardo Soares de Melo, o diferimento “[...] constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro”³⁵.

De acordo com André Mendes Moreira, “[...] o diferimento apenas retarda a tributação, postergando-a para a etapa subsequente de circulação da mercadoria”³⁶.

Para o professor e magistrado Andrei Pitten Velloso, o diferimento do ICMS vislumbra-se “[...] em toda e qualquer desoneração da circulação de mercadorias em operações iniciais ou intermediárias de uma determinada cadeia mercantil. O imposto não incide nessa operação, mas deve ser pago integralmente na seguinte, pois não há crédito a ser compensado”³⁷.

Conforme anteriormente visto, o diferimento pode apresentar certa semelhança com a substituição, já que altera a figura do contribuinte. Mas Marçal Justen Filho bem explica a eventual similaridade:

³¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 346.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 390.

³³ VELLOSO, *op. cit.*, p. 347.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 21/11/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 275.

³⁶ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182.

³⁷ VELLOSO, *op. cit.*, p. 469.

A figura do diferimento não se confunde com a substituição. E isso porque o diferimento importa subsunção do pagamento da prestação tributária à ocorrência de um fato futuro e incerto: nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria. A substituição envolve, exclusivamente, alteração do sujeito passivo. Análise das circunstâncias jurídicas demonstra que, antes de verificada nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria, inexistente débito ou relação tributária. Isso comprova que o diferimento se insere dentro da categoria da não-incidência. Somente haverá fato imponible se e enquanto ocorrer uma operação relativa à circulação da mercadoria, subsequentemente àquela sujeita ao regime do diferimento.

Quando se dá o diferimento, contudo, não é o que ocorre. Se fosse, o “substituto” estaria simplesmente obrigado a pagar nas mesmas e exatas condições previstas para o “substituído”. Tão logo verificado o fato imponible, surgiria o dever de pagar, exercitando seu poder de reembolso para compensar-se. Mas, no caso do diferimento, o que se determina é que, quando se houver operação relativa à circulação da mesma mercadoria, é que o tributo será devido.

Por decorrência, só se pode concluir que a norma que estabelece o “diferimento” está, em realidade, subtraindo à incidência da norma do ICM uma certa operação relativa à circulação de mercadorias. Incorre fato imponible porque a conjugação das duas normas impede que uma delas seja aplicável.³⁸

A doutrina, no entanto, diverge com relação à natureza jurídica do diferimento. Conforme acima transcrito, Marçal Justen Filho categoricamente afirmou que “o diferimento se insere dentro da categoria da não incidência”. Já José Eduardo Soares de Melo e André Mendes Moreira entendem haver um mero “deslocamento” ou “retardamento” da etapa da tributação. O professor Hugo de Brito Machado bem situa a questão:

“Diferir” significa adiar. Passar para um momento ou data posterior, deixar para outra ocasião. Existem situações de fato, geralmente relacionadas aos impostos plurifásicos não cumulativos, que configuram hipótese de incidência do imposto, mas a lei estabelece o diferimento da incidência para situação futura. Não se trata de isenção, nem de não incidência tributária, mas de adiamento da incidência para situação futura, que pode vir a correr normalmente na cadeia ou série de fatos considerados como hipóteses de incidência. Ou pode jamais ocorrer. Seja como for, essa ocasião futura deve ser uma situação na qual, normalmente, o imposto plurifásico incide.³⁹

Ives Gandra da Silva igualmente afirma que isenção, não incidência e diferimento são institutos distintos:

³⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição passiva tributária. São Paulo: Cejup, 1986. p. 355 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 277.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 141.

Em Direito, todos os institutos têm seu conteúdo, densidade, terminologia e conformação próprios. A imunidade não se confunde com a isenção, esta com o diferimento, este com a não incidência e nenhum deles com os outros. O simples fato de qualquer das figuras mencionadas acarretar uma inexigência tributária, não implica sejam conformadas com características idênticas, mas apenas que são espécies de um gênero maior, que é o da não-exigência imediata de um determinado tributo.⁴⁰

E segue o renomado causídico:

De forma elementar raciocinando, na isenção o que pretende efetivamente o legislador é outorgar um benefício, enquanto que no diferimento não há tal intenção, mas mera adoção de técnica arrecadatória que não visa beneficiar o sujeito passivo da relação tributária, mas simplificar a fórmula de recebimento do ICM pelo sujeito ativo da referida relação.⁴¹

O Supremo Tribunal Federal acabou por seguir a linha destes últimos estudiosos citados, no sentido de que o diferimento “é mero adiamento no recolhimento do valor devido”, não se confundindo com imunidade, benefício, não-incidência ou isenção, conforme exemplificam a ADIn 3.702 e a ADI 2.056/MS. O STJ adotou o mesmo posicionamento, consoante julgado no ERESP 1.119.205/MG.

2.3 Crédito de ICMS na substituição tributária e no diferimento

2.3.1 Na substituição tributária

A substituição regressiva, ou para trás, como bem identifica André Mendes Moreira, “[...] em nada ofende a não-cumulatividade. Isso porque se assegura ao contribuinte beneficiado pelo diferimento a manutenção dos créditos relativos às suas aquisições tributadas”⁴².

As questões que geram discussão nos Tribunais dizem respeito à substituição progressiva e por uma razão principal: quando os preços presumidos pelo fisco no momento da exação são superiores àqueles realmente praticados na atividade econômica posterior.

Veja que não se está tratando aqui do caso de não ocorrência do fato gerador presumido, conforme prevê o § 7º do art. 150 do texto constitucional, mas sim da ocorrência do fato imponible com um valor menor do que o previsto pelo fisco.

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial**: pareceres. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 27, 52-82.

⁴¹ *Ibid.*, p. 30.

⁴² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 224-225.

Assim, o que ocorre na prática – de forma singela – é que o fisco atribui a incidência do ICMS em substituição sobre 100, mas, em determinadas situações o produto era vendido por 90.

Essa situação acabava por afetar não só o contribuinte, mas também a sociedade como um todo, já que, por consequência, tal custo adicional sempre é transferido para o consumidor final.

Até bem pouco tempo atrás, o STF entendia que não havia a possibilidade de restituição parcial do tributo, o que acarretava um ônus tributário superior à própria base de cálculo prevista em lei. O Tribunal Constitucional entendia que:

O fato gerador presumido, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação (STF, Pleno, ADI 1.851, rel. Min. Ilmar Galvão).

Recentemente, ao final do ano de 2016, o STF, ao julgar o RE 593.849 em repercussão geral, que acabou por transitar em julgado somente no ano de 2018, definiu que os contribuintes têm direito à restituição dos valores recolhidos a maior, tomando-se por régua a base presumida e a efetiva operação.

A tese restou definida: “É devida a restituição da diferença do Imposto de Circulação de Mercadorias – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (Tese 201).

Em suma, a argumentação dos ministros, constante na ementa da decisão, é a que segue:

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. (STF, Tribunal Pleno, RE 593849, Rel. Edson Fachin).

2.3.2 No diferimento

Conforme exposto, diferimento não se confunde com isenção, não incidência, imunidade ou outro benefício tributário. Na prática, o produtor foi desconsiderado pelo fisco, sendo substituído pelo atacadista, por exemplo.

A questão é: o adquirente do produto diferido arcou com algum ônus adicional de ICMS que pudesse ter direito a crédito?

Para André Mendes Moreira, não:

Afinal, tem-se, *in casu*, a mera modificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Se o que há é pura e simples modificação do responsável pelo pagamento da exação, não é dado ao adquirente pleitear créditos presumidos.⁴³

Já para Andrei Pitten Velloso, sim:

O princípio da não cumulatividade impõe que o valor devido no regime de diferimento, recolhido pelo atacadista na condição de substituto, possa ser compensado com o montante a pagar pelo atacadista na qualidade de contribuinte, haja vista que a negativa do crédito implicaria tributação em cascata.

Na hipótese de o atacadista não responder na qualidade de contribuinte, mas apenas na de substituto, o princípio em foco não exige o creditamento do imposto pelo atacadista, pois ele nada teria de pagar pela sua própria operação. Mas impor o creditamento pelo varejista, sob pena de a sistemática do diferimento implicar majoração artificial do ICMS, pela sua incidência em cascata.⁴⁴

Ademais, conforme previsão do Texto Constitucional, a regra disposta no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, é no sentido de não haver crédito proveniente da operação anterior somente em caso de isenção ou não incidência, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

⁴³ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182-183.

⁴⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 470.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...].

Assim, não sendo o diferimento isenção ou caso de não incidência, não haveria no texto óbice para o aproveitamento do crédito.

Além disso, o art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Kandir, prevê que integra a base de cálculo do imposto “[...] o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”. Ou seja, mesmo que não conste na nota fiscal de venda o destaque do ICMS, como ocorre no caso do diferimento, é difícil dizer que não está presente a exação, pois a própria lei estabelece a presunção.

O STF, contudo, não permite o direito ao creditamento do imposto devido nas operações diferidas, conforme exemplificam os seguintes julgados: RE 572.925 AgR, Ag. Reg. no RE 325.623-8, RE 112.098⁴⁵.

Essa situação pode mudar em breve, haja visto que o Supremo recebeu recurso em repercussão geral em caso que cuida de operações relativas à aquisição de álcool anidro. Segue a ementa:

Recurso Extraordinário com Agravo. Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Aquisição de mercadoria com diferimento. Direito a creditamento do tributo. Vedação. Hipótese de substituição tributária para trás. Alegada violação ao princípio da não-cumulatividade.⁴⁶

Conclusão

Essa breve pesquisa teve por objetivo analisar a possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS nas situações de substituição tributária e diferimento. Diante do alto custo do imposto estadual e da previsão constitucional do princípio da não cumulatividade, é relevante essa análise como hipótese de redução do impacto financeiro da exação.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 572.925/MT**, Rel. Min. Carmen Lúcia, DJe 25/03/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018; *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg no RE 325.623-8/MT**, Rel. Min. Eros Grau, DJe 14/03/2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018; *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 112.098**, Rel. Néri da Silveira, DJe 15/06/1988. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

⁴⁶ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 781.926/GO**, Rel. Luiz Fux, decisão pela existência de repercussão geral DJe 22/11/2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

Assim, primeiramente, foi apresentado o ICMS sob o prisma das hipóteses de incidência e quem é o seu contribuinte e responsável tributário. Ainda no primeiro capítulo foi realizada uma abordagem a respeito da natureza jurídica da não cumulatividade, se princípio ou não. Foi constatado que a maior parte da doutrina considera a não cumulatividade tributária um princípio, inclusive o STF a reconhecendo dessa forma.

Assim, sendo a não cumulatividade considerada um princípio constitucional, ela é muito mais que uma regra de apuração, é uma garantia da sociedade como um todo, na medida em que torna incabível, sob qualquer aspecto, a tributação em cascata.

Após, no segundo capítulo, foi realizada uma análise da natureza jurídica da substituição tributária e do diferimento, tanto do ponto de vista constitucional, quando a partir da legislação infraconstitucional.

Por último, apresentou-se a apreciação das possibilidades de aproveitamento de crédito de ICMS nas situações de substituição e diferimento tributários, com base no princípio da não cumulatividade e em decisões do Supremo Tribunal Federal.

No que tange à substituição tributária, o STF reconheceu, em repercussão geral, que os contribuintes têm direito à restituição dos valores recolhidos a maior, quando a efetiva operação for menor que a base presumida pelo fisco, alterando entendimento de décadas do Tribunal.

Já com relação ao diferimento, ainda não ocorreu mudança de posicionamento do STF, mas há pouco tempo houve afetação de recurso com repercussão geral reconhecida.

Dessa forma, foi possível concluir que o STF está alterando o seu entendimento nos últimos anos, aplicando o princípio da não cumulatividade como verdadeiro instrumento de justiça social que também é.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg no RE 325.623-8/MT**, Rel. Min. Eros Grau, DJe 14/03/2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgR RE 401.552/SP**, Rel. Min. Eros Grau, DJe 15/10/2004. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 112.098**, Rel. Néri da Silveira, DJe 15/06/1988. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 161.031/MG** – Pleno – Min. Rel. Marco Aurélio – DJ 06/06/1997. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 195.643/RS**, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJe 21/08/1998. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 572.925/MT**, Rel. Min. Carmen Lúcia, DJe 25/03/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 21/11/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 781.926/GO**, Rel. Luiz Fux, decisão pela existência de repercussão geral DJe 22/11/2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

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

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial: pareceres**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

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

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

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

Erro de proibição como excludente da culpabilidade no Direito Tributário

Joana Radalle Biasi*

Resumo: A questão a ser abordada diz respeito ao reconhecimento do erro de proibição no Direito Tributário. Da mesma forma que é exigida para a aplicação de sanções penais, a culpabilidade também é requisito quando se trata de sanções administrativo-tributárias. Por conta disso, nos casos de dúvida sobre a proibição, em que há incerteza quanto à licitude do resultado da ação pretendida pelo sujeito, a ausência de consciência segura da ilicitude evidencia o erro de proibição. Para o seu reconhecimento, serão identificados os critérios de evitabilidade do erro que, ao final, resolvem um caso hipotético.

Palavras-chave: Sanções administrativo-tributárias. Culpabilidade. Dúvida. Erro de proibição.

Introdução

Entre as diversas relações jurídicas subordinadas à ciência do Direito, por ele instituídas e controladas, a relação jurídico-tributária destaca-se das demais. Especialmente regulada, com uma legislação tão extensa quanto complexa, exige do seu sujeito passivo a exata compreensão da norma tributária para que, em toda a sutileza das suas disposições, não seja prejudicado pela imposição de uma sanção tributária por tê-las interpretado de forma equivocada.

A legislação tributária é essencialmente difícil. A aparente simplicidade de uma regra matriz de incidência tributária esconde, não raras vezes, uma norma de complicada interpretação. A compreensão de uma norma tributária é um caminho a ser percorrido, que envolve não apenas o seu significado e análise no tempo, mas o seu verdadeiro contexto de aplicação. Entender a regra tributária em todos os seus aspectos é fundamental para afastar qualquer penalidade que possa resultar de uma fiscalização pela Administração Pública.

A consideração do campo tributário como um ambiente especialmente regulado apresenta-se como um indicativo de maior possibilidade de ocorrência de erro na interpretação de seus dispositivos legais, o que, logicamente, prejudica a licitude da conduta posteriormente adotada e implica a incidência de uma sanção tributária. A complexidade da legislação tributária oportuniza o desencontro de interpretações entre o Fisco e os contribuintes, provocando infundáveis discussões diante da incerteza quanto à maneira correta de agir. Mas, certo é que, ao sujeito que não tinha a exata compreensão da ilicitude do seu comportamento, não é possível defender a aplicação de qualquer penalidade.

* Acadêmica de Direito da Faculdade Escola Superior do Ministério Público (9º semestre). Estagiária em Feijó Lopes Advogados – Av. Dr. Nilo Peçanha, 2900, cj. 801, CEP 91.330-001, Chácara das Pedras, Porto Alegre/RS. Telefone: (51) 30123029. Celular: (54) 996228533. E-mail: joana.biasi@hotmail.com.

Em atenção a esse estado de coisas, em que o contribuinte se vê obrigado a suportar uma sanção administrativo-tributária por ter descumprido uma obrigação que é resultado de uma norma de difícil interpretação, é que se pretende ampliar o alcance de um preceito do ordenamento jurídico brasileiro de forma a ser aplicado, também, no direito tributário. Busca-se, nesse sentido, mudar a prática fiscal e, por consequência, preservar o direito à propriedade dos indivíduos, na medida em que se isenta de uma sanção tributária aquele que pratica um ato sem compreender, de maneira clara e inequívoca, o seu perfil ilícito.

É nessa perspectiva que a dúvida atrai relevância jurídica. O estado de dúvida sobre a proibição consiste na falta de clareza quanto à permissão ou proibição do resultado que decorre de uma certa conduta. Quer-se dizer: a dúvida sobre a proibição evidencia a falta de consciência da ilicitude de determinada conduta pelo sujeito, de modo que não lhe é possível a representação exata do tratamento jurídico que se dá aos efeitos da sua atuação. Nesse sentido, dúvida e consciência da ilicitude são incompatíveis.

Pois bem. A questão a ser abordada diz respeito ao erro na interpretação de uma norma tributária que ocasiona a adoção de uma conduta contrária ao ordenamento em razão do desconhecimento do seu caráter ilícito pelo autor. Se entre os requisitos que determinam a imposição de uma penalidade ao indivíduo está o conhecimento do caráter ilícito do comportamento pelo seu agente, na falta dessa compreensão por uma justificativa legítima, qual seja, a complexidade genuína da norma aplicável ao caso, não existe razão jurídica para a punição.

É necessário destacar que o erro na interpretação, enquanto resultado de uma situação de dúvida, retrata a ausência de consciência da ilicitude diante de certos critérios. Frente à incerteza quanto ao resultado lícito ou ilícito da sua conduta, é preciso que o sujeito busque informações a fim de superar essa indefinição. Conforme se verá adiante, o estado de dúvida envolve, consigo, um dever de orientação, a responsabilidade de procurar entender o significado da norma em questão para que o comportamento adotado esteja conforme determina o ordenamento jurídico.

Outro ponto importante a ser esclarecido é que a ausência de consciência da ilicitude em nada se assemelha à ignorância da lei. Pelo contrário, o estado de dúvida e o dever de informação do agente demonstram séria preocupação com a ordem jurídica, pelos quais se buscou esclarecer o tratamento dado pelo ordenamento a determinada conduta. O zelo pela efetividade da ordem jurídica, ao explorar os limites atribuídos a um dado comportamento, não se confunde com a ignorância da lei, vedada como justificativa para o seu descumprimento. É por isso que, igualmente ao sujeito que se orientou conforme as

disposições legais tributárias acreditando na licitude de sua atuação, por ter esgotado o dever de informação que lhe competia ao buscar esclarecer a valoração jurídica conferida a um determinado modo de agir, não é possível a aplicação de sanção tributária.

Então, no contexto do estado de dúvida, cumprido satisfatoriamente o dever de informação que incumbia ao sujeito, sem, no entanto, ter a consciência segura da ilicitude, não é possível que se aplique uma sanção pela desobediência a uma determinada norma. À vista disso é que se defende, no âmbito do direito tributário, o tratamento da dúvida sobre a proibição como um caso de erro de proibição.

Brevemente, erro de proibição consiste em erro quanto à ilicitude do fato. O sujeito acredita que sua conduta está conforme o ordenamento jurídico quando, em verdade, está contrária. Entendida a ausência de compreensão da ilicitude como erro de proibição, cabe ao juízo de evitabilidade do erro, dentro de certos critérios, indicar se o erro do agente é, efetivamente, escusável, afastando qualquer penalidade tributária. Não sendo possível ao autor evitar a valoração jurídica equivocada que atribuiu à sua conduta, isto é, não sendo possível atingir a consciência segura do injusto, o erro de proibição deve desconsiderar a aplicação de qualquer sanção.

Como se verá linhas adiante, a evitabilidade do erro pode ser orientada por três fatores: a plausibilidade jurídica da dúvida, o dever de informação e o atuar nos limites da dúvida¹. Esses critérios indicam se, ao sujeito, em uma situação concreta, era possível conhecer o caráter ilícito da sua conduta. Se o erro de proibição for reconhecido, a Administração Pública deve se abster de infligir qualquer sanção tributária: da mesma forma como a culpabilidade é exigida, além da tipicidade e antijuridicidade da ação, para a aplicação de sanções penais, também o é quando se trata de sanções administrativo-tributárias.

Bem, o que se tem demonstrado até aqui decorre muito da ausência, no ordenamento jurídico brasileiro, de um conjunto organizado de enunciados prescritivos relativos exclusivamente às sanções tributárias². Não há um regramento específico que trate das penalidades que resultam do descumprimento de obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. A relação jurídico-tributária está bem delimitada quanto às exigências impostas aos contribuintes, mas não se pode afirmar o mesmo no que diz respeito à aplicação de normas sancionatórias. A inexistência de uma teoria própria acerca das sanções tributárias ocasiona lacunas em que o maior prejudicado é o contribuinte: a falta de uma previsão legal

¹ LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 152.

² MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 19.

quanto à sua limitação, por exemplo, dificulta o reconhecimento do erro de proibição na esfera tributária e a desconstituição – ainda melhor, a inaplicabilidade – de multas que são, na verdade, indevidas. É o reflexo da falta de normatização do Direito Sancionador Tributário.

Por fim, ressalte-se que o objeto deste estudo diz respeito à consideração do erro de proibição na esfera do direito tributário apenas quanto às sanções administrativo-tributárias, aplicadas pela Administração Pública. Não se trata, aqui, das sanções penais-tributárias, impostas na hipótese de prática de ilícitos tributários que configurem crimes fiscais.

A dúvida sobre a proibição na esfera tributária deve ser compreendida, pela ausência de consciência da ilicitude da conduta pelo agente, como um caso de erro de proibição, analisando-se, para tanto, os critérios de evitabilidade do comportamento para que se conclua quanto à imposição de uma sanção administrativo-tributária. É o que se passa a iniciar daqui em diante.

1 O pressuposto da culpabilidade na aplicação de sanções tributárias

As normas sancionatórias têm, por objetivo, desestimular a prática de uma conduta considerada contrária ao direito e reprimir o infrator pela adoção de um comportamento ilícito. Diferentemente dos tributos, que são resultado de uma norma de imposição tributária e descrevem, em sua hipótese, um fato lícito, as sanções tributárias advêm de uma norma sancionatória que tem descrito em sua hipótese um ilícito³.

A descrição do ilícito refere-se ao descumprimento de uma outra norma, a chamada norma primária, uma norma de conduta que determina comportamentos permitidos, proibidos e obrigatórios. Qualquer ação em sentido contrário ao estabelecido pela norma de conduta justifica a penalidade prevista no consequente da norma sancionatória, também chamada de norma secundária.

A estrutura sintática de ambas as normas é idêntica: tanto a norma primária como a norma sancionatória possuem uma hipótese e uma consequência. Em um profundo estudo quanto às sanções tributárias, Gustavo Masina esclarece:

Por outro lado, as normas primárias e as sancionatórias são dotadas de diversos conteúdos semânticos: as primeiras têm em sua hipótese a descrição de uma fato lícito e em seu consequente a prescrição de uma relação jurídica; as segundas têm em sua hipótese a descrição de um fato ilícito e em seu consequente a prescrição de uma sanção. A sanção nada mais é do

³ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 67.

que a prescrição estabelecida por normas jurídicas (secundárias) em face do descumprimento de outras normas jurídicas (primárias).⁴

Com relação às espécies de sanções tributárias, podem ser de caráter penal ou administrativo, ficando à discricionariedade do legislador definir um ilícito como crime ou como infração administrativa. As sanções administrativo-tributárias, no que se refere aos bens e direitos que restringem, podem ser pecuniárias, quando se remetem ao pagamento de uma multa, ou não pecuniárias, ensejando a aplicação de sanções políticas.

Definido, sem demora, o conceito de sanção tributária, fundamental entender a culpabilidade como pressuposto de aplicação de uma sanção administrativo-tributária. No Direito Penal, a evolução do conceito de culpabilidade tem, como pano de fundo, um longo caminho de desarmonia no que se refere à posição sistemática dos elementos que a integram. Nessa trajetória de discussões, quando já afirmada a concepção normativa da culpabilidade, pela qual se mostra como um juízo que atribui uma significação para uma determinada situação de fato, o dolo também alcança um conceito normativo⁵.

À mera vontade e à representação do resultado foi acrescido mais um elemento: a consciência do caráter proibido da ação⁶. Ainda que essa consciência não seja mais integrante do dolo, mas sim da culpabilidade, na estrutura do delito como se conhece hoje, é essencial entender que o conhecimento da ilicitude da conduta é o que justifica a aplicação da pena. Figueiredo Dias explica:

A consideração do dolo como elemento da culpa jurídico-penal logo conduz, para muitos, à conclusão de que aquele se não esgota no “conhecimento e vontade de realização de um fato típico” (não é portanto mero “dolo natural”, “dolo de fato” ou “dolo do tipo”). A este há de acrescentar um elemento jurídico-normativo específico que seja expressão da valoração em que o dolo se integra e o torne em autêntico “dolo jurídico”, [...], só ele capaz de fundamentar a aplicação ao agente da moldura penal mais grave prevista para o fato. Ora, o único elemento que responde total e justamente a estes requisitos é a consciência atual da ilicitude.⁷

É a consciência do caráter ilícito do comportamento, hoje inserido na culpabilidade, o elemento capaz de fundamentar uma sanção. Pois bem, ilícito é fato, é descumprimento de

⁴ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 34.

⁵ TOLEDO, Francisco de Assis. **O erro no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 12.

⁶ *Ibid.*, p. 11.

⁷ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **O problema da consciência da ilicitude em direito penal**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1978. p. 155.

norma primária⁸. A depender do grau de importância que se atribui ao bem jurídico protegido pela norma, seu descumprimento pode estar descrito na hipótese de mais de uma norma sancionatória, em diferentes ramos do Direito. Nessa linha de raciocínio:

O descumprimento da norma primária poderá proporcionar uma sanção administrativa, uma sanção penal ou ambas – o mesmo ilícito pode ser descrito na hipótese de uma norma sancionatória-administrativa e também na de uma norma penal. Como fato, o ilícito é uno e pode ser descrito tanto no antecedente de uma norma de sanção administrativa como no de uma norma penal.⁹

Se o ilícito é uno e traz consigo o pressuposto da culpabilidade para a aplicação de uma sanção penal, logicamente decorre a compreensão de que também para as sanções administrativo-tributárias é necessária a consideração da culpabilidade para sua imposição. Não sendo possível dissociar a aplicação de uma pena da análise da culpabilidade, não há justificativa jurídica apta afastar a observação também no campo tributário.

A teoria da culpabilidade que tem, como um de seus elementos, a consciência da ilicitude, deu seriedade ao tratamento do erro e está mais ajustada à natureza das coisas para acolher situações incontornáveis da vida jurídica¹⁰. A apreciação da culpabilidade no direito tributário traz consigo uma verificação real das circunstâncias do caso concreto: a análise das condições em que envolvido o contribuinte na prática da conduta considerada ilícita serve como um obstáculo ao poder de punir do Estado, na medida em que isenta de uma sanção tributária aquele que pratica um ato sem compreender, de maneira clara e inequívoca, o seu perfil ilícito.

Esse contexto muda profundamente o cenário atual quando a consideração da consciência da ilicitude é capaz de afastar as elevadas multas tributárias aplicadas de forma automática e irrefletida pelo Fisco nos casos de descumprimento de alguma obrigação tributária. O que se observa na jurisprudência nacional é a desqualificação das multas impostas pela ausência de dolo do contribuinte, o que aponta o despreparo em matéria de aplicação de sanções tributárias e absoluta desconsideração das circunstâncias em que exercida a conduta, no que se refere à consciência da ilicitude pelo agente. Não se quer desqualificar. Não compreender um certo modo de agir como contrário ao direito implica apenas um resultado: a não incidência de qualquer penalidade.

⁸ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 60.

⁹ *Ibid.*, p. 60.

¹⁰ TOLEDO, Francisco de Assis. **O erro no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 26.

Ainda que a consideração da culpabilidade na aplicação de sanções administrativo-tributárias não esteja prevista no ordenamento jurídico, o fato de configurar requisito para a imposição de qualquer sanção jurídica não impede a sua observância quando se trata de multas fiscais. Nessa lógica:

[...] a inexistência de previsão na legislação tributária quanto ao papel do erro de proibição como impeditivo de punição do ilícito tributário não obsta sua aplicação em face das multas fiscais. [...] A falta de específica previsão legal indicando a obrigatoriedade quanto à consideração das excludentes de culpabilidade no momento da aplicação das normas de sanção administrativo-tributárias não pode servir de justificativa à punição de quem agiu sem ter condições de conhecer a ilicitude de seu ato.¹¹

E como bem observa Francisco de Assis Toledo:

Se o que permite o juízo de censura da culpabilidade é a imputabilidade, isto é, a capacidade de entender e de determinar-se com consciência e vontade, deve ser excluído o mencionado juízo de censura onde a capacidade de compreensão do injusto esteja irremediavelmente ausente, seja de modo permanente, seja de modo episódico.¹²

Ponto importante a ser destacado, a ausência de consciência da ilicitude em nada se equivale à ignorância da lei: são dois conceitos bastante distintos entre si e que não podem ser confundidos. A ausência de conhecimento da ilicitude de uma determinada conduta não pressupõe a ignorância da lei. Ao mesmo sujeito, é possível conhecer a lei e não a entender da forma correta, no exato significado pensado pelo legislador.

O agente responsável por uma infração tributária, que só agiu nesse sentido por não compreender a norma tributária e, por consequência, o caráter ilícito da sua conduta, não ignorou a existência da lei. Se a infração resultou de erro na interpretação da norma, logicamente a norma era conhecida pelo sujeito. Não compreender a ilicitude de uma conduta por erro na interpretação da legislação pressupõe, evidentemente, o conhecimento da lei em seu sentido formal. Nesse ponto de vista:

Parece-nos elementar, contudo, que, sendo a “lei” uma coisa e a “ilicitude” de um fato outra bem diferente, só mesmo por meio de uma imperdoável confusão a respeito do verdadeiro

¹¹ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 174.

¹² TOLEDO, Francisco de Assis. Culpabilidade e a problemática do erro jurídico-penal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 3, p. 409-426, out. 2010. Base RT Online.

sentido desses dois conceitos se poderá chegar à falsa conclusão de que ignorância da lei é igual a ignorância da ilicitude de um fato da vida real.¹³

Esclarecida essa distinção, o momento é oportuno para definir no que consiste o erro de proibição.

2 O erro de proibição e a construção teórica da evitabilidade do comportamento

Entendido como a ausência de consciência inequívoca da ilicitude do fato¹⁴, o erro de proibição projeta seus reflexos para o âmbito da culpabilidade¹⁵. Como o próprio nome deixa transparecer, ocorre quando o sujeito acredita que sua ação é admitida pelo Direito, mas, de fato, não é.

A valorização errada sobre uma determinada conduta, por representar a falta de conhecimento quanto ao caráter ilícito do comportamento adotado, afasta a aplicação de qualquer penalidade. Se ao sujeito não é possível compreender a ilicitude da ação que pretende ver realizada, o pressuposto da culpabilidade é excluído e a imposição de uma sanção é desconsiderada.

A legislação tributária, como destacado nas primeiras linhas, guarda consigo um grande número de leis de mais alta complexidade¹⁶. Não surpreende que dúvidas acerca da correta interpretação e aplicação das normas tributárias guiem o sujeito a um comportamento não permitido pela ordem jurídica. É nesse contexto que não se tem como justificar uma punição ao sujeito que age sem entender a ilicitude que integra a sua conduta.

Bem, nesse ponto é preciso esclarecer que o erro na interpretação retrata o desconhecimento da ilicitude diante de alguns fatores. Não se trata de um simples caso de dúvida em que o sujeito, valendo-se da sua hesitação, pratica um ato ilícito na expectativa de não ser punido. Pelo contrário, frente à incerteza quanto ao caráter lícito ou ilícito do resultado da sua conduta, em virtude da obscuridade da norma, o sujeito deve buscar informações de forma a superar essa indefinição.

¹³ TOLEDO, Francisco de Assis. Culpabilidade e a problemática do erro jurídico-penal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 3, p. 409-426, out. 2010. Base RT Online. p. 5.

¹⁴ GOMES, Luiz Flávio. **Erro de tipo e erro de proibição**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 139.

¹⁵ *Ibid.*, p. 136.

¹⁶ Nesse sentido, escreveu Ives Gandra da Silva Martins, em 1993: “Compreende-se que, em tal sistema complexo, há a geração de leis inconstitucionais, o que leva muitos contribuintes a um questionamento na Justiça, sobre haver profundo desconhecimento, por parte do pequeno e médio pagador de tributos, da confusa legislação”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 4, p. 153-155, jul. 1993. Base RT Online. p. 154.

O estado de dúvida é o motivo que provoca um dever de informação¹⁷, a responsabilidade de buscar entender a correta interpretação da norma em questão para que o comportamento adotado seja conforme determina a lei. Se não foi possível ao sujeito compreender o significado da norma tributária, buscando entendê-lo pelo estudo da própria legislação em que a norma está inserida, não é razoável defender a aplicação de uma penalidade. O desconhecimento da ilicitude afasta qualquer sanção tributária.

Nesse contexto, destaca-se um detalhe: não se pretende punir o sujeito por uma eventual violação a um dever de informação positivado, como se houvesse no ordenamento jurídico uma norma estabelecendo a obrigação de informação em casos de dúvida na interpretação. Não apenas tal dever não existe no plano jurídico¹⁸, como se espera que um sujeito, diante da dúvida em atuar nesse ou naquele sentido, informe-se quanto aos efeitos conferidos pela lei na hipótese de praticar essa conduta para que não cometa, de fato, um ilícito tributário.

O dever de informação, ao procurar esclarecer a valoração jurídica conferida a um determinado modo de agir, deve ser esgotado em suas fontes para que se verifique, no caso concreto, o seu verdadeiro fundamento: a consciência segura do perfil lícito ou ilícito da conduta pretendida¹⁹. É somente através do cumprimento satisfatório do dever de informação que se alcança uma resposta sólida para determinada dúvida, de forma a poder afirmar que, naquele caso, o sujeito tinha ou não condições de conhecer o tratamento dado pelo ordenamento jurídico ao comportamento adotado.

Quando o dever de informação, ainda que cumprido de maneira satisfatória, não levar à consciência segura do injusto, ou seja, quando esgotar as fontes de informação não garantir ao sujeito o conhecimento da ilicitude da conduta, não é possível a aplicação de uma sanção. Se o estudo quanto à interpretação de uma norma, a fim de compreender o seu significado para que se decida sobre um certo comportamento, não proporcionar uma percepção clara e definitiva do seu sentido, de maneira que o intérprete não esteja convicto da sua definição e, portanto, não tenha esclarecido para si a natureza ilícita da ação que pretende realizar, não se pode afirmar que o sujeito conhecia o caráter antijurídico da referida ação.

Se o cumprimento do dever de informação não levar à consciência segura do injusto, o estado de dúvida permanece. Não esclarecida a natureza da conduta, se permitida ou não pelo

¹⁷ LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 144.

¹⁸ *Id.* Existem deveres gerais de informação no direito penal? Violação de um dever, culpabilidade e evitabilidade do erro de proibição. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 922, p. 323-340, agosto 2012. Base RT Online.

¹⁹ *Id.* **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. *Op. cit.*, p. 145.

ordenamento jurídico, não é possível afirmar que o seu agente conhecia plenamente o seu caráter ilícito, porquanto não definido na própria legislação. Uma vez editada determinada norma que guarda alta complexidade e diversas interpretações razoáveis, se não houver meios suficientes para que se compreenda exatamente a sua orientação, não se pode penalizar o sujeito pelo seu descumprimento com fundamento na consciência da ilicitude, quando ausente a certeza quanto à definição da norma e, por consequência, ausente o conhecimento do caráter antijurídico da conduta.

Igualmente, ao sujeito que, com toda a cautela, buscou orientação em consulta fiscal e agiu conforme a solução de consulta publicada, não pode ser cominada uma sanção por posterior mudança de entendimento da Fazenda Pública. Em artigo publicado sobre consulta em matéria fiscal, Luís Eduardo Schoueri descreve, de forma breve, uma decisão de 1934 que retrata claramente essa ideia:

Há seis décadas, o Min. Costa Manso foi relator, no STF, de um Agravo de Petição¹ versando sobre caso em que um contribuinte calculara o imposto de consumo à alíquota aplicável aos “tecidos tintos de algodão”, enquanto a Fazenda Federal exigia que o imposto fosse aplicado à alíquota específica dos “tapetes e passadeiras”, sujeitos, então, à alíquota superior. O procedimento do contribuinte baseara-se em manifestação anterior da Delegacia Fiscal então existente, que, depois de examinar seu produto, concluíra pela aplicação da alíquota menor. Assim decidiu Costa Manso: “(...) A resposta (à consulta) é, pois, um ato oficial e não meramente oficioso; obriga a Fazenda Pública. Do contrário, a parte ficaria sujeita a verdadeiras ciladas, para gáudio dos fiscais, interessados nas multas (...) Elementaríssimos princípios de moral impedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto, que não cobrou dos seus clientes, e, sobretudo, uma forte multa por sonegação, que pressupõe ato fraudulento ao contribuinte”. 1 Ag. Pet. 6.108, de 13.6.34, in *Archivo Judiciário XXXIII/253-255 (1935)*.²⁰

É evidente que, seguindo a orientação dada pela Fazenda Pública, não pode ser o contribuinte surpreendido pela imposição de uma multa tributária por agir de maneira contrária ao entendimento do Fisco, que teve o seu juízo alterado. Da mesma forma que não atinge a consciência segura da ilicitude, ainda que cumprido o dever de informação, não permite a incidência de uma sanção tributária, comportar-se de acordo com o entendimento da Administração Pública, conforme orientação expressa em solução de consulta, também não possibilita a cominação de uma penalidade por posterior mudança de entendimento.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 7, p. 83-114, fev. 2011. Base RT Online. p. 83.

Logicamente não há consciência da ilicitude da conduta adotada pelo sujeito. Tal hipótese configuraria em verdadeira afronta ao princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica, como elemento estruturante do Estado de Direito²¹, destina-se a evitar que as pessoas sejam surpreendidas por modificações do direito positivo ou na conduta do Estado que possa lhe frustrar as expectativas²². Dessa forma, se o sujeito adotou um comportamento coerente com a orientação dada pela Administração Pública, posterior mudança de entendimento não é capaz de, por si só, justificar a aplicação de uma penalidade por desobediência a determinada norma jurídica. Pelas palavras de Almiro do Couto e Silva:

É certo que o futuro não pode ser um perpétuo prisioneiro do passado, nem podem a segurança jurídica e a proteção à confiança se transformar em valores absolutos, capazes de petrificar a ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo-o de realizar as mudanças que o interesse público estaria a reclamar. Mas, de outra parte, não é igualmente admissível que o Estado seja autorizado, em todas as circunstâncias, a adotar novas providências em contradição com as que foram por ele próprio impostas, surpreendendo os que acreditaram nos atos do Poder Público.²³

Assim, diante do princípio da segurança jurídica que dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal²⁴, certo é que não é possível a aplicação de uma sanção tributária nos casos em que há mudança de entendimento pela Fazenda Pública.

Por todo o exposto até aqui entende-se que, no contexto do estado de dúvida, devidamente cumprido o dever de informação sem, contudo, possibilitar ao sujeito a consciência segura da ilicitude, não se justifica a aplicação de uma sanção tributária pela desobediência a uma determinada norma. É nessa lógica que o erro de proibição deve ser reconhecido no âmbito do direito tributário a fim de afastar qualquer penalidade nos casos de dúvida quanto à correta interpretação de uma norma tributária.

Uma vez entendida a ausência de compreensão da ilicitude como erro de proibição, compete ao juízo de evitabilidade do erro apontar se a incorreção na interpretação pelo sujeito poderia ter sido evitada. A evitabilidade do erro pode ser orientada por mais dois critérios,

²¹ COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista da PGE – Cadernos de Direito Público**, Porto Alegre, v. 27, p. 13-33, dez. 2003. Disponível em: <https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201707/06143930-rpge57livrocadernosalmiro.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2019.

²² *Ibid.*, p. 39.

²³ *Ibid.*, p. 39.

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370.

além do dever de informação já referido: a plausibilidade jurídica da dúvida e o atuar nos limites da dúvida²⁵.

A plausibilidade jurídica da dúvida indica ser ela razoável, justificada pelo contexto em que se encontra o agente. Entre seus critérios indicadores, a pouca controvérsia em torno da possibilidade da conduta denota a mínima plausibilidade da dúvida; se, no entanto, houver parecer jurídico enunciado por uma fonte confiável, a dúvida pode ser considerada altamente plausível.

Em obra ímpar acerca da dúvida e erro sobre a proibição, Alaor Leite escreveu que o critério da plausibilidade ou peso da dúvida tem a vantagem de ser, indiscutivelmente, um critério e evitabilidade do erro de proibição²⁶. É que em um dado momento da história, entre os critérios considerados na avaliação da evitabilidade, estava os interesses do autor na prática daquela conduta. Nessa ideia, se o autor não tivesse interesses altamente relevantes na adoção daquele comportamento ou, ainda, se a renúncia à sua prática não lhe provocasse grandes prejuízos, a abstenção categórica era exigida do sujeito²⁷.

Bem, caso não seja demonstrada a importância dessa prática, o sujeito que duvida da licitude da sua ação deve, forçosamente, esperar. Esperar, por exemplo, por um consenso na jurisprudência sobre o tema. Acontece que, se ao final a conduta for considerada lícita, por esse pensamento chega-se à conclusão de que, por um tempo, ela foi proibida para determinado autor – uma séria arbitrariedade.

Trazendo esse raciocínio para o direito tributário, só seria possível adotar um comportamento duvidoso quanto à sua licitude se a atividade empresarial do sujeito estivesse em risco. Apesar de essa ser a realidade de diversas pessoas jurídicas, tal concepção não é sustentável em um cenário em que as dificuldades são recorrentes: a legislação tributária não é fácil e exigir abstenção diante da dúvida é esmagar qualquer autonomia na condução dos negócios e possibilidades de êxito no planejamento da tributação da atividade econômica.

É o direito geral dos cidadãos de atuar em situações de incerteza jurídica que deve estar em primeiro plano, e isso ainda que o sujeito decida atuar por razões egoísticas ou que sua atuação não coloque em risco sua atividade comercial²⁸. É o esforço na busca por informações que permite ao autor agir apesar da dúvida, quando não alcança uma consciência segura. Do

²⁵ LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 152.

²⁶ *Ibid.*, p. 154.

²⁷ *Ibid.*, p. 147.

²⁸ *Ibid.*, p. 150.

contrário, o estudo dos limites da ordem jurídica seria de todo dispensável: havendo ou não, uma sanção tributária certamente será aplicada.

Entendida a plausibilidade como um critério que ampara a dúvida do autor, resta, ainda, explorar o último critério que orienta a análise da evitabilidade do erro: o atuar nos limites da dúvida. Por esse fator, o sujeito deve atuar nos limites da informação que recebeu²⁹, de forma a não extrapolar o resultado da pesquisa e agir para além daquilo que obteve em consciência segura. Esse critério funciona como moldura limitadora da atuação, já que a situação juridicamente duvidosa, ainda que deva ser atribuída à ordem jurídica e não ao sujeito, não é uma autorização geral para que os sujeitos atuem da forma como quiserem³⁰.

São esses os critérios que orientam a análise da evitabilidade do erro, definindo se em um dado caso concreto é possível o reconhecimento do erro de proibição e, conseqüentemente, a ausência de imposição de uma sanção administrativo-tributária. O momento é apropriado para a apresentação de um exemplo³¹ com a avaliação desses fatores, não só a fim de que se entenda como seria a consideração do erro de proibição na prática, mas também para que se identifique como o seu reconhecimento é eficaz na resolução de situações de dúvida.

O caso é simples: trata-se de um empresário que está em dúvida se em uma determinada operação que pretende realizar em sua atividade comercial é devido o pagamento de um tributo ou não. Na busca por informações, o empresário consulta um advogado especializado na área que afirma não haver a incidência do referido tributo. No entanto, a Receita Federal entende que a operação não foi executada da maneira correta e o tributo era, na verdade, devido. O empresário foi autuado e notificado para recolher o valor devido do tributo, o valor da multa e dos juros de mora.

Bem, a questão reside em avaliar o cumprimento do dever de informação. Foi requisitado um parecer jurídico de advogado especialista na área e não havia qualquer indício para desconfiar da capacidade e qualificação da fonte. Um parecer jurídico enunciado por fonte confiável indica que a dúvida é altamente plausível: a necessidade de opinião jurídica especializada é um indicativo da complexidade da situação; recebida a informação, o

²⁹ LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 154.

³⁰ *Ibid.*, p. 154.

³¹ O exemplo será baseado em um caso apresentado no livro “Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido”, escrito em 2014 por Alaor Leite e já referido neste artigo. Em um único exemplo, serão adaptadas diversas hipóteses apresentadas pelo autor na resolução de outros casos.

empresário agiu nos seus exatos limites. Pela análise dos três critérios, o erro de proibição deve ser reconhecido e a multa aplicada desconstituída.

Na hipótese de, apesar da dúvida, o empresário não procurar informações quanto ao tratamento dado pelo ordenamento jurídico nesse caso, avalia-se se o cumprimento do dever de informação levaria à consciência segura quanto à ilicitude da operação, já que a busca de informação era possível. A consulta a um advogado especializado na área permitiria entender como a operação é tratada pela legislação. Não havendo qualquer esforço no sentido dessa compreensão, o erro de proibição não poderia ser reconhecido. A solução de uma situação jurídica complexa não deve vir de uma reflexão própria, dissociada, por exemplo, de uma consulta à opinião especializada no assunto. O ponto fundamental da análise da inevitabilidade do erro é a busca por informações.

Conclusão

A prática fiscal tem exigido demais do patrimônio dos contribuintes. A aplicação automática de multas pela Administração Pública por infrações tributárias sem qualquer consideração acerca do contexto do descumprimento da norma sobrecarrega o passivo do contribuinte de maneira injustificada. A complexidade da legislação tributária favorece, por vezes, diversas interpretações, configurando um estado de dúvida pelo qual não é possível, ao sujeito, compreender o caráter ilícito da conduta que pretende adotar. Ainda que busque informações quanto ao tratamento conferido pelo ordenamento jurídico àquela conduta, a consciência segura do injusto pode não ser alcançada, bem como a orientação jurisprudencial pode ser divergente. Nesses casos, em que não se consegue definir, exatamente, a natureza lícita ou ilícita da ação planejada, não é possível a imposição de uma sanção tributária justamente por não haver conhecimento da ilicitude pelo agente. A falta de consciência quanto à proibição do comportamento adotado afasta a culpabilidade para a cominação de uma penalidade, pressuposto sem o qual não há que se falar em qualquer sanção.

Entendido o erro de proibição como a ausência de consciência da ilicitude, o seu reconhecimento no âmbito do direito tributário protege a propriedade do contribuinte na medida em que o desobriga do pagamento de multas tributárias elevadas quando em estado de dúvida sobre a proibição decorrente da obscuridade de determinada norma tributária. A complexidade e quantidade de leis em matéria tributária levam a um estado de dúvida tão legítimo que inexistente fundamento a justificar a cominação de uma penalidade.

No campo tributário, em que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, não há espaço para incertezas. Qualquer ação realizada pelo contribuinte que, aos olhos do Fisco,

tenha sido feita de maneira errada, é causa suficiente para a imposição de uma sanção. O detalhe se torna substancial, e o que se vê na prática não permite outra conclusão. Na oportunidade em que se verifica a desobediência do contribuinte a determinada norma tributária, a justificativa da dúvida deve ser decisória. A manifestação da insegurança pelo agente, diante da dificuldade real que é interpretar corretamente uma regra tributária, não pode ser ignorada quando qualquer infração está acompanhada de uma multa tributária de alto valor. A aplicação de uma sanção tributária deve ser, portanto, individualizada.

O conceito de erro de proibição é demais significativo para ficar restrito apenas ao direito penal. Por maior que possa ser a discussão quanto à ampliação dos seus limites, de modo a pensá-lo inserido no contexto tributário, o significado por trás desse estudo é tão simples quanto lógico: ausente a consciência da ilicitude, ausente qualquer penalidade. O erro de proibição expressa uma ideia que norteia o ordenamento das sanções, e por isso perfeitamente aplicável no âmbito do Direito Sancionador Tributário. Para que isso seja verdade na prática fiscal, é preciso esforços da doutrina no estudo e na defesa do tema. Que este estudo possa, então, ser o princípio de uma discussão teórica ainda distante, mas necessária a qualquer tempo.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista da PGE – Cadernos de Direito Público**, Porto Alegre, v. 27, p. 13-33, dez. 2003. Disponível em: <https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201707/06143930-rpge57livrocadernosalmiro.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2019.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **O problema da consciência da ilicitude em direito penal**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1978.

GOMES, Luiz Flávio. **Erro de tipo e erro de proibição**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LEITE, Alaor. Existem deveres gerais de informação no direito penal? Violação de um dever, culpabilidade e evitabilidade do erro de proibição. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 922, p. 323-340, ago. 2012. Base RT Online.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 4, p. 153-155, jul. 1993. Base RT Online.

MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 7, p. 83-114, fev. 2011. Base RT Online.

TOLEDO, Francisco de Assis. Culpabilidade e a problemática do erro jurídico-penal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 3, p. 409-426, out. 2010. Base RT Online.

TOLEDO, Francisco de Assis. **O erro no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1977.

A (in)segurança jurídica, incentivos fiscais de ICMS e a LC nº 160/2017

Lucas Bevilacqua*

Vanessa Marini Cecconello**

Resumo: A Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, trouxe importantes inovações, não só através da convalidação dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ, mas, também, pelo novo tratamento contábil-tributário às subvenções de investimentos com aplicação, inclusive, retroativa. Ante a ruptura legislativa e jurisprudencial promovida no CARF, o presente artigo tem por propósito elucidar os desdobramentos da convalidação dos incentivos de ICMS na tributação federal IRPJ, CSLL e PIS/COFINS. Entre as implicações advindas se analisa, em primeiro, sua aplicação “retroativa” para, em seguida, analisar sua extensão às contribuições do PIS/COFINS.

Palavras-chave: Incentivos fiscais de ICMS. Subvenções de investimentos. Tributação sobre a renda. PIS/COFINS.

Introdução

O presente artigo tem por propósito elucidar o tratamento tributário (IRPJ, CSLL e PIS/COFINS¹) aos incentivos fiscais de ICMS após a edição da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, a qual, além de prever um *iter* de convalidação desses, nos termos do Convênio CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) nº 190/2017, promoveu alteração na legislação tributária federal de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS.

Como sabido, a LC nº 160 conferiu novo tratamento contábil-tributário às subvenções de investimentos ao alterar o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014², o que representou ruptura na jurisprudência até então formada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual, além da intenção de fomento do ente subvencionador e contabilização dos incentivos fiscais na conta de reserva de lucros (§ 4º) estava a demandar a validade dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, a efetiva implantação dos empreendimentos, e, inicialmente, até mesmo a sincronia entre o recebimento e os investimentos³.

* Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP), Prof. Dr. PPGDP/UFG, ex-Conselheiro Titular da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2016-19) e Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF).

** Mestranda em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Pós-graduação em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (2011). Conselheira da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

¹ IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; PIS – Programa de Integração Social; COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

² BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº **9101-003.084**. Julgado em 13/09/2017. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019. *Id.* Conselho

Não o bastante, tem-se, ainda, que a LC nº 160 previu, expressamente, que a alteração promovida na Lei nº 12.973 “[...] aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados” (artigo 30, § 5º, *in fine*).

Com as inovações trazidas pela LC nº 160 que, inicialmente, pareciam colocar uma “pá-de-cal” nos acalorados debates no âmbito da Receita Federal, CARF e, até mesmo, Tribunais Superiores, ecoam debates candentes não só quanto à aplicação da lei no tempo, mas quanto à própria interpretação e aplicação do dispositivo ao tratamento tributário das subvenções de investimentos no PIS/COFINS.

A fim de melhor aplicar as inovações pela LC nº 160, fundamental compreender os primórdios da prática dos incentivos fiscais de ICMS e o imbróglio instaurado pela Receita Federal, ao promover avalanche de autuações temerárias a partir da premissa “não tributa você-Estado, tributo eu-União”.

Compreendidos os incentivos fiscais de ICMS como instrumento de desenvolvimento regional e suas implicações na tributação federal (IRPJ, CSLL), inclusive, aos processos administrativos e judiciais em tramitação, o presente artigo analisa, em seguida, intrincada questão atinente às contribuições do PIS/COFINS: considerando que os artigos 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014 retiram da base de cálculo desses tributos as receitas de subvenções para investimento. Em tese, resta analisar se a LC nº 160, ao inserir dispositivo para apuração do lucro real (IRPJ) teria efeito, também, para PIS/COFINS.

Para tanto, empreende-se a seguir relato histórico-legislativo da evolução dos incentivos fiscais de ICMS como instrumentos de desenvolvimento regional no federalismo fiscal brasileiro para, em seguida, ingressar no tratamento previsto na legislação tributária federal.

1 Desenvolvimento regional, incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos

Na década de 1970 cunhou-se o neologismo “Belíndia”⁴, reportando-se às desigualdades sociais, alcunha que se aplica perfeitamente à questão regional, dada a concentração de renda nos Estados do Sul e Sudeste do Brasil, com estágios de desenvolvimento de países do então chamado Primeiro Mundo, a exemplo da Bélgica,

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº **9101-003.167**. Julgado em 05/10/2017. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019. *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº **9101-003.171**. Julgado em 07/11/2017. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

⁴ BACHA, Edmar Lisboa. **Os mitos de uma década**. São Paulo: Paz e Terra, 1976. p. 10.

enquanto outras economias regionais apresentam estágios típicos de países subdesenvolvidos, em que à época figurava a Índia.

O Constituinte de 1988, inconformado com as gritantes disparidades regionais, revelou-se cômico da questão regional, estabelecendo, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a redução das desigualdades regionais⁵. Simultaneamente, a Constituição de 1988 indicou as normas tributárias indutoras⁶ como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico regional, com destaque para os dispositivos do artigo 43, § 2º: “[...] III – os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”; e do artigo 151, III, *in fine*: “[...] admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Em que pese todos os ditames constitucionais acima transcritos, o Governo Federal historicamente foi omissivo na *questão regional*, o que conduziu alguns Estados⁷ pioneiramente a buscar investimentos privados, com vistas a promover o desenvolvimento de seus territórios e incrementos na arrecadação, utilizando como ferramenta principal os incentivos fiscais de ICMS. Estava deflagrada a “guerra fiscal”.

Do abandono pela União das políticas de desenvolvimento social e regional, reforçado com a “Reforma do Estado” nos anos de 1995-2002⁸ e aliado, ainda, ao ingresso de investimentos estrangeiros diretos (IED), houve um recrudescimento da política de incentivos fiscais com base no ICMS, sobretudo nos Estados do Centro-Oeste⁹ e Nordeste¹⁰.

⁵ “Art. 3º. Constituem objetivos da República Federativa do Brasil: [...] III) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 30.

⁷ Estado do Espírito Santo, Programa Fundap, Lei nº 2.592, de 22 de junho de 1971. Estado do Rio Grande do Sul, Programa Fundopem, Lei nº 6.427, de 10 de janeiro de 1972. Estado do Rio de Janeiro, DL nº 8, de 15 de março de 1975. Estado do Ceará, Lei nº 10.367, de 07 de dezembro de 1979. Estado de Goiás, Programa Fomentar, Lei nº 9.489, de 31 de julho de 1984. Estado do Rio Grande do Norte, Programa PROADI, Lei nº 5.397, de 11 de outubro de 1985.

⁸ BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas públicas – reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 146-160. p. 150.

⁹ Estado de Goiás, Programa Produzir, Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000. Estado do Mato Grosso do Sul, Programa MS-empresário, Lei Complementar Estadual nº 93, de 5 de novembro de 2001. Estado do Mato Grosso, Programa Prodeic, Lei nº 7.958/2003. Distrito Federal, Programa PRÓ-DF II, Lei nº 3.266/2003.

¹⁰ Estado do Sergipe, Programa PSDI/FAI, Decreto nº 21.523, de 27 de dezembro de 2002. Estado do Ceará, Programa FDI/Provin/PDCI, Decreto nº 26.546, de 4 de abril de 2002. Estado de Pernambuco, Programa Prodepe, Lei nº 11.675, de 11 de outubro de 1999. Estado da Bahia, Programa Desenvolve, Lei nº 7.599, de 7 de fevereiro de 2000. Estado do Rio Grande do Norte, Programa Proadi, Lei nº 7.075, de 17 de novembro de 1997. Estado da Paraíba, Programa FAIN, Lei nº 6.000, de 23 de dezembro de 1994.

Nessa segunda fase, insere-se, por exemplo, o Programa PRODUZIR¹¹, incentivando a implantação, expansão ou revitalização de indústrias e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e de renda e na redução das desigualdades sociais e regionais. O PRODUZIR atua sob a forma de financiamento de parcela mensal de até 73% (setenta e três por cento) do ICMS devido pelas sociedades empresariais beneficiárias, com prazo de fruição, variando de acordo com a análise dos coeficientes de prioridade do projeto, calculados segundo critérios sociais e econômicos, especificados em regulamento¹², podendo chegar até 15 (quinze) anos.

Todos os Estados da Federação ingressaram no *front* da guerra fiscal com diferentes técnicas exonerativas, todos à revelia do Conselho Nacional de Política Fiscal (CONFAZ), a despeito do previsto na Constituição (artigo 155, § 2º, XII, “g”) e na Lei Complementar nº 24/75, que está a demandar unanimidade dos Estados para a concessão de incentivos fiscais de ICMS¹³.

O Supremo Tribunal Federal (STF) consagrou entendimento pela inconstitucionalidade dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ¹⁴; o que culminou, inclusive, com a Proposta de Súmula Vinculante (PSV)¹⁵ nº 69, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, pressionando, assim, os Estados e contribuintes-beneficiários a buscarem alternativas para convalidação dos incentivos.

Dentre as iniciativas adotadas pelos Estados está a apresentação de Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 54, de iniciativa da Senadora Lúcia Vânia (GO), que previa a convalidação dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ nos termos de Convênio regulamentador.

¹¹ Estado de Goiás, Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000.

¹² Estado de Goiás, Decreto nº 5.265, de 31 de dezembro de 2000.

¹³ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. (Série Doutrina Tributária, IX). p. 60.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nºs 4.152, 3.803, 2.352, Rel. Min. Dias Toffoli; 2.549, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; 3.674, 3.413, 2.376, 4.457, 2.906, Min. Marco Aurélio; 3.247, Min. Carmen Lúcia; 3.794, Min. Joaquim Barbosa, julgados em 11 de junho de 2011. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

¹⁵ “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.” *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

2 **Inovações da LC nº 160 no tratamento tributário (IRPJ/CSLL) das subvenções de investimentos**

Aprovado no Senado Federal, o PLP 54 foi enviado à Câmara dos Deputados (CD) onde o PLS 130, entre algumas emendas legislativas apresentadas, foi proposta, por iniciativa do Deputado Federal Alexandre Baldy (GO), a inserção dos artigos 9 e 10 que alteravam justamente o previsto no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, a fim de sanar o vasto contencioso administrativo federal, decorrente das autuações de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS pela não caracterização dos incentivos de ICMS como subvenções para investimentos.

Após longos debates em ambas as casas legislativas, o PLS 130 foi aprovado, sendo enviado para sanção presidencial, quando então o Presidente da República procedeu à sanção parcial com o veto justamente dos artigos 9 e 10. Sob orientação do Ministério da Fazenda, o Presidente vetou tais dispositivos, dado que representavam remissão e anistia fiscal desprovidas de prévia estimativa de impacto financeiro-orçamentário conforme prescrito no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Ante o veto parcial, o processo legislativo retornou à CD (Câmara dos Deputados), que procedeu à derrubada do veto, passando a vigorar, assim, nova redação ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para considerar como subvenção para investimento todos os incentivos fiscais de ICMS, concedidos (i) com vistas a fomentar implantação ou ampliação de empreendimentos econômicos e (ii) registrados na conta de reserva de capital, com acréscimo ainda do seguinte texto:

§ 4º. Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do *caput* do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º. O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.¹⁶

A RFB que vinha empreendendo entendimento de que incumbia ao contribuinte demonstrar não só a validade e propósito do incentivo, mas a vinculação da desoneração empreendida com os investimentos realizados, inclusive, simultaneamente em alguns casos, sucumbiu ante a alteração legislativa realizada.

¹⁶ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 160**, de 29 de dezembro de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

A LC nº 160 ainda estabelece que a aplicação dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014 a benefícios anteriores, concedidos em desacordo com o artigo 155, II, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.¹⁷

Por sua vez, o mencionado artigo 3º prevê:

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I. publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar; II efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.¹⁸

Para regulamentar a LC nº 160 foi editado o Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017 (CV nº 190), regulando a sistemática de convalidação dos incentivos fiscais de ICMS, nos termos do artigo supratranscrito e fixando os seguintes prazos:

Cláusula terceira. A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas: (I) 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017; (II) 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

¹⁷ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 160**, de 29 de dezembro de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

¹⁸ *Ibid.*

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta. O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas: (I) 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito; (II) 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.¹⁹

Considerando a dificuldade de alguns Estados em proceder ao depósito dos atos concessivos de todos os incentivos fiscais já concedidos foi promovida a prorrogação do prazo final de 28 de dezembro de 2018 para 31 de julho de 2019, nos termos do Convênio ICMS nº 51/2018.

Antes mesmo de sua prorrogação, o CARF já havia adotado postura, um tanto conservadora, de sobrestar os julgamentos para que os contribuintes beneficiários dos incentivos fiscais de ICMS que demonstrassem a convalidação dos mesmos nos termos da LC nº 160 e CV nº 190²⁰.

Tendo em conta que alguns Estados da Federação já cumpriram o *iter* do CV nº 190, a exemplo do Estado de Goiás, embora a prorrogação do prazo, o CARF apreciou algumas das autuações dando procedência ao pleito dos contribuintes, quando demonstrado apenas que os incentivos convalidados tinham por propósito fomentar a implantação ou ampliação de empreendimentos econômicos e que contabilizados na conta de reserva de capitais²¹.

¹⁹ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio nº 190**, de 15 de dezembro de 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 05 fev. 2019.

²⁰ *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Resolução nº 9101.000.039, de 18/01/2018. Resolução nº 9101-000.043, de 02/02/2018; Resolução nº 1402-000.504, de 20/02/2018; Resolução nº 9101-000.050, de 07/03/2018; Resolução nº 1401-000.506, de 14/03/2017 e Resolução nº 9101-000.053, de 08/05/2018. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

²¹ *Id.* Conselho Administrativo Recursos Fiscais (CARF). 1ª Seção – **Acórdão nº 1302-002.804**, de 17/05/2018. Artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

Inobstante a clareza do dispositivo da LC nº 160, questão que surgiu ao longo dos debates nas diferentes sessões da 1ª Seção de Julgamentos é quanto à sua aplicação no tempo, considerando que a LC nº 160 promoveu a alteração do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e há grande parte de autuações realizadas antes de sua edição.

As alterações promovidas na Lei nº 12.973/2014, com o acréscimo do § 5º, são taxativas, ao conferir “efeitos retroativos” do novo tratamento contábil-tributário aos incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimentos, “[...] aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados” não se limitando às autuações realizadas com fulcro na Lei nº 12.973/2014 que sucedeu o prescrito no Regime Tributário de Transição (RTT) das Leis nº 11.941/2009 e nº 11.638/2007²².

Antes da entrada em vigor do RTT, as subvenções para investimentos observavam ainda o prescrito no Decreto-Lei nº 1.598/77, devendo ser computadas na conta de reserva de capital, logo, excluídas do lucro tributável. Sacha Calmon Navarro Coelho assim sintetiza a questão num cenário anterior ao da Lei nº 11.638/2007:

- [...] – as subvenções para investimentos configuram transferência de capital, que não são nem lucro operacional nem resultado operacional, porque não constituem renda;
- as subvenções para investimentos, inclusive as decorrentes de exonerações tributárias como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caracterizam-se como contribuição pecuniária, com destinação específica, sem retorno;
- a aplicação dos recursos em bens do ativo fixo ou, mais precisamente, em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos é a destinação do investimento; e
- toda transferência de capital é uma subvenção para investimento.²³

As Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009 estabeleceram uma mudança substancial na legislação societária, alterando conceitos e classificações fundamentais, dentre os quais de subvenções para investimento²⁴.

A partir das referidas leis, as sociedades empresariais passaram a: (i) reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com

²² NAVES, Amanda. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei n. 12.973/2014. **Revista Direito Tributário Atual**, Coordenador Fernando Zilveti, Editor-chefe Roberto Ferraz, São Paulo: IBDT, n. 36, p.11-26, 2016. p. 12.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos – Parceria público-privada – Tratamento contábil e fiscal – Não-inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL – Não-incidência de PIS, COFINS e ISS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 571-580. p. 572.

²⁴ FREITAS, Rodrigo. Ciência Contábil e Direito Contábil: a nova redação. *In*: MOSQUERA, Roberto e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 399-420. p.419.

observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância; (ii) excluir, no LALUR, o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real; (iii) manter em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404/76, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício; e (iv) adicionar, no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no item (ii), no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no item (iii), considerando ainda o § 3º do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009²⁵.

Muito embora as significativas mudanças com a edição da Lei nº 12.973/2014, que revogaram o prescrito no RTT, as razões das autuações, lavradas em face dos contribuintes beneficiários de incentivos fiscais de ICMS, residem invariavelmente na invalidade dos incentivos de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ e ausência de investimento efetivo na implantação e/ou ampliação do empreendimento; não se configurando, assim, subvenções para investimento.

As alterações promovidas a partir da LC nº 160 estabeleceram um novo regime jurídico aos incentivos fiscais de ICMS e às subvenções para investimentos que se aplicam não só ao até então prescrito na Lei nº 12.973/2014, mas a todas as autuações lavradas que (des)consideraram os incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimentos.

Naturalmente, têm aplicação a todos os processos administrativos em curso, na medida em que não constituído definitivamente o crédito tributário vez que vigora causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário nos termos do prescrito no artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Portanto, ainda que já julgado o feito pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e retornado o processo administrativo fiscal (PAF) à Turma Ordinária para apreciação de questão, antes não apreciada, dispõe o colegiado de legitimidade para aplicação da nova redação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, na medida em que inexistente “coisa julgada administrativa”, considerando ausente o atributo da definitividade²⁶ na jurisdição administrativa dada garantia constitucional do amplo acesso ao Poder Judiciário (artigo 5º, XXXV).

²⁵ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

²⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 446.

Questão um tanto mais tormentosa respeita aos créditos definitivamente constituídos, ante o esgotamento do processo administrativo tributário, inscrição do débito em dívida ativa com a emissão da certidão de dívida ativa (CDA) e já ajuizada Execução Fiscal. Nesse ponto, importa se ter em perspectiva o julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.517.492/PR²⁷, de relatoria

²⁷ “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE. I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas. V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada. VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados. VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar. VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas. IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapeço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação. X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.). XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados. XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do

para o Acórdão da Ministra Regina Helena Costa, em 08/11/2017, unificando a jurisprudência no âmbito do Poder Judiciário, quanto à possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, externando entendimento no sentido de ser indevida a incidência dos referidos tributos sobre tais incentivos fiscais concedidos pelos Estados.

De outro lado, o § 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 é cristalino, ao prever que a alteração promovida nos requisitos do *caput* aplica-se aos “processos judiciais ainda não definitivamente julgados”, portanto, a alteração superveniente do regime jurídico das subvenções para investimentos representa fato extintivo do direito²⁸ da União Federal, encontrando-se o Magistrado autorizado a cancelar a CDA, procedida, claro, a intimação prévia da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN)²⁹.

Por certo que nem todas as questões advindas da LC nº 160 têm pronta resposta, sobretudo a considerar que o CARF e quanto ao menos nossos Tribunais Superiores apreciaram em definitivo os “efeitos retroativos” na aplicação da lei.

Premissa que sempre deve orientar os julgadores é que a edição da LC nº 160 se deu por razões de relevante interesse social e segurança jurídica com vistas a propiciar estabilidade aos incentivos concedidos no âmbito da famigerada guerra fiscal.

encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que específica, integrantes da cesta básica nacional. XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência. XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços. XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal. XVI – Embargos de Divergência desprovidos.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.517.492/PR**. Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018). Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

²⁸ “Art. 462. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença.” *Id.* Palácio do Planalto. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

²⁹ “Art.10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva que decidir de ofício.” *Ibid.* .

Qualquer entendimento que venha a se descasar da segurança jurídica, como aspiração máxima da tributação³⁰, representa vulneração do Estado de direito em detrimento da confiança que os contribuintes depositaram ao realizarem seus investimentos induzidos pela legislação tributária dos Estados e da União que expressamente estabeleceram novo regime aos incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimento.

Aspecto não menos tormentoso respeita à aplicação desse novo regime jurídico das subvenções para investimentos às autuações de PIS/COFINS.

3 Impactos dos incentivos fiscais de ICMS nas contribuições do PIS/COFINS

Discussões importantes a respeito dos impactos das subvenções governamentais concedidas pelo Poder Público iniciaram-se com a publicação da Lei nº 11.638³¹, de 28 de dezembro de 2007, que modificou as bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e também da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a qual, frente às novas regras contábeis, instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT, de forma facultativa para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatoriamente, a partir de 2010.

As subvenções podem ser classificadas como sociais (vinculadas às entidades cujas receitas não estão abrangidas pela tributação, sendo irrelevantes para o presente estudo) e econômicas, nos termos dos artigos 16 e 18, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, diploma legal que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. As subvenções, portanto, se encontram definidas em lei no nosso sistema jurídico, e, sendo repassadas pelo Poder Público, serão necessariamente destinadas ao atendimento do interesse público.

Consoante disposição do artigo 18 da Lei nº 4.320/1964, as subvenções econômicas são os valores destinados à “cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não”, as quais deverão estar expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal. Igualmente são consideradas subvenções econômicas pelo referido dispositivo legal as dotações destinadas a “[...] cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo

³⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 34.

³¹ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais” e, ainda, “[...] ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais”³².

No cotejo da definição trazida pela legislação com os entendimentos doutrinários sobre o tema, tem-se que a subvenção se constitui em repasse do Poder Público para as instituições, públicas ou privadas, com o intuito de fomentar as atividades e o desenvolvimento de produtos e projetos de interesse público, sob duas modalidades: aportes genéricos para pagar custos ou despesas operacionais, ou auxílio para o desenvolvimento de projetos específicos³³. Assim, a Lei nº 4.320/64 trouxe a figura da subvenção *para custeio*, para as quais é necessário, além da transferência de recursos financeiros pelo Estado, o atendimento às finalidades determinadas na legislação para o auxílio, sempre envolvendo o interesse público.

As subvenções de custeio deveriam estar incluídas na receita bruta operacional da empresa, tratamento que lhe foi conferido pela Lei nº 4.506/64, no artigo 44, inciso IV, segundo o qual se enquadram na receita bruta operacional “[...] as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais”³⁴

A amplitude do conceito de subvenções foi evidenciada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em seu artigo 38, § 2º³⁵, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, ao reconhecer se tratar de subvenção também a isenção ou redução de tributos, concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. O Decreto trouxe a definição jurídica da figura das subvenções *para*

³² Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. “[...] II) Das Subvenções Econômicas. Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal. Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas: a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais; b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 4.320**. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

³³ NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. Subvenções para investimento e a nova realidade contábil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. p. 150-161. p. 159.

³⁴ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 4.506**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

³⁵ Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. “Art. 38 – Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: [...] § 2º – As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.” *Id.* Palácio do Planalto. **Decreto-Lei nº 1.598**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

investimento, introduzida no ordenamento jurídico com a publicação da Lei nº 6.404 (Lei das Sociedades Anônimas), de 15 de dezembro de 1976³⁶, considerando-as não computáveis no lucro real da pessoa jurídica, devendo ser registradas como reserva de capital, a qual não é passível de distribuição aos sócios.

Para elucidar o tratamento das subvenções no âmbito fiscal, a Secretaria da Receita Federal, por meio da Coordenação do Sistema de Tributação (CST), editou o Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, tratando da apuração do lucro real das pessoas jurídicas, e delimitou novos contornos da classificação das subvenções como *para custeio (ou operação)* e *para investimento*, com interpretação restritiva para essa última quanto às exigências de aplicação vinculada e específica dos recursos:

2.4 – Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu vocabulário jurídico: “Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação, É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto.” Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

2.5 – Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º) quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º) quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO OU OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO ou OPERAÇÃO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos Ou despesas, que, talvez por serem

³⁶ Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. “Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias; [...]” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 6.404.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas. [...]

2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (D.O.U. de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST Nº 143/73 (D.O.U. de 16/10/73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. *Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77.* [Grifo nosso].³⁷

As conclusões expostas no referido Parecer Normativo são no sentido de que as subvenções para custeio ou operação compõem o resultado operacional da pessoa jurídica, enquanto as subvenções para investimento ingressam no resultado não operacional. Além disso, considerou como subvenções para investimento tão somente aquelas que tenham como características a sua vinculação a investimentos; a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos para implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, cuja titularidade necessariamente deve ser da pessoa jurídica beneficiária.

Conquanto os notáveis questionamentos quanto à legalidade dos critérios estabelecidos pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, sob a perspectiva do Decreto-Lei nº 1.598/77, o posicionamento da Autoridade Fiscal ainda é pautado pelo critério da necessária comprovação da aplicação direta e específica dos recursos recebidos a título de subvenções em projetos previamente aprovados pelo Poder concedente do incentivo. Justamente por essa razão vultoso é o número de controvérsias no âmbito do contencioso administrativo tributário e no Poder Judiciário quando à tributação dos valores referentes às subvenções de investimento.

Como dito alhures, as alterações efetuadas pela LC nº 160/2017 no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, no âmbito do IRPJ e da CSLL, inequivocamente trouxeram mudanças no

³⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação do Sistema de Tributação. **Parecer Normativo nº 112**, de 29 de dezembro de 1978. Disponível em: http://www.lex.com.br/doc_3979631_PARECER_NORMATIVO_N_112_DE_29_DE_DEZEMBRO_DE_1978.aspx. Acesso em: 04 out. 2019.

regime jurídico das subvenções de investimento, com expressa aplicação retroativa para os processos administrativos e judiciais em curso quando da publicação do ato normativo. Dispondo a Lei nº 12.973/2014 sobre as bases de cálculo das contribuições sociais para o PIS/PASEP e para a COFINS, em seus artigos 54 e 55, imprescindível perquirir-se sobre os efeitos da alteração do artigo 30 do mesmo diploma legal pela LC nº 160/2017 frente às contribuições em testilha.

Para melhor compreensão, necessário tecer parcas considerações acerca da instituição das referidas contribuições sociais pela Constituição Federal, bem como da determinação das bases de cálculo, para posteriormente serem revelados os efeitos das mudanças legislativas objeto da LC nº 160/2017.

Na Constituição Federal há diferentes espécies de contribuições passíveis de serem instituídas pela União, distinguindo-se entre elas conforme a finalidade para a qual se destinam – artigo 149 da Constituição Federal. Referidos tributos possuem amplo espectro de abrangência e são destinados ao custeio da “Ordem Social”, cujas diretrizes estão traçadas no Título VIII da Constituição, sobretudo a busca do bem-estar e da justiça sociais – do artigo 193 da CF.

Dentre as contribuições sociais há aquelas especificamente destinadas ao financiamento da seguridade social, tratadas no artigo 195 da Constituição, as quais têm por escopo financiar as atividades da União no campo social. Assim, existem contribuições com o fim específico de custear a seguridade social, entendendo-se essa como saúde, previdência e assistência social, caracterizando-se como uma espécie do gênero “contribuições sociais”.

É importante notar que as duas categorias de contribuições sociais (gerais e destinadas ao financiamento da seguridade social), embora pertencentes ao mesmo gênero – contribuições sociais – receberam tratamento diferenciado do legislador constitucional, com especial relevo para as materialidades passíveis de serem oneradas por referidos tributos.

Tendo em vista ser um dos escopos deste artigo tratar dos incentivos fiscais de ICMS e seus efeitos no âmbito das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos, importa dizer que, para as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, previstas no artigo 195 da CF, as materialidades já se encontram definidas constitucionalmente. Há uma competência residual que, no entanto, fica condicionada às restrições do artigo 154, inciso I, da Constituição: novas contribuições só podem ser instituídas mediante Lei Complementar, desde que sejam não cumulativas e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição.

Dentre as exigências constitucionais impostas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, destacam-se, ainda, as fontes de custeio autorizadas pela nossa Carta Federativa, ficando a elas adstrito o legislador ordinário. Nessa esteira, como fontes de custeio pertinente destacar os artigos 195, inciso I, alínea “b” – que traz fundamento de validade à incidência da contribuição para financiamento da seguridade social sobre a receita ou faturamento; e o artigo 239 – que recepciona a contribuição para o PIS – Programa de Integração Social, criada pela Lei Complementar nº 07, de 1970.

Isso evoca a curiosa situação de mais de uma contribuição social (PIS e COFINS) incidindo sobre a mesma base de cálculo: receita ou faturamento. Consequência inevitável foi a demasiada oneração econômica das cadeias industriais, comerciais e de serviços, o que, por sua vez, o Governo buscou amenizar com o atendimento ao pleito dos contribuintes pela criação e implantação da sistemática da não cumulatividade para o PIS e a COFINS.

Como corolário, foi instituída a sistemática da não cumulatividade para as contribuições sociais do PIS (Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002³⁸) e da COFINS (Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003³⁹). O regime de apuração não cumulativo foi ainda estabelecido a nível constitucional, consignando-se, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais destinadas à seguridade social dos incisos I, alínea “b”, e IV, do *caput*, seriam não cumulativas. A importância da previsão constitucional é que ela trouxe uma significação para a não cumulatividade, que anteriormente foi instituída livremente pelo legislador.

As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, introduziram no ordenamento jurídico brasileiro o regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS e a COFINS, estabelecendo, como base de cálculo para os tributos, “[...] o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. De outro lado, em observância ao princípio da não cumulatividade, o artigo 3º dos normativos em referência determinou a exclusão de determinadas “receitas” da base de cálculo das contribuições, conferindo especial relevância à conceituação do termo “receita”.

Assim, na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o

³⁸ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

³⁹ *Id.* Palácio do Planalto. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Assim, no âmbito do PIS e da COFINS, entende-se ser mais importante que a classificação contábil do incentivo de ICMS a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

Embora não tratando especificamente dos incentivos fiscais de ICMS, pode-se invocar como lastro para esse raciocínio o posicionamento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica um “[...] ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”⁴⁰.

⁴⁰ “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I – Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade. II – A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV – O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos –, imuniza as operações de exportação e assegura ‘a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores’. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI – O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII – Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII – Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da

Deixou claro o legislador tributário que a **essência** assume maior relevância do que a **forma**, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita da pessoa jurídica (Teoria da Prevalência da Essência Econômica sobre a Forma). Nessa perspectiva, os incentivos fiscais de ICMS não podem ser considerados como receitas, pois não geram incremento patrimonial para a pessoa jurídica e, na grande maioria dos casos, o seu recebimento está condicionado às determinações contidas na legislação estadual para a obtenção e fruição do benefício. Esse entendimento predominou em decisões proferidas pelo CARF no âmbito da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – como, por exemplo, Acórdãos nº 9303006.541⁴¹, 9303-005.503⁴², 9303-005.454⁴³ e 9303-004.674⁴⁴, muito embora a jurisprudência ainda esteja oscilante quanto ao tema.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça tem augusto entendimento em ambas as Turmas de Direito Público pela não inclusão dos incentivos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS por se tratar de redutores de custos e não de receitas. Ilustram precedentes da Primeira e da Segunda Turmas da Primeira Seção da Corte da Cidadania:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PRECEDENTES. 1. As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 19/08/2014 e AgRg

transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX – Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, ‘b’, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 606.107**. Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271>. Acesso em: 04 out. 2019.

⁴¹ *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-006.541**. Julgado em 15 de março de 2018. Disponível em: file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10508000947200748.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

⁴² *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-005.503**. Julgado em 15 de agosto de 2017. Disponível em: file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_11618000542200563.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

⁴³ *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-005.454**. Julgado em 26 de julho de 2017. Disponível em: [file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10508000552200664%20\(1\).PDF](file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10508000552200664%20(1).PDF). Acesso em: 04 out. 2019.

⁴⁴ *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-004.674**. Julgado em 16 de fevereiro de 2017. Disponível em: file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10283006847200383.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

no AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.⁴⁵ [Grifo nosso.].

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. 2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, *verbi gratia*, venda de mercadorias ou de serviços. 3. “Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS”. (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido.⁴⁶ [Grifo nosso.].

Nesse seguir, no âmbito do Supremo Tribunal Federal foi afetada à sistemática da repercussão geral a discussão quanto à constitucionalidade da inclusão dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, nos autos do Recurso Extraordinário nº 835.818/PR⁴⁷, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, publicada a decisão em 22 de setembro de 2015.

O litígio, que se encontra aguardando desfecho do julgamento de mérito, conta com importante Parecer da Procuradoria-Geral da República defendendo o desprovimento do apelo extraordinário interposto pela União, por entender que os créditos presumidos de ICMS, mesmo ingressando como receitas, representam em verdade “alívio de custos de produção concedido pelo Estado”, não representando quaisquer efeitos de “expressão de riqueza” ou “efetivo acréscimo à esfera patrimonial”. O documento apresentado pelo Ministério Público Federal apoia-se, ainda, em precedente do Superior Tribunal de Justiça – AgRg no REsp

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 596.212/PR**. Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1375195&num_registro=201402676993&data=20141219&formato=PDF. Acesso em: 07 out. 2019.

⁴⁶ *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.229.134/SC**. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100065064&dt_publicacao=03/05/2011. Acesso em: 04 out. 2019.

⁴⁷ “COFINS – PIS – BASE DE CÁLCULO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ARTIGOS 150, § 6º, E 195, INCISO I, ALÍNEA ‘B’, DA CARTA DA REPÚBLICA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas bases de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS.” *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 835.818 RG**. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9426108>. Acesso em: 04 out. 2019.

1.363.902/RS, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho – para ratificar a conclusão de que “[...] o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento”⁴⁸.

Veja-se que a edição da Lei nº 11.638/2007, introduzindo o artigo 195-A na Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), cujo efeito foi a extinção da conta de reserva de capital e, por conseguinte, o registro das subvenções de investimentos como reserva de incentivo fiscal ou reserva de lucros, não alterou as relações jurídico-tributárias na apuração das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT, visando neutralizar os efeitos da mudança das normas contábeis introduzida pela Lei nº 11.638, de 2007, por seu turno, além de alterar o registro contábil das subvenções de investimento para a conta de reserva de lucros, previu expressamente no artigo 21, parágrafo único, inciso I⁴⁹, estarem fora do campo de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS os valores relativos às subvenções de investimento quando registradas em conta de resultado. Disposição essa revogada pela já citada Lei nº 12.973/2014, resultado da conversão da Medida Provisória nº 627, de 2013.

Certo é que a Lei nº 11.941/09, ao condicionar a exclusão das subvenções da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, não observou o princípio da prevalência da essência sobre a forma, contribuindo para o acirramento das discussões. Considerando-se a essência dos valores recebidos a título de incentivos fiscais de ICMS, os mesmos não têm natureza de receita, permanecendo estranhos à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Nesse cenário, objetivando trazer maior segurança jurídica para os Contribuintes e descomplicar a administração dos tributos federais, conforme reconhecido na Exposição de Motivos⁵⁰, é que emerge a Lei nº 12.973, de 2014 (resultado da conversão da Medida

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.573.339/SC**. Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/04/2016, DJe 24/05/2016. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201503116645&dt_publicacao=24/05/2016. Acesso em: 04 out. 2019.

⁴⁹ Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. “Art. 21. [...] Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado: I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.” *Id.* Palácio do Planalto. **Lei nº 11.941**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

⁵⁰ “2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.” *Id.* Palácio do Planalto.

Provisória nº 627, de 2013), para, dentre outras alterações na legislação tributária federal, determinar expressamente a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativas, consoante inciso X, § 3º, do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002, e inciso IX, § 3º, do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 – incluída expressamente pela Lei nº 12.973/2014, conforme redação dos artigos 54 e 55.

Com a alteração da legislação, nítida a orientação de serem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativas os valores decorrentes de “[...] subvenção para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público”. A subvenção para investimento essencialmente não detém natureza de receita, sendo que as disposições contidas nas Leis nº 11.941/09 e nº 12.973/14 esclareceram que, independentemente do seu registro contábil, para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, a subvenção de investimento deve ser excluída da base de cálculo, assentando-se a primazia da essência sobre a forma⁵¹.

As alterações legislativas, embora tragam em seu bojo diretrizes claras e importantes quanto à (não) inclusão das subvenções de investimento na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, não puseram fim à discussão. Nova centelha foi lançada com a publicação da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, caracterizando os incentivos fiscais de ICMS como subvenções de investimento e, além disso, prevendo aplicação retroativa para os processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, consoante disposições dos §§ 4º e 5º incluídos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

A análise dos efeitos da LC nº 160/2017 frente às contribuições para o PIS e a COFINS parte da inarredável premissa de que se aplicam, em tese, para os referidos tributos, não se restringindo ao IRPJ e CSLL, cujos impactos foram precisamente delimitados em tópico anterior.

Da leitura do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, introduzido pela LC nº 160/2017, tem-se que são classificados como subvenções de investimento os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, independente de outras exigências e condições não previstas no dispositivo. Inarredavelmente está-se diante de uma equivalência entre os conceitos de subvenção de custeio e de subvenção de investimento, passando a se

Exposição de Motivos. **Medida Provisória nº 627**, de 11 de novembro de 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

⁵¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-004.674**, julgado em 16 de fevereiro de 2017. Disponível em: file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10283006847200383.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

considerar a totalidade dos incentivos como subvenção de investimento. Para o IRPJ e CSLL, para que não sejam computadas no lucro real, verifica-se, ainda, a exigência de registro na Reserva de Lucros e a sua utilização somente para “[...] absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal” ou “aumento do capital social”⁵².

No âmbito do PIS e da COFINS, que têm regramento específico, a equiparação dos conceitos de subvenção de custeio e subvenção de investimento têm o efeito de conferir aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal tratamento fiscal em consonância com a essência dessa grandeza, isto é, de não inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS por não se constituírem em receitas, inclusive expressamente excluída pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a princípio, sem quaisquer outras condicionantes.

De outro lado, o § 5º do dispositivo legal em comento, estabelece efeitos retroativos à norma do § 4º, reconhecendo a sua aplicação “inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”, abrangendo, em tese, fatos geradores anteriores à publicação da Lei nº 12.973/2014 e que ainda não foram definitivamente julgados.

Embora aparentemente cristalina, a conclusão quanto aos efeitos das alterações introduzidas pela LC nº 160/2017 não é unânime entre os julgadores do contencioso administrativo, conforme se verifica da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em decisões proferidas após a LC nº 160/2017.

4 **Jurisprudência do CARF e conjecturas pós LC nº 160**

A Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a redação da Lei nº 12.973/2014, em especial acrescentando os §§ 4º e 5º ao artigo 30 do referido texto legal, definiu como sendo subvenções de investimento os incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, não sendo possível a sua tributação por não se caracterizarem como receita ou faturamento. Determinada, ainda, a aplicação imediata dessa equivalência conceitual aos processos administrativos e judiciais ainda não julgados definitivamente.

À luz dessas premissas, o CARF, ao analisar processos administrativos em andamento, manifestou-se de forma heterogênea no âmbito da 1ª Seção e da 3ª Seção de Julgamentos, competentes para apreciar e julgar as matérias de IRPJ e CSLL, e de PIS e COFINS, respectivamente.

⁵² BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 160**, de 29 de dezembro de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

Para a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a nova previsão contida na LC nº 160/2017 tem aplicação retroativa imediata, abrangendo os processos administrativos em curso, sendo que os benefícios fiscais de ICMS, aprovados pelo CONFAZ, são considerados como subvenções de investimentos e devem ser excluídos da incidência do IRPJ e da CSLL. Nesse sentido é o Acórdão nº 9101-003.841, da sessão de 03 de outubro de 2018, que deu provimento ao recurso especial da Contribuinte, por unanimidade de votos, por considerar que “[...] a Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o § 5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes”. Igualmente pela imediata observância das regras da LC nº 160/2017, posicionou-se a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, no Acórdão nº 1302-002.804.

Por sua vez, para os incentivos fiscais de ICMS que não tenham seus atos aprovados pelo CONFAZ, a aplicação da LC nº 160/2017 requer a observância das condicionantes do seu artigo 3º pelas unidades federadas: i) publicação dos atos normativos no Diário Oficial dos Estados, e ii) registro e depósito na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Deparando-se com a necessidade de atendimento às exigências de registro e depósito no novo Convênio entre os Estados, conforme artigos 3º e 10 da LC nº 160/2017, a solução empreendida pela 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais (Resolução nº 9101-000.039⁵³) tem sido a conversão do julgamento em diligência, com sobrestamento do processo até 29/12/2018 e intimação do Contribuinte para comprovar “o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017”. O mesmo encaminhamento a processo administrativo nessas condições foi conferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, nos termos da Resolução nº 1402-000.803⁵⁴, ao deferir pedido do contribuinte de sobrestamento do processo até 31/07/2019, considerando-se a fixação do prazo pelo Convênio nº 190/2017 e, posteriormente, prorrogado pelo Convênio nº 51/2018.

No âmbito das contribuições para o PIS e a COFINS, o cenário mostra-se árido na direção da exclusão das subvenções para investimentos da tributação.

⁵³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 9101-000.039**. Julgado em 15 de março de 2018. Disponível em: file:///C:/Users/00864244088/Downloads/Decisao_13502001327200774.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

⁵⁴ *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 1402-000.803**. Disponível em: file:///C:/Users/00864244088/Downloads/Decisao_14098720037201515.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgado de 07 de junho de 2018, consubstanciado no Acórdão nº 9303-006.715⁵⁵, entendeu por afastar a aplicação da LC nº 160/2017 e manter a tributação sobre as verbas recebidas a título de incentivos fiscais de ICMS sob o fundamento de que a equivalência de todas as subvenções às de investimento não afastam o seu caráter de receita tributável, pois à época dos fatos geradores não havia previsão expressa de exclusão do referido montante da base de cálculo das contribuições. Além disso, considera que somente a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014 as subvenções de investimento passam a ser receitas não sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

Consigne-se que a posição contrária, vencida por ocasião do julgamento e consignada em declaração de voto, no entanto, entendeu pela possibilidade de afastar a tributação das referidas verbas, pois, independentemente de sua classificação contábil, não ostentam natureza de “receita”; e, além disso, as disposições da LC nº 160/2017 apenas tornaram explícita a prevalência da essência sobre a forma e a não tributação pelo PIS e pela COFINS das subvenções de investimento.

Com relação à LC nº 160/2017, também nas Turmas Ordinárias da 3ª Seção de Julgamento tem prevalecido a sua inaplicabilidade retroativa, mantendo-se a tributação pelo PIS e pela COFINS dos incentivos fiscais de ICMS, por falta de previsão legal expressa à época dos fatos geradores no sentido da sua exclusão da base de cálculo, o que teria ocorrido somente a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014, consoante Acórdão nº 3302-005.382⁵⁶, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, julgado em 17 de abril de 2018.

Considerações conclusivas

Exaurida a análise das questões propostas para o presente estudo, ausente qualquer intenção de trazer todas as respostas quanto aos efeitos das alterações empreendidas pela Lei Complementar nº 160/2017 na Lei nº 12.973/2014, tem-se um novo regime jurídico aplicável aos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e Distrito Federal, considerando-se todos como sendo subvenções para investimentos, para fins de aplicação das regras de tributação do IRPJ, da CSLL, sendo extensíveis para o PIS e a COFINS.

Com efeito, estabeleceu ainda a LC nº 160/2017 a aplicação retroativa das disposições concernentes à equivalência dos conceitos de subvenções para custeio e subvenções para

⁵⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-006.715**. Disponível em: file:///C:/Users/00864244088/Downloads/Decisao_11080008889200721.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

⁵⁶ *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 3302-005.382**. Disponível em: file:///C:/Users/00864244088/Downloads/Decisao_13116720344201314.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

investimentos, abrangendo os processos administrativos e judiciais ainda pendentes de julgamento definitivo.

Nesse contexto, para os incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, os quais foram objeto de autuações pela Receita Federal, somente serão reconhecidos como subvenções de investimento se houver comprovação i) da publicação dos atos normativos no Diário Oficial dos Estados e ii) do registro e depósito na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com prazo prorrogado pelo Convênio do CONFAZ para 31 de julho de 2019. Nesse contexto, a 1ª Seção de Julgamentos do CARF tem externado entendimento majoritário pela possibilidade de sobrestamento dos processos até a data limite para publicação e depósito dos atos normativos estaduais, até o encerramento do prazo concedido pelo Convênio CONFAZ.

Para as contribuições do PIS e da COFINS, a equiparação dos conceitos de subvenção de custeio e subvenção de investimento tem o efeito de conferir aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal tratamento fiscal em consonância com a essência dessa grandeza, isto é, de não inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS por não se constituírem em receitas, inclusive expressamente excluída pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a princípio, sem quaisquer outras condicionantes.

Ainda inaugural na jurisprudência administrativa é o posicionamento quanto à aplicação retroativa dos seus efeitos – artigo 30, § 5º, da Lei nº 12.973/2014 – para fins de (não) tributação das subvenções de investimentos pelo PIS e pela COFINS. Evidentes os desafios a serem enfrentados, pelos operadores do direito tributário, na caracterização dos benefícios fiscais como subvenção de investimento e, por conseguinte, sua exclusão da tributação do PIS e da COFINS.

Incólume, conforme consignado no presente estudo, em tese, tem-se que a edição da LC nº 160/2017 buscou preservar interesse social e a segurança jurídica para os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e Distrito Federal e seus reflexos no que toca aos tributos federais.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

BACHA, Edmar Lisboa. **Os mitos de uma década**. São Paulo: Paz e Terra, 1976.

BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas públicas** – reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 146-160.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. (Série Doutrina Tributária, IX).

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº **9101-003.084**. Julgado em 13/09/2017. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº **9101-003.167**. Julgado em 05/10/2017. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº **9101-003.171**. Julgado em 07/11/2017. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-006.541**. Julgado em 15 de março de 2018. Disponível em: file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10508000947200748.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-005.503**. Julgado em 15 de agosto de 2017. Disponível em: file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_11618000542200563.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-005.454**. Julgado em 26 de julho de 2017. Disponível em: [file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10508000552200664%20\(1\).PDF](file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10508000552200664%20(1).PDF). Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-004.674**, julgado em 16 de fevereiro de 2017. Disponível em: file:///C:/Users/CARF/Downloads/Decisao_10283006847200383.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9303-006.715**. Disponível em: file:///C:/Users/00864244088/Downloads/Decisao_11080008889200721.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 3302-005.382**. Disponível em: file:///C:/Users/00864244088/Downloads/Decisao_13116720344201314.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 9101-000.039**, de 18/01/2018. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 9101-000.043**, de 02/02/2018. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 1402-000.504**, de 20/02/2018. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 9101-000.050**, de 07/03/2018. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 1401-000.506**, de 14/03/2017. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 9101-000.053**, de 08/05/2018. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Resolução nº 1402-000.803**. Disponível em: file:///C:/Users/00864244088/Downloads/Decisao_14098720037201515.PDF. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo Recursos Fiscais (CARF). 1ª Seção – **Acórdão nº 1302-002.804**, de 17/05/2018. Artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Disponível em: www.carf.economia.gov.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio nº 190**, de 15 de dezembro de 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação do Sistema de Tributação. **Parecer Normativo nº 112**, de 29 de dezembro de 1978. Disponível em: http://www.lex.com.br/doc_3979631_PARECER_NORMATIVO_N_112_DE_29_DE_DEZEMBRO_DE_1978.aspx. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto-Lei nº 1.598**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. Exposição de Motivos. **Medida Provisória nº 627**, de 11 de novembro de 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 160**, de 29 de dezembro de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 11.941**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 4.506**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 6.404**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 596.212/PR**. Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1375195&num_registro=201402676993&data=20141219&formato=PDF. Acesso em: 07 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.229.134/SC**. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100065064&dt_publicacao=03/05/2011. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.573.339/SC**. Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/04/2016, DJe 24/05/2016. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201503116645&dt_publicacao=24/05/2016. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 1.517.492/PR**. Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018). Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nºs 4152, 3803, 2352, Rel. Min. Dias Toffoli; 2549, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; 3674, 3413, 2376, 4457, 2906, Min. Marco Aurélio; 3247, Min. Carmen Lúcia; 3794, Min. Joaquim

Barbosa, julgados em 11 de junho de 2011. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 606.107**. Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271>. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 835.818 RG**. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9426108>. Acesso em: 04 out. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos – Parceria público-privada – Tratamento contábil e fiscal – Não-inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL – Não-incidência de PIS, COFINS e ISS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 571-580.

FREITAS, Rodrigo. Ciência Contábil e Direito Contábil: a nova redação. *In*: MOSQUERA, Roberto e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 399-420.

NAVES, Amanda. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei n. 12.973/2014. **Revista Direito Tributário Atual**, Coordenador Fernando Zilveti, Editor-chefe Roberto Ferraz, São Paulo: IBDT, n. 36, p.11-26, 2016.

NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. Subvenções para investimento e a nova realidade contábil. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. p. 150-161.

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

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

Modulação temporal de efeitos e o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária

Maceno Lisboa da Silva*

Resumo: Com a edição do art. 27 da Lei nº 9.868/99, ao STF foi conferida a faculdade de, por maioria de dois terços de seus membros e com base em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, atribuir efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade. Entretanto, o referido dispositivo legal passou a enfrentar inúmeras críticas da doutrina, uma vez que possibilitou que fossem modulados os efeitos com base nos conceitos jurídicos indeterminados de segurança jurídica e de excepcional interesse social, situação que permite ao intérprete construir o significado de tais conceitos de acordo com o caso concreto, visto que eles não apresentam uma solução pronta e prefixada em lei. Essa discussão ganhou especial destaque em matéria tributária, na medida em que a modulação de efeitos passou a ser utilizada como instrumento de proteção das finanças estatais em detrimento de direitos fundamentais asseguradas ao contribuinte na Constituição. O objetivo dessa pesquisa visa responder em que medida a argumentação pragmática ou consequencialista de cunho econômico pode influenciar as decisões declaratórias de inconstitucionalidade do STF. Em suas conclusões, a pesquisa respondeu se seria adequado ao STF realizar a modulação temporal de efeitos em favor do Estado fundamentando sua decisão nas consequências econômicas que poderiam ser provocadas à saúde financeira do Poder Público.

Palavras-chave: Segurança jurídica. Excepcional interesse social. Argumentação pragmática ou consequencialista. Modulação de efeitos.

Introdução

A modulação temporal de efeitos nas decisões do STF não é um mecanismo novo no ordenamento jurídico brasileiro, mas ainda apresenta uma discussão acirrada na doutrina e na jurisprudência acerca de suas possíveis fundamentações e motivações de aplicação, especialmente quando se trata de leis tributárias declaradas inconstitucionais, na medida em que existe a possibilidade de tal instituto jurídico ser utilizado como uma espécie de instrumento de proteção das finanças estatais em detrimento de direitos e garantias fundamentais asseguradas ao contribuinte na Constituição. Essa discussão assume ainda mais relevo quando o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico passa a ser utilizado para fundamentar uma eventual modulação em favor do Estado.

* Graduado em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (Uniritter), com a distinção de Láurea Acadêmica e o Prêmio Presidente Justino Vasconcellos. Pós-graduando em Direito Tributário pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (Uniritter). Advogado tributarista. Endereço: Rua São Guilherme, nº 1523, Bairro São José, Porto Alegre/RS, CEP 91520650. Telefone: (51) 985734963 E-mail: macenolisboa@yahoo.com.

Nesse sentido, o problema de pesquisa proposto consiste em saber se o Supremo Tribunal Federal poderia fundamentar a modulação de efeitos de decisões declaratórias de inconstitucionalidades de leis tributárias com base nas consequências econômicas que poderiam decorrer dessas decisões. Assim sendo, este trabalho pretende analisar em que medida a argumentação consequencialista de cunho econômico pode influenciar as decisões judiciais, através da verificação da possibilidade de o STF modular os efeitos de decisões declaratórias de inconstitucionalidade de leis tributárias. Nesse contexto, a pesquisa relaciona o tema da modulação temporal de efeitos de leis tributárias inconstitucionais com o uso de argumentos pragmáticos ou consequencialistas de cunho econômico, constituindo-se como os dois “pilares” do estudo que levarão ao caminho da solução do problema proposto.

Para alcançar o objetivo acima mencionado, foi adotada majoritariamente como metodologia de pesquisa a análise bibliográfica e jurisprudencial, que serve de base para as soluções propostas ao problema de pesquisa e à conclusão do presente estudo. Este estudo se justifica no fato de que o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico tem cada vez mais integrado a realidade dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal, especialmente quando se trata da declaração de inconstitucionalidade de leis tributárias. Essa situação expõe o importantíssimo papel que a jurisprudência do STF vem desempenhando nesses últimos anos na solução de grandes questões constitucionais, especialmente ao firmar orientações relacionadas à crise econômica e política pela qual passa este país.

Isso acontece porque a orientação do STF não pode ser no sentido de privilegiar demasiadamente o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico (“rombo” nos cofres públicos), pois, assim, o Tribunal passará a funcionar a partir da conveniência e oportunidade de decidir, o que não deve acontecer no Poder Judiciário, porquanto o Judiciário deve ter um certo desassombro em tomar decisões impopulares, pois não pode julgar (ou deixar de julgar) conforme o momento político que o país vive. É nesse complexo contexto em que vive o Supremo Tribunal Federal que repousa a questão da decisão de modular (ou não) os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis tributárias, despertando inúmeras críticas da doutrina no sentido de que a utilização do argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico para fundamentá-la se tornaria um instrumento de proteção aos desvios de finalidade e aos abusos no exercício do poder estatal unicamente para evitar um eventual prejuízo financeiro ao Estado.

Dessa forma, tais premissas permitirão conclusões a respeito da modulação de efeitos no caso examinado, respondendo se seria permitido ao Poder Público se apropriar da propriedade privada à revelia das limitações constitucionais ao poder de tributar. Responde-se

também se é adequado permitir a modulação temporal de efeitos em favor do Estado diante de uma ilicitude causada por ele mesmo, à luz do princípio da boa-fé objetiva. Com isso, pretende-se contribuir para o debate sobre os parâmetros de realização da modulação temporal de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal e a utilização do argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico nessas decisões judiciais.

1 O argumento consequencialista ou pragmático nas decisões judiciais

Nos últimos anos, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem decidindo importantes questões constitucionais utilizando um raciocínio pragmático ou argumentos consequencialistas de cunho econômico, o que acabou gerando uma grande discussão acerca da legitimidade no emprego desses argumentos para fundamentar uma decisão judicial, especialmente quando envolve modulação temporal de efeitos. Acontece que o referido instituto jurídico é regulado pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99¹, o qual utiliza conceitos jurídicos indeterminados como requisitos materiais para a modulação, o que pressupõe uma certa liberdade para o intérprete empregar esse raciocínio pragmático ou consequencialista, ganhando grande relevância quando envolve leis tributárias, pois, nesses casos, o principal argumento utilizado para a não repetição do indébito envolve consequências econômicas.

Com efeito, o pragmatismo é uma corrente política filosófica que se desenvolveu na experiência norte-americana a partir do final do século XIX como reação alternativa ao racionalismo e às teorias normativas da ação, podendo-se destacar, atualmente, como principais expoentes do ramo jurídico, Oliver Wendel Holmes Jr., Stephen Breyer e Richard Allen Posner. Essa corrente filosófica é formada pela primordial preocupação com as consequências práticas das decisões, tendo como matriz principal as ideias de antifundacionalismo, consequencialismo e contextualismo².

Sobre essa corrente, Arthur Leff³, ao analisar a obra de Posner, *Economic Analysis of Law*, alerta que a teoria pragmática se baseia em pressupostos hipotéticos, não sendo de modo

¹ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.868/99**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm. Acesso em: 03 nov. 2019.

² ANDRADE, Fabio Martins de. **Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 41

³ LEFF, Arthur. *Economic analysis of law: some realism about nominalism*. **Faculty Scholarship Series**, paper 2820, New Haven: Yale Law School Legal Scholarship Repository, 1974. Disponível em: http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3816&context=fss_papers. Acesso em: 31 out. 2019. p. 457-458.

algum empírica. Daí que o julgador pragmático deve fazer uma análise das hipóteses possíveis de decidir o caso concreto, avaliando e comparando todas as consequências que poderiam ser provocadas por sua decisão, para, após, escolher a decisão que provoque consequências menos gravosas⁴. Desse modo, mesmo se as decisões legislativas ou jurisprudenciais que foram tomadas no passado reconheçam determinado direito às pessoas, esses direitos podem não ser reconhecidos caso a decisão de concedê-los gere uma situação de injustiça ou ineficiência em um caso específico⁵.

Outrossim, é inegável que essa análise das consequências provocadas pelas decisões judiciais faça parte do processo interpretativo, porquanto, por mais que não se queira ou não se possa identificar, toda decisão judicial provoca consequências⁶ extrajurídicas e intrajurídicas⁷, e, dessa forma, não poderia se separar totalmente o processo de interpretação e fundamentação da decisão judicial da análise de suas consequências. Como esclarece Luis Fernando Schuartz⁸, é improvável que em um Estado Democrático de Direito prevaleça a ideia de que o Magistrado deve ser reduzido a um aplicador inflexível e intransigente de regras de conteúdo semântico prefixado, o que leva a concluir que não é realista, tampouco provável, a total abstenção dos Magistrados de considerar em suas decisões as consequências provocadas por elas e suas alternativas. Além disso, uma questão de vagueza linguística da norma jurídica demandará que o intérprete procure elementos que vão além do próprio texto normativo⁹, entre os quais estão as suas consequências.

Não obstante tal constatação, observa-se que, na atual sistemática constitucional, há a necessidade de universalização das decisões judiciais, de modo a tratar casos semelhantes de modo similar em respeito à segurança jurídica e à igualdade, visto que as decisões judiciais

⁴ CEZAROTI, Guilherme. O consequencialismo jurídico e as modulações das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13. p. 135-152. p. 137.

⁵ GODOI, Marciano Seabra de. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, *op. cit.*, p. 286-320. p. 289.

⁶ SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 248, p. 130-158, 2008. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41531/40881>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 141.

⁷ Segundo Basile Georges Campos Christopoulos, as consequências intrajurídicas são aquelas que estão dentro do contexto jurídico, ou seja, essas consequências estão previstas dentro do direito; já as consequências extrajurídicas transcendem a esfera jurídica, possuindo uma outra natureza, como econômica, sociológica ou de qualquer outra matéria. CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. Argumento consequencialista no direito. **Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL**, Maceió, v. 6, n. 3, p. 04-27, 2015. Disponível em: <http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/2061/1646>. Acesso em: 02 nov. 2019. p. 21.

⁸ SCHUARTZ, *op. cit.*, p. 141.

⁹ ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] teoria normativa da decisão judicial: caracterização, estratégias e implicações. In: SARMENTO, Daniel (coord.). **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 171-211. p. 204.

possuem como consequências lógicas não apenas a constituição de relações jurídicas, mas também a obrigatoriedade de todos observarem o padrão normativo criado por ela, impondo que somente sejam afastadas por boas razões¹⁰, muito bem fundamentadas. Contudo, deve-se destacar que a consideração das consequências fáticas de uma decisão judicial pode ser influenciada pela educação, pelo ambiente familiar e pela visão de mundo, que, no caso da sociedade brasileira, que possui múltiplas condições socioambientais, não é una, e isso com certeza interfere nos pronunciamentos judiciais¹¹, caso as consequências sejam o único parâmetro de decisão. Aliás, diferentes juízes avaliam as consequências práticas de suas decisões de forma diferente¹². Assim, no plano prático, a adoção do ponto de vista das consequências econômicas como parâmetro único de decisão provoca, sem sombra de dúvidas, uma maior imprevisibilidade nas decisões judiciais.

A despeito disso, observa-se que o argumento consequencialista de cunho econômico vem sendo utilizado em algumas decisões do STF como parâmetro principal de fundamentação de aplicação da modulação de efeitos, o que acarreta uma grande preocupação, na medida em que afasta a excepcionalidade da utilização do referido instituto, especialmente na área tributária, em que, muitas vezes, é utilizado de modo a proteger as finanças estatais em detrimento dos direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse sentido, destaca-se o voto do Ministro Gilmar Mendes, proferido no julgamento da ADI nº 2.669/DF, ocorrido em 05 de fevereiro de 2014, que, embora vencido, defendeu a aplicação da modulação temporal de efeitos em virtude de que a reversão do longo tempo de cobrança do ICMS pelos Estados Federados colocaria em perigo as finanças públicas de diversos Estados, que se veriam obrigados a devolver tributos recolhidos por expressivo período de tempo, o que implicaria verdadeiro atentado à segurança jurídica¹³.

Constata-se, dessa maneira, que o principal problema da utilização do consequencialismo jurídico nas decisões judiciais está relacionado à construção de sua fundamentação e ao critério de valoração perante outros argumentos, especialmente quando se fala em modulação de efeitos de decisões declaratórias de inconstitucionalidade que, como já

¹⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 28.

¹¹ CEZAROTI, Guilherme. O consequencialismo jurídico e as modulações das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13. p. 135-152. p. 137.

¹² POSNER, Richard Allen. **How judges think**. Cambridge: Harvard University, 2010. p. 249.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.669/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Transporte (CNT). Intimados: Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 05 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630079>. Acesso em: 01 nov. 2019. p. 65.

visto, necessitam de uma fundamentação consistente. Dessa forma, passa-se a analisar os critérios de análise acerca do uso do argumento consequencialista na interpretação jurídica.

2 Critérios de determinação de prevalência e argumentação jurídica

A modulação de efeitos deve ser realizada através do método da ponderação, em que o aplicador sopesa os valores constitucionais que justificam a manutenção dos efeitos já produzidos pelo ato inconstitucional e os valores constitucionais que fundamentam a exclusão do ato inconstitucional e seus efeitos. Ademais, o Magistrado deve decidir sem arbitrariedade, sempre procurando fundamentar sua decisão, não se podendo deduzir que haja um campo livre para as convicções morais subjetivas dos aplicadores do direito¹⁴. Nesse contexto, observa-se que é necessário definir critérios argumentativos que definam o peso de cada argumento, de forma a guiar o julgador na relação de prevalência entre os bens jurídicos em conflito no caso específico, para que, assim, ele possa encontrar a melhor solução do ponto de vista constitucional.

De qualquer forma, constata-se que é imprescindível que a fundamentação da modulação de efeitos seja baseada em valores constitucionais que se mostrem mais relevantes que a nulidade da norma declarada incompatível com a Constituição, não podendo o STF utilizar uma fundamentação exclusivamente política. Isso significa que o motivo de atribuir efeitos *ex nunc* ou *pro futuro* seria unicamente o de preservar esses direitos constitucionais que seriam atingidos e que, assim, seria provocado um prejuízo maior do que atribuir efeitos retroativos à edição da norma inválida. Dessa forma, como se percebe, a modulação de efeitos somente pode ser operada em favor da proteção de direitos constitucionais e nunca de forma a prejudicá-los¹⁵. Nesse sentido, a Professora Ana Paula Ávila assevera que:

Com isso, pretende-se afirmar que a manutenção dos efeitos de uma norma declarada inconstitucional somente está autorizada quando esses efeitos se produzirem em benefício do indivíduo. O prejuízo – sob qualquer pretexto – da liberdade, da igualdade, da segurança, da propriedade ou de qualquer outro direito que a própria Constituição designe como fundamental, jamais encontrará abrigo legítimo na faculdade que o art. 27 da Lei 9.868/99, conferiu ao Supremo Tribunal Federal. Este, enquanto souber utilizá-lo apoiado na própria Constituição que

¹⁴ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005. p. 40.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 595.

lhe incumbe guardar, usará deste poder que a lei lhe conferiu justamente para garantir a supremacia da Constituição em sua integridade¹⁶.

Sendo assim, o STF deve expor exaustivamente os fundamentos que legitimam a modulação de efeitos, de modo a demonstrar que, com essa decisão, o Tribunal estará apenas preservando, com fundamento em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, direitos constitucionais que se concretizaram durante a vigência da norma inválida. Ocorre que, a despeito disso, verifica-se que o STF em muitos casos se furtou de expor de forma clara os motivos que levaram a concluir que os argumentos utilizados provocariam insegurança jurídica ou seria o caso de excepcional interesse social¹⁷, limitando-se a indicar tais institutos jurídicos, visto que tais expressões são indeterminadas, não havendo qualquer referência que as consequências da decisão poderiam provocar qualquer insegurança jurídica ou que seria um caso de excepcional interesse social.

Isso aconteceu, por exemplo, no caso do julgamento da ADI nº 4.628/DF¹⁸, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, em que a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) ajuizou ação direta de inconstitucionalidade em face do Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Em seu voto, o Relator Ministro Luiz Fux se limitou a afirmar que votava por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressaltando as ações já ajuizadas. No referido caso, nota-se que, além da falta de fundamentação, a Constituição foi colocada em um segundo plano, o que, aliás, levou o Ministro Marco Aurélio se manifestar no seguinte sentido:

Por isso, entendo que o caso mostra-se emblemático quanto à impossibilidade de chegar-se à modulação. E, perdoem-me a expressão carioca, houve uma cara de pau incrível, no que se estabeleceu esse protocolo, colocando-se, em segundo plano, o documento básico da República, a Constituição Federal, que precisa ser mais amado, principalmente pelas unidades da

¹⁶ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 71.

¹⁷ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 159.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.628/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC). Intimados: Estado do Acre e Outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 29.

Federação. Que se aguarde a reforma tributária, porque proceder-se a essa reforma mediante simples protocolo é passo demasiadamente largo¹⁹.

Situação análoga ocorreu no RE nº 680.089/SE²⁰, em que o Estado do Sergipe interpôs Recurso Extraordinário em face de acórdão do Tribunal de Justiça do respectivo Estado que entendeu por conceder segurança ao contribuinte em mandado de segurança preventivo. Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes sequer fez referência aos conceitos de segurança jurídica ou excepcional interesse social, limitando-se a dizer que modulava os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, tomando por base a concessão da liminar na ADI nº 4.628/DF. Todavia, nos debates entre os Ministros ficou claro que a principal preocupação deles, que os levou a decidir pela modulação de efeitos, seriam as consequências financeiras que os Estados poderiam sofrer.

Ocorre que o argumento consequencialista de cunho econômico não pode ser o parâmetro de aplicação de modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade, mas apenas pode ser utilizado de modo cumulativo ou como mero reforço dos princípios constitucionais envolvidos na questão, pois a Constituição Federal sempre deve ocupar o papel de parâmetro principal nessa decisão. Ademais, os Magistrados devem ser muito cuidadosos ao construir uma fundamentação baseada nas consequências das decisões judiciais, de modo a sempre colocar a argumentação consequencialista em seu devido lugar na interpretação jurídica. Nesse sentido, Ronald Dworkin assevera que:

Não há dúvida de que os juízes devem levar em consideração as consequências de suas decisões, mas eles só podem fazê-lo na medida em que forem guiados por princípios inseridos no direito como um todo, princípios que ajudem a decidir quais consequências são pertinentes e como se deve avaliá-las, e não por suas preferências pessoais e políticas.²¹

Entretanto, mesmo os Ministros do STF, que sempre destacaram a necessidade de fundamentar a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em outra norma

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.628/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC). Intimados: Estado do Acre e Outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 36.

²⁰ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE nº 680.089/SE**. Recorrente: Estado do Sergipe. Recorrido: B2W – Companhia Global do Varejo. Amicus Curiae: Estado de São Paulo Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7393448>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 20-23.

²¹ DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. Tradução Jefferson Luiz Camargo; revisão da tradução Fernando Santos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010. p. 148.

constitucional, muitas vezes fundamentam seus motivos em consequências econômicas e financeiras para fundamentar aplicação do referido instituto²². Essa situação ficou evidente no caso do AI nº 582.280/RJ, em que, mesmo após declarar em seu voto que o Tribunal não pode afastar a tradicional regra de atribuição de efeitos *ex tunc* das decisões declaratórias de inconstitucionalidade com base em fundamento de política judiciária, o Ministro Gilmar Mendes baseou-se no motivo de que não há repercussão financeira para afastar a modulação de efeitos da decisão, conforme segue:

Não há indicação objetiva de repercussão financeira eventualmente sofrida pela municipalidade. O acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro é de 18 de novembro de 2003. O recurso extraordinário foi protocolado em 8 de maio de 2004. O agravo foi protocolado pelo interessado por volta de 1º de setembro do mesmo ano de 2004; é de se presumir que a distância temporal não qualifica aspecto fático que justifique modulação dos efeitos de não recepção, como pretendido pelo agravante.

E o que é mais importante, as decisões do STF contrárias à forma como o Município do Rio de Janeiro lançava e cobrava o IPTU são de 31 de março e de 7 de dezembro de 2000 (RR EE 248.892 e 265.907).

Assim, declaro a não-recepção das normas de IPTU do Município do Rio de Janeiro, aqui questionadas, com base nos precedentes citados, e não outorgo efeitos meramente prospectivos à referida não recepção, porque não tenho como demonstrada a repercussão econômica, a gravíssima lesão à ordem pública ou à segurança jurídica, bem como a qualquer outro princípio constitucional relevante para o caso.²³

Assim, *a contrario sensu*, segundo o Ministro Gilmar Mendes, caso houvesse repercussão econômica para o Poder Estatal nesse caso analisado, estaria autorizada a aplicação do disposto no art. 27 da Lei nº 9.868/99, o que é contrário à natureza jurídica da modulação de efeitos, porquanto tal instituto visa evitar casos em que a retroatividade dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade geraria situações ainda mais inconstitucionais, dando, nesse sentido, efetividade à supremacia constitucional. Isso já não ocorreria com a adoção do referido argumento, já que apenas as consequências econômicas não poderiam justificar a modulação de efeitos, “[...] pois não há norma constitucional que veicule o direito do Estado de invocar motivos de ordem financeira para não devolver valores

²² VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 158.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 582.280/RJ**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Olivier Charles Mathieux. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 12 de setembro de 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=390216>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 27-28.

erroneamente arrecadados”²⁴. Portanto, não haveria norma constitucional contrariada se o Município do Rio de Janeiro sofresse um grave impacto financeiro com a devolução dos tributos arrecadados de forma inconstitucional, motivo pelo qual o fundamento do Ministro Gilmar Mendes não poderia justificar a aplicação da modulação de efeitos, posto que se baseia exclusivamente em argumentos consequencialistas de cunho econômico. Dessa forma, essas situações corroboram com a conclusão da Professora Ana Paula Ávila no sentido de que:

Finalmente, é preciso perceber que, quando está em jogo a Constituição, um problema ainda mais grave se põe: admitir-se que ela seja atropelada pelo argumento meramente político, consequencialista ou pragmático, coloca em risco as próprias instituições, levando a uma ruptura estrutural que transcende à relação política e direito.²⁵

Entretanto, como pode ser observado, o grande problema com que se depara o julgador para construir uma argumentação racional, indo além de sua simples opinião ou de razões meramente políticas, encontra-se na determinação de um procedimento de construção argumentativa. Assim, embasando tal constatação, Robert Alexy²⁶ entende que a argumentação jurídica racional se dá mediante a descrição de uma série de regras a serem seguidas e de quais formas devem ser adotadas.

Nesse sentido, apresentando uma proposta de solução ao referido problema, destaca-se que o Professor Humberto Ávila²⁷, analisando o uso da argumentação jurídica em estudo sobre a imunidade constitucional do livro eletrônico, apresentou a tese da prevalência do argumento institucional sobre o não institucional, como forma de definir o peso de cada argumento na interpretação jurídica. Sendo assim, para fins deste estudo, ressalta-se que, entre os diversos argumentos levantados pelo referido autor em seu trabalho, a análise do argumento “prático da questão” que, diante da evidente proximidade com o conceito de argumento consequencialista ou pragmático, ambos serão tratados como equivalentes ou sinônimos neste trabalho.

Em seu estudo, o professor Humberto Ávila analisa diversos argumentos empregados pela doutrina para debater a imunidade tributária aos livros eletrônicos, estando de um lado

²⁴ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 159.

²⁵ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 122.

²⁶ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005. p. 280

²⁷ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 19, p. 157-180, mar. 2001. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 03 nov. 2019. p. 175.

parte da doutrina que defende o enquadramento do “livro eletrônico” na imunidade constitucional assegurada aos livros, jornais e periódicos, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal e, de outro lado, a parte da doutrina que defende que os “livros eletrônicos” não são livros, uma vez que não são organizados e encadernados em folhas de papel e, por isso, não gozam da referida imunidade tributária. Nesse contexto, Humberto Ávila divide os argumentos empregados na interpretação jurídica em argumentos institucionais e não institucionais, sendo que os argumentos institucionais são definidos como aqueles determinados por “[...] atos institucionais – parlamentares, administrativos, judiciais – [que] têm como ponto de referência o ordenamento jurídico. Possuem, nesse sentido, maior capacidade de objetivação”²⁸, enquanto os argumentos não institucionais são definidos como aqueles “[...] decorrentes apenas do apelo ao sentimento de justiça que a própria interpretação eventualmente evoca. Possuem, por isso, menor capacidade de objetivação”²⁹.

Sendo assim, analisando o estudo de Humberto Ávila, os argumentos práticos estariam classificados como argumentos não institucionais e, dessa forma, “[...] nunca serão conclusivos, porque manipuláveis arbitrariamente conforme os interesses em jogo”³⁰. No referido estudo, Humberto Ávila defende que a doutrina constrói etapas na argumentação jurídica, em que “[...] só se recorre à próxima etapa se a anterior for insuficiente para a justificação da interpretação”³¹. Em seguida, o autor formula um quadro explicativo das etapas sucessivas das possíveis argumentações, começando pelos argumentos linguísticos e sistemáticos (que, segundo o autor, estão unidos), seguidos, sucessivamente, pelos argumentos temáticos, históricos, genéricos e, por último, os práticos³².

Verifica-se, assim, que o Professor Humberto Ávila coloca o argumento prático ou consequencialista (não institucional) em último lugar dentre os grupos de argumentação e, dessa forma, atribui-lhe o menor peso de valoração, devendo ser utilizado depois de percorridos todos os argumentos jurídicos (os institucionais) centrais; além disso, deve ser escolhido o argumento não institucional mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente sobrejacentes à norma interpretada³³. Essas exigências na construção da argumentação jurídica são justificadas no dever de obediência ao Estado Democrático de Direito, que “[...] exige do uso de argumentos a motivação expressa em fundamentos

²⁸ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 19, p. 157-180, mar. 2001. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 03 nov. 2019. p. 161.

²⁹ *Ibid.*, p. 161.

³⁰ *Ibid.*, p. 170.

³¹ *Ibid.*, p. 171.

³² *Ibid.*, p. 172.

³³ *Ibid.*, p. 177.

justificáveis frente ao ordenamento jurídico em favor de crescente intersubjetividade da interpretação³⁴. Em conclusão, para os fins que interessam ao presente estudo, os argumentos que podem ser utilizados na construção da interpretação jurídica de uma questão não possuem a mesma valoração.

Desse modo, percebe-se que não é vedado ao Magistrado utilizar argumentos consequentialistas para fundamentar a aplicação da modulação de efeitos, mas esses argumentos apenas podem ser utilizados de modo cumulativo ou como reforço dos princípios constitucionais envolvidos, de modo a maximizar os valores em questão³⁵. Nessa mesma linha de pensamento, em estudo acerca de modulação temporal de efeitos, Ana Paula Ávila refere que os argumentos consequentialistas “[...] têm uma força meramente cumulativa, no sentido de que somente podem ser utilizados quando fluírem na mesma direção dos argumentos institucionais, a título de reforço³⁶, porquanto eles são manipuláveis arbitrariamente conforme os interesses na questão.

Isso se justifica no fato de que, muitas vezes, os argumentos consequentialistas têm natureza política, possuindo, nesse sentido, uma relação muito próxima com o direito, devendo-se identificar e estabelecer o lugar de cada um, visto que uma fundamentação política estará bem situada em uma proposta de lei encaminhada ao Poder Legislativo ou em alguma discussão do Poder Executivo. Todavia, essa fundamentação política não encontrará espaço em um processo de justificação judicial, já que nessa fundamentação deve prevalecer a norma jurídica, ao menos em uma democracia que se pretenda ser constitucional, somente podendo abrir espaço para o argumento político na condição de secundário³⁷. De fato, ao contrário dos demais Poderes, o Judiciário não pode decidir de acordo com os ditames de conveniência e oportunidade, mas sempre de acordo os valores e as determinações constitucionais³⁸. Contudo, se a orientação do Supremo Tribunal Federal for no sentido de privilegiar demasiadamente o argumento consequentialista de natureza política, ele passará a

³⁴ ANDRADE, Fabio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequentialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 111.

³⁵ VERMEULE, Adrian. Three strategies of interpretation. **University of Chicago Law Occasional Paper**, Chicago, n. 44, p. 03-22, jan. 2005. Disponível em: http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1046&context=occasional_papers. Acesso em: 31 out. 2019. p. 04.

³⁶ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 120.

³⁷ *Ibid.*, p. 120-121.

³⁸ PEREZ, Carlos Alberto Navarro. **Declaração de inconstitucionalidade**: a modulação dos efeitos temporais: teoria constitucional e aplicação. Curitiba: Juruá, 2014. p. 445.

funcionar como uma espécie de “segunda instância do governo”³⁹, o que provocará graves danos à democracia e ao sistema constitucional como todo.

Portanto, não se está ignorando que o Supremo Tribunal Federal (ou todo o Judiciário) possui a função institucional de dialogar com os demais poderes (Legislativo e Executivo) e com a sociedade acerca das consequências práticas de suas decisões, mas é preciso deixar claro que o parâmetro principal das decisões do STF deve ser sempre a Constituição Federal e, por isso, é compreensível que o Magistrado leve em consideração as consequências de suas decisões, mas, de maneira alguma, ele está livre para decidir, baseando-se tão somente na avaliação das melhores consequências, sem qualquer compromisso com os valores constitucionais – especialmente quando as consequências desconsideram os bens jurídicos neles tutelados, como são os direitos dos contribuintes em face da modulação em matéria tributária.

Contudo, no julgamento dos Embargos de Declaração da ADI nº 3.106/MG⁴⁰, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, ocorrido em 20 de maio de 2015, oportunidade em que o embargante (Governador do Estado de Minas Gerais) requereu que fossem sanadas omissões e contradições do acórdão embargado, bem como fossem atribuídos efeitos *ex nunc* à decisão que julgou parcialmente procedente a ação direta de inconstitucionalidade, o referido Ministro fundamentou a aplicação da modulação de efeitos no fato de que a concessão de efeitos retroativos à decisão da Corte implicaria o dever de devolução por parte do Estado de Minas Gerais de contribuições recolhidas por duradouro período de tempo, o que provocaria repercussão negativa na saúde financeira do Estado.

Nota-se que os danos financeiros que o Estado poderia sofrer não foram apresentados como adicional a um argumento jurídico, mas como fundamento único para a modulação temporal de efeitos. Dessa forma, ao modular os efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade, sem qualquer razão jurídica, o Plenário do Supremo Tribunal Federal acabou demonstrando que é sensível ao argumento consequentialista de rombo aos cofres públicos em detrimento de argumentos jurídicos e da proteção dos direitos e garantias constitucionais.

Portanto, o argumento consequentialista de cunho econômico até poderia ser legitimamente utilizado para fundamentar a aplicação da modulação de efeitos, mas não da

³⁹ ANDRADE, Fabio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequentialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 178.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.106 ED/MG**. Embargante: Governador do Estado de Minas Gerais. Embargado: Procurador-Geral da República. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 20 de maio de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9116198>. Acesso em: 31 out. 2019.

forma que o STF utilizou no julgamento dos Embargos de Declaração da ADI nº 3.106/MG. O papel do consequencialismo é o de reforço de um argumento jurídico constitucional, porquanto consequências econômicas devem estar subordinadas a esses argumentos. Isso ocorre porque a utilização de argumentos econômicos de forma autônoma para modular os efeitos de decisões declaratórias de inconstitucionalidade não é compatível com a Constituição, pois ela não permite que direitos e garantias constitucionais sejam restringidos em virtude de consequências econômicas.

Além disso, a modulação temporal de efeitos só pode ser permitida se for embasada em normas constitucionais e, por isso, o argumento consequencialista de cunho econômico deve ser apenas seu reforço na fundamentação, porquanto somente a demonstração de que a atribuição de efeitos retroativos provocaria uma situação ainda mais inconstitucional do que manter os efeitos do ato inconstitucional permite a modulação de efeitos. Por outro lado, a modulação de efeitos de lei tributária inconstitucional em desfavor do contribuinte ainda apresenta alguns problemas que tocam à segurança jurídica e ao excepcional interesse social, os quais passam a ser analisados no próximo capítulo.

3 Segurança jurídica e excepcional interesse social em matéria tributária

As expressões “razões de segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, previstas no art. 27 da Lei nº 9.868/99 como requisitos materiais de aplicação da modulação de efeitos, são consideradas conceitos jurídicos indeterminados. Essa condição gera uma grande discussão se esses conceitos pudessem ser utilizados de forma ampla, desembocando, inclusive, na aceitação irrestrita das chamadas “razões de Estado” como fundamento para a aplicação da modulação de efeitos de leis tributárias declaradas inconstitucionais⁴¹. Nesse sentido, passa-se a analisar a incidência de tais conceitos jurídicos indeterminados na seara tributária.

Assim, embora não haja uma definição clara e incontroversa acerca do conceito de segurança jurídica, esse é um princípio jurídico que está relacionado intimamente com a proteção da confiança do cidadão⁴². Nesse sentido, destaca-se o julgamento dos embargos de

⁴¹ CEZAROTI, Guilherme. O consequencialismo jurídico e as modulações das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13. p. 135-152. p. 145.

⁴² ÁVILA, Ana Paula Oliveira. Modulação dos efeitos da inconstitucionalidade das leis em benefício do estado: o começo do fim. **Revista Direito do Estado**, Salvador, n. 164, p. 01-08, maio 2016. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ana-Paula-Oliveira-Avila/modulacao-dos-efeitos-da-inconstitucionalidade-das-leis-em-beneficio-do-estado-o-comeco-do-fim>. Acesso em: 31. out. 2019. p. 03.

declaração do RE nº 377.457/PR⁴³, em que, não obstante o STF tenha entendido por manter a decisão por não modular os efeitos, restou evidente no voto da Ministra Rosa Weber que a segurança jurídica em matéria tributária está relacionada com a confiança e com a previsibilidade do contribuinte na lei, nos atos administrativos e na jurisprudência.

Dessa maneira, a origem da segurança jurídica está relacionada com os direitos fundamentais e, portanto, é um princípio protetivo dos direitos do cidadão contra o Estado, visto que é o contribuinte que deve confiar nas leis e na jurisprudência e, por esse motivo, conclui-se que a segurança jurídica não pode ser aplicada em desfavor do cidadão, já que o Estado possui poder para criar e aplicar as leis e, assim, não há confiança depositada pelo Estado em determinada lei que foi frustrada⁴⁴. Entretanto, essa proteção da confiança não pode ser confundida com a proteção da confiança orçamentária, porquanto, como já foi visto, a proteção da confiança do cidadão é fundamentada em direitos fundamentais, enquanto a proteção da confiança orçamentária do Estado pressupõe justamente o contrário, na medida em que corresponde a uma restrição a direitos fundamentais⁴⁵. Nesse mesmo sentido, Misabel Derzi, concluindo sua obra sobre modificações da jurisprudência no direito tributário, afirma que a proteção da confiança só pode ser alegada pelo cidadão:

O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração Pública, ao Poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança.⁴⁶

Contudo, em algumas decisões do STF a segurança jurídica não foi empregada nesse mesmo sentido, podendo-se destacar o voto do Ministro Gilmar Mendes, proferido no julgamento da ADI nº 2.669/DF⁴⁷, ocorrido em 05 de fevereiro de 2014, ocasião em que

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 377.457 ED/PR**. Embargante: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados associados S/C e Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Embargado: União. Relator: Ministro Rosa Weber. Relator para acórdão: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13060803>. Acesso em: 31 out. 2019.

⁴⁴ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 157-158.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 567, 569.

⁴⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 604.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.669/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Transporte (CNT). Intimados: Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 05 de fevereiro de 2014. Disponível em:

deferiu a modulação de efeitos em virtude de que a reversão do longo tempo de cobrança do ICMS pelos Estados Federados colocaria em perigo as finanças públicas de diversos Estados que se veriam obrigados a repetir tributos recolhidos por expressivo período de tempo, o que implicaria verdadeiro atentado à segurança jurídica. Nota-se que, em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes empregou o princípio da segurança jurídica em desfavor do cidadão, sendo, inclusive, utilizado para assegurar a não devolução dos valores cobrados indevidamente pelo Fisco por meio da modulação de efeitos, o que prejudicaria o contribuinte. Ocorre que o princípio da segurança jurídica não poderia ser utilizado para fundamentar uma proteção dirigida ao Estado, porquanto é o contribuinte que deve confiar nas leis criadas pelo Estado⁴⁸ e, assim, a segurança jurídica, como direito fundamental, deve ser invocada somente em sua proteção e não da Administração Tributária, ao contrário do que ocorreu nesse caso. A propósito, Humberto Ávila esclarece que:

Os fundamentos principais do princípio da proteção da confiança são os direitos fundamentais. Sendo assim, logo de saída existe um empecilho fundamental para identificação do mencionado princípio da proteção da confiança: o Estado não tem direitos fundamentais, antes possui o dever de concretizá-los; os direitos fundamentais pressupõem um “substrato pessoal”, vinculado à dignidade humana, inexistente no caso do Estado. Não por outro motivo que o princípio da proteção da confiança serve de limitação em favor do cidadão e contra o Estado, e não em favor do Estado e contra o cidadão. A essa constatação se chega pelo exame dos direitos fundamentais como sendo direitos “individuais” ou “do cidadão”. Vale dizer: os direitos fundamentais são instrumentos de defesa contra a atuação estatal criando deveres de proteção em favor do indivíduo, e não o contrário. Essa orientação protetiva é reforçada no âmbito do Direito Tributário, em que os direitos fundamentais de igualdade e de propriedade e as regras de irretroatividade e de anterioridade foram positivados como “limitações ao poder de tributar”.⁴⁹

De outra banda, essa segurança jurídica, que está relacionada com a confiança e com a previsibilidade do contribuinte na lei, é normalmente ligada à noção de boa-fé objetiva, porquanto tais institutos jurídicos implicam coerência com uma conduta precedente⁵⁰. Assim,

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630079>. Acesso em: 01 nov. 2019. p. 65.

⁴⁸ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 157.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 567.

⁵⁰ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. Modulação dos efeitos da inconstitucionalidade das leis em benefício do estado: o começo do fim. **Revista Direito do Estado**, Salvador, n. 164, p. 01-08, maio 2016. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ana-Paula-Oliveira-Avila/modulacao-dos-efeitos-da-inconstitucionalidade-das-leis-em-beneficio-do-estado-o-comeco-do-fim>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 04.

tendo em vista que o Estado é o responsável por instituir o tributo inconstitucional, verifica-se que não poderia, no futuro, se beneficiar com esse tributo declarado inconstitucional, em virtude do simples motivo de que o Estado estaria se beneficiando de uma ilicitude causada por ele mesmo, enquadrando-se no instituto da *tu quoque*, ou seja: a cláusula da boa-fé que impede que alguém tire proveito da própria torpeza⁵¹. Segundo Ana Paula Ávila⁵², a cláusula da *tu quoque* é um importante aspecto do princípio da boa-fé, de modo que o art. 27 da Lei nº 9.868/99 não pode ser invocado para beneficiar o Estado, mas tão só ao indivíduo ou à sociedade, simplesmente porque foi o próprio Estado o criador da situação de inconstitucionalidade. Seguindo essa mesma linha de pensamento, a fundamentação do voto do Ministro Luiz Fux, proferida no julgamento da ADI nº 4.425 QO/DF, foi no sentido de que:

[...] tanto a segurança jurídica quanto a proteção da confiança legítima – dois dos vetores axiológicos que justificam a modulação das decisões judiciais – não protegem quem age de má-fé ou se beneficia da própria torpeza.

Na espécie, foi a própria Fazenda Pública quem criou para si um regime jurídico desproporcionalmente vantajoso. Nesse sentido, inexistente qualquer ameaça à segurança jurídica quando se declara, retroativamente, a invalidade de uma prática institucional reprovável. Definitivamente não se pode tutelar a “confiança” de quem, no exercício do poder estatal, agracia a si com privilégios nitidamente discriminatórios. Seria um equívoco usar o argumento de segurança e estabilidade social para resguardar a situação de quem foi o próprio responsável pela edição do ato juridicamente inválido⁵³.

Não obstante as bem lançadas razões de decidir do Ministro Luiz Fux nesse caso, a análise da fundamentação do voto acima mencionado também demonstra que um dos grandes problemas da utilização do argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico para modular os efeitos de decisão é a falta de critérios de interpretação do art. 27 da Lei nº 9.868/99, justamente por permitir que os Ministros do Supremo Tribunal Federal acabem proferindo decisões sem uma linha de coerência com suas próprias condutas precedentes, o

⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 568.

⁵² ÁVILA, Ana Paula Oliveira. Modulação dos efeitos da inconstitucionalidade das leis em benefício do estado: o começo do fim. **Revista Direito do Estado**, Salvador, n. 164, p. 01-08, maio 2016. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ana-Paula-Oliveira-Avila/modulacao-dos-efeitos-da-inconstitucionalidade-das-leis-em-beneficio-do-estado-o-comeco-do-fim>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 04.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.425 QO/DF**. Requerentes: Confederação Nacional da Indústria (CNI). Intimado: Congresso Nacional. Amicus Curiae: Estado do Pará. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 25 de março de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9016259>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 12-13.

que afasta qualquer segurança jurídica na utilização do referido argumento. Nesse contexto, observa-se que o Ministro Luiz Fux, no julgamento da ADI nº 3106, antes analisado neste trabalho, votou por modular os efeitos da decisão em razão dos prejuízos financeiros que o Estado poderia sofrer com atribuição de efeitos *ex tunc* na decisão declaratória de inconstitucionalidade. Contudo, o próprio Fux votou por não modular a decisão no ponto que se tratava da compensação de precatórios unilateralmente (em benefício da Fazenda) sob o fundamento de que o Estado estaria se beneficiando de uma ilicitude provocada por ele mesmo. Ocorre que ambas as leis declaradas inconstitucionais foram editadas pelo Estado e aplicadas por ele e, em ambos os casos, alegou-se prejuízos financeiros para o Poder Público, esperando-se, desse modo, que o Ministro fundamentasse as duas decisões no mesmo sentido.

Além disso, se o STF simplesmente adotar o argumento consequencialista de cunho econômico para modular os efeitos de suas decisões, os Ministros estariam consolidando uma situação inconstitucional provocada pelo Estado, pois eles passariam a admitir que quanto maior for a arrecadação, ou seja, maior a inconstitucionalidade (seja em virtude do tempo em que a legislação inconstitucional foi aplicada, seja em razão do valor efetivamente cobrado), e, conseqüentemente, maior será o prejuízo estatal, e maior será a chance de o STF modular os efeitos dessa decisão⁵⁴, provocando, assim, um desvirtuamento nas funções institucionais do Supremo. Assim, a modulação de efeitos se transformaria em um prêmio ao Estado por ter conseguido exigir um tributo inconstitucional por um determinado período, tornando-se um estímulo a descumprir a Constituição⁵⁵. Nesse sentido, destaca-se a advertência do Ministro Marco Aurélio, proferida no julgamento da ADI nº 3.660/MS:

[...] tenho revelado preocupação com o fato de se modular as decisões judiciais, levando mesmo a um quase estímulo a descumprir-se o ordenamento jurídico, a descumprir-se a Constituição Federal, apostando-se na morosidade da Justiça e na circunstância de, somente tempos após – e a lei em exame é de 2005, mas há leis anteriores –, vir o Supremo a pronunciar-se a respeito. Entendo que, principalmente em casos flagrantes, como é o presente, de conflito da norma com a Constituição Federal, não cabe modulação. Deve ela ser reservada a situações especiais, situações de repercussão maior no campo social.⁵⁶

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 577.

⁵⁵ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 156.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.660/MS**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso do Sul e Outros. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 13 de março de 2008. Disponível em:

Dessa maneira, o Estado, aquele que instituiu o tributo inconstitucional, não poderia futuramente se beneficiar com os resultados daquele tributo inválido, por ter sido ele próprio o responsável pela situação de inconstitucionalidade. Do contrário, estaria se beneficiando de uma ilicitude causada por ele mesmo, o que é inadmissível sob o ponto de vista da boa-fé objetiva, pois permitiria que o causador da ilicitude pudesse se beneficiar de sua própria torpeza. Sendo assim, a manutenção dos efeitos da norma inconstitucional, especialmente quando esses efeitos são valores financeiros expressivos, funciona como uma espécie de encorajamento à edição de novas normas inconstitucionais⁵⁷, tornando a modulação de efeitos de leis tributárias inconstitucionais uma nova e promissora fonte de receitas, muito mais cômoda que qualquer outro tributo, já que esses não precisam respeitar qualquer regra de limitação constitucional ao poder de tributar⁵⁸.

Ademais, a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis tributárias tornará a edição de leis inconstitucionais muito mais vantajosa para o Estado do que seguir as regras estabelecidas pela Constituição ao poder de tributar. Nesse sentido, observando que nos mercados financeiros os indivíduos procuram maximizar seus benefícios, realizando escolhas que minimizem seus custos e maximizem seus benefícios, Mariana Pargendler e Bruno Meyerhof Salama⁵⁹ elaboraram um estudo relacionando o consequencialismo jurídico ao raciocínio econômico e, assim, concluíram que raciocínio consequencialista nas decisões judiciais é muitas vezes econômico, no sentido de que esses precedentes criam incentivos a realizar uma determinada prática.

Entretanto, mesmo nos estudos de direito e economia, constata-se que a maximização da riqueza não pode ser o único objetivo a ser alcançado na formulação de políticas econômicas, embora se admita que esse objetivo ocupe um papel importante nessa área. Porém, em determinadas situações, deve-se escolher outros valores, como a moral, os direitos fundamentais, a justiça processual e a cultura, devendo-se adotar escolhas adequadas aos

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=525829>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 30.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 577.

⁵⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008. p. 13.

⁵⁹ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 262, 2013. p. 95-144. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8901/7809>. Acesso em: 31 out. 2019.

casos concretos⁶⁰. Assim, no caso da modulação de efeitos de leis tributárias inconstitucionais, essa análise precisa ser cautelosa, porquanto o custo da aplicação do referido instituto jurídico seria a violação de direitos fundamentais do cidadão e falta de incerteza se o Estado estaria respeitando os limites impostos pela Constituição ao poder de tributar. Nesse sentido, observa-se que a adoção de uma teoria decisional consequencialista para modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis tributárias, desprovida de uma rigorosa limitação, é incompatível com o princípio da segurança jurídica, em virtude do custo causado pela falta de certeza que tais decisões proporcionam⁶¹ e pela violação a direitos fundamentais do cidadão.

Por outro lado, assim como a segurança jurídica, o art. 27 da Lei nº 9.868/99 traz o termo “excepcional interesse social” como outro requisito material para a modulação de efeitos, possuindo também um conceito abstratamente indeterminado. Trata-se de conceito ambíguo e que desperta grande preocupação entre aqueles que enfrentaram o tema, pois se deve fixar a ideia de que tal conceito jurídico não se confunde com o interesse da Administração Pública ou do Estado, mas sim dos administrados e da sociedade⁶². Não obstante essas preocupações, Emília Maria Velano⁶³ afirma que, quando se trata de matéria tributária, normalmente o conceito de interesse social é confundido com interesses de arrecadação do Fisco.

De fato, é através da tributação que o Estado adquire meios para executar as políticas públicas, mas não se pode confundir excepcional interesse social com interesse de arrecadação estatal, pois, em um Estado Democrático de Direito, a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em virtude de excepcional interesse social deve ser justificada por normas constitucionais⁶⁴. Dessa maneira, o Tribunal somente poderia fundamentar a aplicação da modulação de efeitos de decisão declaratória de inconstitucionalidade com base no excepcional interesse social se esse interesse estiver

⁶⁰ OGUS, Anthony. **Law and economics in the legal academy or what I should have said to discipulus**. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1528998. Acesso em: 31 out. 2019. p. 07-08.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 584.

⁶² ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 164.

⁶³ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 132.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 133.

relacionado com os direitos fundamentais, estando incluído nesses os direitos sociais⁶⁵ e, assim, a mera ameaça de insolvência da Fazenda Pública não é suficiente para configurar um excepcional interesse social. Nesse sentido, destaca-se o julgamento dos embargos de declaração do RE nº 595.838/SP, oportunidade em que a União requereu a modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Nesse julgamento, o voto do Ministro Dias Toffoli, por indeferir o pedido de modulação temporal de efeitos, foi elucidativo:

A pretendida modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é, no entanto, medida extrema, que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco. A mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida. Note-se que modular os efeitos, no caso dos autos, importaria em negar o próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.⁶⁶

Portanto, o excepcional interesse social deve ser caracterizado como um conteúdo previsto em normas constitucionais que favorece o interesse coletivo de determinado grupo em situação de vulnerabilidade, sendo necessário e suficiente para resguardar direitos fundamentais, o que deve ser indiscutivelmente demonstrado, e jamais em um interesse estatal, porquanto na Constituição Federal não há dispositivos que assegurem a proteção financeira do Estado em contrariedade aos direitos e garantias constitucionais do contribuinte. Assim, esses interesses fazendários não podem justificar lesões à Constituição Federal, mesmo que mascarados de interesses econômicos e sociais⁶⁷.

Além disso, especificamente em matéria tributária, a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade acaba gerando a impressão de que o referido instituto jurídico estaria sendo utilizado, pura e simplesmente, como instrumento para suprimir o direito à repetição de indébito tributário, o qual está diretamente relacionado com a preservação do direito fundamental à propriedade.

⁶⁵ PEREIRA NETTO, Antônio Alves. **Modulação de efeitos em matéria tributária**: análise quanto aos fundamentos constitucionais e às possibilidades de aplicação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 201.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 595.838 ED/SP**. Embargante: União. Embargado: Etel Estudos Técnicos Ltda. Amicus Curiae: Associação Nacional das Administrativas de Benefícios (ANAB). Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 18 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7850623>. Acesso em: 31 out. 2019. p. 05.

⁶⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008. p. 12.

Conclusão

Considerando-se todo o estudo apresentado na presente pesquisa, verifica-se que o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico não pode, por si só, fundamentar uma modulação temporal de efeitos, porquanto não existem normas constitucionais que garantam que o Estado possa invocar motivos de ordem econômica para não devolver valores indevidamente arrecadados. Dessa forma, observa-se que não é vedado ao intérprete utilizar o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico nas decisões judiciais, mas tal fundamento não pode ser seu parâmetro principal de decisão, mas apenas pode ser utilizado como mero reforço do argumento constitucional envolvido na questão, já que a Constituição Federal sempre deve ocupar o papel de parâmetro principal nessa decisão.

Nesse mesmo sentido também se observa que a realização da modulação temporal de efeitos em favor do Estado traz consigo o grave risco de beneficiá-lo com a inconstitucionalidade de uma lei cuja criação e aplicação ocorreram sob sua inteira responsabilidade, o que levaria a concluir que o Estado estaria se beneficiando por uma ilicitude causada por ele mesmo. Essa situação não poderia ser permitida na medida em que violaria o instituto da *tu quoque*, que é um dos consectários da boa-fé objetiva. Portanto, a realização da modulação de efeitos em favor do Estado permitiria que ele tirasse proveito de sua própria torpeza, o que seria um absurdo.

Dessa maneira, sob o fundamento de resguardar a segurança jurídica, o STF passaria a promover a insegurança jurídica e, assim fazendo, o guardião da Constituição se transformaria em um protetor das inconstitucionalidades e a modulação temporal de efeitos, por sua vez, se transformaria em um instrumento de proteção de inconstitucionalidade. Por esse motivo, também não se pode confundir excepcional interesse social com interesse de arrecadação estatal, pois a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com base no excepcional interesse social, também deve ser justificada por normas constitucionais.

Portanto, é inegável que o Estado necessita de meios para executar políticas públicas através da tributação, que deixa de ser uma mera atividade de angariar recursos para financiar o aparelho estatal para se tornar um mecanismo de realização e concretização de direitos fundamentais. Entretanto, o Estado não pode se utilizar de tais motivos para “confiscar” o patrimônio do particular, desrespeitando direitos fundamentais. Nesse contexto, quando o STF é chamado a decidir sobre a modulação de efeitos de atos inconstitucionais que promoveram o desrespeito aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, ele possui um importante papel a ser desempenhado, na medida em que pode passar a promover

inconstitucionalidades e, como consequência, provocar a perda da confiança do cidadão de ver assegurados seus direitos e garantias constitucionais.

Referências

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005.

ANDRADE, Fabio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] teoria normativa da decisão judicial: caracterização, estratégias e implicações. *In*: SARMENTO, Daniel (coord.). **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 171-211.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. Modulação dos efeitos da inconstitucionalidade das leis em benefício do estado: o começo do fim. **Revista Direito do Estado**, Salvador, n. 164, p. 01-08, maio 2016. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ana-Paula-Oliveira-Avila/modulacao-dos-efeitos-da-inconstitucionalidade-das-leis-em-beneficio-do-estado-o-comeco-do-fim>. Acesso em: 31 out. 2019.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 19, p. 157-180, mar. 2001. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 03 nov. 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.868/99**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm. Acesso em: 03 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.669/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Transporte (CNT). Intimados: Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 05 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630079>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.106 ED/MG**. Embargante: Governador do Estado de Minas Gerais. Embargado: Procurador-Geral da República. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 20 de maio de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9116198>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.660/MS**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso do Sul e Outros. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 13 de março de 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=525829>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.425 QO/DF**. Requerentes: Confederação Nacional da Indústria (CNI). Intimado: Congresso Nacional. Amicus Curiae: Estado do Pará. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 25 de março de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9016259>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.628/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC). Intimados: Estado do Acre e Outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 582.280/RJ**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Olivier Charles Mathieux. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 12 de setembro de 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=390216>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 377.457 ED/PR**. Embargante: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados associados S/C e Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Embargado: União. Relator: Ministro Rosa Weber. Relator para acórdão: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13060803>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 595.838 ED/SP**. Embargante: União. Embargado: Etel Estudos Técnicos Ltda. Amicus Curiae: Associação Nacional das Administrativas de Benefícios (ANAB). Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 18 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7850623>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 680.089/SE**. Recorrente: Estado do Sergipe. Recorrido: B2W – Companhia Global do Varejo. Amicus Curiae: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7393448>. Acesso em: 31 out. 2019.

CEZAROTI, Guilherme. O consequencialismo jurídico e as modulações das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13. p. 135-152.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. Argumento consequencialista no direito. **Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL**, Maceió, v. 6, n. 3, p. 04-27, 2015.

Disponível em: <http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/2061/1646>. Acesso em: 02 nov. 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. Tradução Jefferson Luiz Camargo; revisão da tradução Fernando Santos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13. p. 286-320.

LEFF, Arthur. Economic analysis of law: some realism about nominalism. **Faculty Scholarship Series**, paper 2820, New Haven: Yale Law School Legal Scholarship Repository, 1974. Disponível em: http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3816&context=fss_papers. Acesso em: 31 out. 2019.

OGUS, Anthony. **Law and economics in the legal academy or what I should have said to discipulus**. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1528998. Acesso em: 31 out. 2019.

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 262, 2013. p. 95-144. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8901/7809>. Acesso em: 31 out. 2019.

PEREIRA NETTO, Antônio Alves. **Modulação de efeitos em matéria tributária: análise quanto aos fundamentos constitucionais e às possibilidades de aplicação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

PEREZ, Carlos Alberto Navarro. **Declaração de inconstitucionalidade: a modulação dos efeitos temporais: teoria constitucional e aplicação**. Curitiba: Juruá, 2014.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

POSNER, Richard Allen. **How judges think**. Cambridge: Harvard University, 2010.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 248, p. 130-158, 2008. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41531/40881>. Acesso em: 31 out. 2019.

VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008.

VERMEULE, Adrian. Three strategies of interpretation. **University of Chicago Law Occasional Paper**, Chicago, n. 44, p. 03-22, jan. 2005. Disponível em: http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1046&context=occasional_papers. Acesso em: 31 out. 2019.

A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos

Maria Paula Farina Weidlich*

Resumo: A modulação de efeitos de lei declarada inconstitucional pelo Pleno do STF consiste em um instrumento processual outorgado pelo Legislador pátrio, como forma de mitigar os efeitos dessa decisão, que, via de regra, gera efeitos *ex tunc*, a fim de salvaguardar algumas relações já consolidadas na sociedade, em razão da segurança jurídica ou do excepcional interesse social, que inspiram o atual Estado Social Democrático. As consequências de eventual concessão dos efeitos prospectivos, pelo STF, incidentalmente, em sede de controle difuso ou concentrado, ultrapassam o nível jurídico, possuindo reflexos econômicos relevantes, especialmente em matéria tributária. Por essa razão, observa-se, com frequência, pedidos de modulação formulados pelo Poder Público visando, tão somente, evitar a restituição dos tributos pagos indevidamente pelo contribuinte, sob a égide de lei inconstitucional, sob a alegação de ameaça às finanças públicas ou ao cumprimento das obrigações sociais. Segundo a doutrina e a jurisprudência atuais somente tem lugar a modulação quando devidamente comprovada pela parte requerente a ameaça à segurança jurídica ou a presença de excepcional interesse social, razões que devem ser interpretadas em consonância com os direitos fundamentais e as garantias constitucionais, preocupação que se observa em várias decisões da Suprema Corte.

Palavras-chave: Modulação. Inconstitucionalidade. Efeitos prospectivos. Segurança jurídica. Excepcional interesse social.

Introdução

A modulação de efeitos das decisões judiciais que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo é fruto de uma evolução do Estado de Direito que assegurou as liberdades individuais, para o Estado Social de direito, que privilegia a igualdade social.

No Brasil, o Estado Democrático de Direito, expressamente previsto no art. 1º da CF/1988, revela-se no nosso sistema tributário assegurando aos contribuintes uma tributação baseada nos princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade, não confisco, entre outros.

Visando atenuar a rigidez dos efeitos advindos da declaração de inconstitucionalidade de lei, que em regra gera efeitos retroativos (*ex tunc*), invalidando todos os atos praticados sob

* Advogada em Porto Alegre- RS. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS e em Direito Internacional, Econômico e da Integração pela Universidade Vale do Rio dos Sinos – Unisinos. Membro instituidora da Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Autora do Livro “Imunidade Tributária das Instituições Sem Fins Lucrativos”, lançado em 2005 pela MP Editora Ltda, em São Paulo, e autora colaboradora do Livro “Imunidade Tributária”, lançado pela mesma editora em 2004. Conselheira da FECOMÉRCIO/RS. Integrante da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS. E-mail: mwpaula@hotmail.com.

sua égide, nasceu na própria jurisprudência da Suprema Corte a modulação desses efeitos aplicada em algumas decisões, a fim de preservar situações ou relações jurídicas já consolidadas na sociedade ou assegurar a estabilidade das relações sociais.

Hodiernamente, encontra-se positivada a aplicação desse instituto a partir da edição da Lei nº 9.868/1999¹, art. 27, e da Lei nº 9.882/99², art. 11, que condicionaram a sua aplicação às **razões de segurança jurídica ou ao excepcional interesse social**, que serão objeto de análise do presente estudo.

Dar-se-á, portanto, especial atenção ao disposto nos referidos diplomas legais, que legitimam a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, após a edição da Lei nº 9.868/99 (art. 27), a Fazenda Pública passou a adotar com mais frequência o pedido de modulação de efeitos, especialmente nos processos em que o STF declara a inconstitucionalidade de lei tributária, seja no controle difuso ou no concentrado, a fim de evitar a restituição dos tributos pagos indevidamente pelo contribuinte, sob a alegação de ameaça às finanças públicas e ao cumprimento de suas obrigações sociais.

E mais, a modulação de efeitos de decisões judiciais encontra-se também prevista no art. 927, § 3º, do CPC³ (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), que autoriza a modulação no caso de alteração da jurisprudência pacífica do STF ou de Tribunais Superiores.

Nesse contexto, objetiva-se analisar os critérios e fundamentos jurídicos utilizados pelo STF para aplicação da modulação de efeitos de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado e difuso, antes e após a vigência dos diplomas legais referidos, tomando-se como paradigma alguns julgados, em especial os proferidos em matéria tributária.

Dessa forma, essa análise focar-se-á em decisões proferidas pelo STF em matéria tributária, a fim de melhor compreender a complexa missão dessa Corte na aplicação da

¹ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCiviel03/9868.htm>. Acesso em: 07 nov. 2019.

² “Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.” *Id.* Palácio do Planalto. **Lei nº 9.882**, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

³ CPC, 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.” *Id.* Palácio do Planalto. **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: 07 nov. 2019.

modulação de efeitos das suas próprias decisões, declaratórias da inconstitucionalidade de lei, instituto relativamente novo no nosso sistema jurídico e que vem afetando, sobremaneira, as relações jurídicas e a sociedade como um todo.

Busca-se, assim, perquirir não só se as decisões que adotaram ou rejeitaram a modulação de efeitos são fundamentadas e motivadas à luz desses critérios, qual o seu real significado e alcance, se vinculam o julgador ao seu deferimento quando devidamente comprovados, ou se se trata de uma mera faculdade conferida pela lei ao julgador, assim como o cumprimento de suas formalidades, no que diz respeito ao quórum e à prova.

2 Modulação de efeitos utilizada pelo STF antes da edição das Leis nº 9.868/99 (art. 27) e nº 9.882/99 (art. 11)

Com efeito, o STF, anteriormente à edição da Lei nº 9868/1999, apreciou pedidos de modulação dos efeitos de inconstitucionalidade, tanto no controle concentrado como no difuso, muitas vezes requeridos pela União Federal a fim de evitar a restituição dos pagamentos efetuados pelos contribuintes de forma retroativa, lançando mão de argumentos econômicos, diminuição da arrecadação, ameaça às finanças públicas e ao cumprimento das obrigações sociais, conhecidos como *ad terrorem*.

Focar-se-á o estudo, neste tópico, na análise de uma dessas decisões proferidas pelo STF em fase anterior à positivação desse instituto da modulação de efeitos, inclusive nos casos em que essa modulação foi indeferida, a fim de demonstrar que nessa época os Ministros da Suprema Corte já faziam o seu juízo de valor a partir de critérios fáticos, em análise do caso concreto, a fim de aferir se havia ou não motivação suficiente para a modulação.

Toma-se como exemplo a decisão da ADI nº 513⁴, publicada no D.J. em 30.10.92, que declarou a inconstitucionalidade do art. 11, da Lei nº 8.134/90⁵, que instituiu aumento de

⁴ “O Tribunal, por votação unânime, na parte em que conhecida a ação, julgou-a procedente, para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27.12.1990. Votou o Presidente. Falaram: pelo requerente, o Dr. Jorge Alberto Pilar Bandarra; o Dr. Arthur de Castilho Neto, Advogado Geral da União e pelo Ministério Público Federal, o Dr. Affonso Henrique Prates Correia. Plenário, 14.06.91.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 513**. Relator: Min. Célio Borja, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1991, DJ 30-10-1992, PP – 19514 EMENT VOL-01682-01 PP-00043 RTJ VOL-00141-03 PP-00739, decisão publicada no D.J. em 30.10.92. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

⁵ “Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:
I – será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);
II – será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

imposto de renda e não índice neutro de atualização monetária, em que o STF negou o efeito *ex nunc* ou prospectivo pretendido pela União Federal, por inexistir ameaça às finanças públicas ou a algum bem política ou socialmente relevante⁶.

Nesse ponto, acertada a decisão do STF ao rejeitar a modulação de efeitos pelas razões pretendidas pela União Federal, especialmente a que diz respeito ao argumento de que tais recursos já teriam sido aplicados em obras públicas, que, no caso concreto, como ficou demonstrado, tratava-se de recurso futuro que sequer havia ingressado no patrimônio público.

De outra parte, em algumas decisões de inconstitucionalidade o STF acolheu a modulação de efeitos, procurando preservar as relações sociais e a segurança jurídica, adotando outras técnicas de modulação, interpretação conforme a Constituição, a exemplo da decisão que discutiu a legitimidade de atuação do Ministério Público do Estado de São Paulo em proceder à reparação de danos a favor da Fazenda Pública, como se infere do RE nº 147.776-8/SP⁷, assim como a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, como ocorreu no julgamento da norma que instituiu o IPMF (ADI nº 939/DF⁸).

III – o resultado será corrigido monetariamente (parágrafo único) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 1991)

Parágrafo único. O coeficiente de correção monetária (inciso III) corresponderá a um doze avos da soma das variações do valor do Bônus do Tesouro Nacional – BTN, apuradas entre o mês de janeiro do exercício financeiro e cada um dos meses do ano-base. A apuração será feita até a segunda casa decimal, desprezando-se as outras.” (Revogado pela Lei nº 8.383, de 1991). BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.134**, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8134.htm. Acesso em: 07 nov.2019.

⁶ “IV. Alegação de só poder ter efeito EX NUNC a decisão que nulifica lei que instituiu ou aumentou tributos auferidos pelo Tesouro e já aplicado em serviços ou obras públicas. Sua inaplicabilidade à hipótese dos autos que não cogita, exclusivamente, de tributos já integrados ao patrimônio público, mas, de ingresso futuro a ser apurado na declaração anual do contribuinte e recolhido posteriormente. Também não é ela atinente a eventual restituição de imposto pago a maior, porque prevista em lei e terá seu valor reduzido pela aplicação de coeficiente menos gravoso.

V. **Não existe ameaça iminente à solvência do Tesouro, à continuidade dos serviços públicos ou a algum bem política ou socialmente relevante, que justifique a supressão**, IN CASU, do efeito próprio, no Brasil, do juízo de inconstitucionalidade da norma, que é a sua nulidade. É de repelir-se, portanto, a alegada ameaça de lacuna jurídica ameaçadora (Bedrohliche Rechtslücke).” [Grifo nosso.]. *Id.* Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 513**. Relator: Min. Célio Borja, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1991, DJ 30-10-1992, PP – 19514 EMENT VOL-01682-01 PP-00043 RTJ VOL-00141-03 PP-00739, decisão publicada no D.J. em 30.10.92. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

⁷ “**EMENTA: Ministério Público: legitimação para promoção, no juízo cível, do ressarcimento do dano resultante de crime, pobre o titular do direito à reparação: C. Pr. Pen., art. 68, ainda constitucional (cf. RE 135328): processo de inconstitucionalização das leis. 1. A alternativa radical da jurisdição constitucional ortodoxa entre a constitucionalidade plena e a declaração de inconstitucionalidade ou revogação por inconstitucionalidade da lei com fulminante eficácia ex tunc faz abstração da evidência de que a implementação de uma nova ordem constitucional não é um fato instantâneo, mas um processo, no qual a possibilidade de realização da norma da Constituição – ainda quando teoricamente não se cuide de preceito de eficácia limitada – subordina-se muitas vezes a alterações da realidade fáctica que a viabilizem. 2. No contexto da Constituição de 1988, a atribuição anteriormente dada ao Ministério Público pelo art. 68 C. Pr. Penal - constituindo modalidade de assistência judiciária - deve reputar-se transferida para a Defensoria Pública: essa, porém, para esse fim, só se pode considerar existente, onde e quando organizada, de direito e de fato, nos moldes do art. 134 da própria**

3 Modulação de efeitos aplicada pelo STF com base em lei

Analisa-se neste tópico em que circunstâncias a modulação de efeitos poderá, ou melhor, deverá ser aplicada pelo STF, conforme prevê o art. 27 da Lei nº 9.868/99:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista **razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social**, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.⁹ [Grifo nosso.].

Agregue-se, ainda, o disposto na Lei nº 9.882/1999, no art. 11, que também autoriza o STF, sob as mesmas razões, a mitigar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental:

Constituição e da lei complementar por ela ordenada: até que – na União ou em cada Estado considerado –, se implemente essa condição de viabilização da cogitada transferência constitucional de atribuições, o art. 68 C. Pr. Pen. será considerado ainda vigente: é o caso do Estado de São Paulo, como decidiu o plenário no RE 135328.” [Grifo no original.]. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 147.776-8/SP. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

⁸ “EMENTA: Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, ‘b’, e VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, ‘a’, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o ‘art. 150, III, ‘b’ e VI’, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, ‘b’ da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, ‘a’, da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: ‘b’): templos de qualquer culto; ‘c’): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e ‘d’): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’ da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.” [Grifo no original.]. *Id.* Supremo Tribunal Federal. ADI nº 939/DF. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

⁹ *Id.* Palácio do Planalto. Lei nº 9.868, de novembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista **razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social**, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.¹⁰ [Grifo nosso].

Embora esses dispositivos legais tenham sido objeto de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs nº 2.154¹¹ e nº 2.258¹²), ainda pendentes de julgamento, é incontroverso que o STF vem se louvando nesses diplomas legais para modular os efeitos de suas decisões de inconstitucionalidade, o que já revela, na prática, o seu acolhimento acerca de sua validade.

¹⁰ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.882**, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm Acesso em: 07 nov. 2019.

¹¹ “**Decisão.** DESPACHO: Foram apensados aos da presente ADIn 2154 os autos da ADIn 2258, para processamento conjunto, dada a imbricação parcial dos respectivos objetos, relativos à L. 9688/99 – que ‘dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal’.

A primeira – ADIn 2154, da Confederação Nacional dos Profissionais Liberais –, além de imputar ao diploma ilegítima omissão parcial atinente às garantias do contraditório e da ampla defesa no processo da ADC, arguiu a inconstitucionalidade dos arts. 26, in fine – no que veda a ação rescisória das decisões definitivas dos processos de controle direto que disciplina – e do art. 27 – que autoriza ao STF a manipulação da eficácia temporal da declaração de inconstitucionalidade.

A segunda – ADIn 2258, da Ordem dos Advogados do Brasil –, impugna a validade desse mesmo art. 27 e mais a do art. 11, § 2º, in fine – que admite possa o Tribunal, ao deferir medida cautelar na ADIn, decidir que não se torne aplicável a legislação anterior – a do art. 21 – que admite consista a medida cautelar na ADC na determinação de que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até seu julgamento definitivo.

Em ambas, há pedido cautelar.

Já prestadas as informações pelo Congresso Nacional (f. 116 - 161) – com ampla documentação do processo legislativo – e pela Presidência da República – estas, explicitamente adotados pelos Senhor Advogado Nacional e com exauriente defesa da lei questionada – o que dispensa novas informações e a nova audiência da Advocacia-Geral.

De qualquer modo, cientificados desta decisão, nada impede que tragam novos elementos de fato ou de direito, que entendam relevantes.

Por outro lado, a natureza e a relevância da matéria reclamam rápida e definitiva solução, a evitar que a pendência do processo – sejam quais forem as decisões cautelares liminarmente tomadas – além de prorrogar o período de incerteza jurídica, possa vir a obstruir o andamento de outros processos objetivos ou subjetivos, quiçá urgentes.

Valho-me, pois, da alternativa aberta pelo art. 12 da mesma L. 9868/99 – este, não questionado – para pedir o parecer do Senhor Procurador-Geral da República, no prazo legal, de modo a propiciar o julgamento definitivo da ações.

Brasília, 24 de setembro de 2001.

Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – Relator.” *Id.* Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2154/DF**. DISTRITO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 24/09/2001. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

¹² “**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (Relator), que declarava, no ponto, a inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 16.08.2007.” *Id.* Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2258**. DISTRITO FEDERAL. Relator: MIN. DIAS TOFFOLI. Redator do acórdão: Apenso Principal: ADI 2154. 04/12/2017 Convertido em eletrônico em 04/12/2017. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

Aliás, o atual Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 13.105/2015, também prevê a possibilidade de modulação, em outras hipóteses, condicionada aos mesmos requisitos, *verbis*:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

§ 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**.¹³ [Grifo nosso.].

Necessário, pois, examinar-se os requisitos justificadores da modulação de efeitos de suas próprias decisões pelo STF, em exceção à regra geral da nulidade ou eficácia *ex tunc*, que somente cederia lugar para a aplicação de força prospectiva nos casos de ameaça à segurança jurídica ou à presença de excepcional interesse social.

3.1 Requisitos materiais

3.1.1 *Segurança jurídica*

O primeiro requisito para aplicação da modulação de efeitos consiste na segurança jurídica, fundamento utilizado com frequência, nos dias atuais, em demandas que envolvem matéria tributária, especialmente para justificar os pedidos formulados pela Fazenda Pública, visando à eficácia prospectiva da lei declarada inconstitucional pelo STF.

Importante destacar que a segurança jurídica em matéria tributária decorre, especialmente, dos princípios constitucionais dispostos na Constituição Federal de 1988, no art. 150. Diz-se em matéria tributária, não só porque esse é o foco deste estudo, mas porque o direito tributário não admite analogia e é embasado em princípios constitucionais estritos, como é o caso do princípio da legalidade, não podendo, por essa razão, se afastar dos pilares constitucionais que regem o sistema tributário e constitucional em vigor.

Nesse sentido, invoca-se a lição do ilustre doutrinador José Afonso da Silva, pelos didáticos esclarecimentos que contém: “A temática deste número lega-se à sucessão de leis no tempo e à necessidade de assegurar o valor da segurança jurídica, especialmente no que tange à estabilidade dos direitos subjetivos”¹⁴.

¹³ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

¹⁴ SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 115. Extrai-se da mesma obra: “Essa segurança realiza-se nas garantias consubstanciadas no artigo 150: (a) de que

Como nos ensina o professor Humberto Ávila, manter a norma é “mais” conforme a Constituição do que declarar a sua nulidade, como se extrai de suas ilações acerca da aplicação da Lei nº 9.868/99:

Para aplicar de modo constitucional a Lei n. 9.868/99, o Tribunal deverá harmonizar a tradicional eficácia da declaração de inconstitucionalidade – a nulidade – com a sua tradicional jurisprudência relativa à manutenção dos efeitos de determinados atos em nome da estabilidade das relações e dos direitos fundamentais do cidadão. Com efeito, de um lado, há a jurisprudência segundo a qual a lei declarada inconstitucional deve ser vista de acordo com a posição dominante, como nula desde o início (*ex tunc*) e sem a necessidade de qualquer outro ato (*ipso jure*). Sobre essa questão não há dúvidas. O decisivo é a hierarquia constitucional do princípio da nulidade, que encontrou reconhecimento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

De outro lado, porém, há a jurisprudência que, em casos extraordinários, opta por manter os efeitos dos atos havidos como inconstitucionais sob o argumento de que, nesses casos, a desconsideração dos efeitos violaria ainda mais a Constituição. Mantém-se a hierarquia constitucional, mas fundamenta-se a validade da norma infraconstitucional em outras normas constitucionais. **E em vez de analisar a compatibilidade ou incompatibilidade da norma infraconstitucional com uma ou outra norma constitucional, analisa-se a compatibilidade com toda a Constituição, para chegar à conclusão, em casos extraordinários, que manter a norma é “mais” conforme a Constituição do que declarar a sua nulidade.** Pode-se afirmar, nessas hipóteses, que o Supremo Tribunal Federal faz um controle de “mais constitucionalidade” das leis.¹⁵ [Grifo nosso.].

Segundo o professor Heleno Taveira Torres¹⁶, em artigo sob o título “Modulação de Efeitos da Decisão e o Ativismo Judicial”, não há no sistema constitucional tributário

nenhum tributo será exigido nem aumentado senão em virtude de lei (inc. I); princípio da legalidade tributária, que já estudamos; (b) de que não se instituirá tratamento desigual entre contribuintes (inc. II); (c) de que nenhum tributo será cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado nem mesmo no exercício financeiro em que haja publicada a lei que os instituiu ou aumentou (inc. III); (d) de que não haverá tributo com efeito confiscatório (inc. IV).”

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 286-287.

¹⁶ “A doutrina nacional, na esteira de terminologia usual no *Common Law*, passou então a falar em ‘consequencialismo jurídico’, para designar a possibilidade de acomodação do julgamento de certa matéria com exame das questões materiais e repercussões concretas, com vista a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Em matéria tributária, porém, prevalece a certeza jurídica e todo o plexo de normas volta-se para garantir, a partir de um estado de normalidade, a estabilidade do ordenamento e a confiança legítima dos contribuintes. **Por conseguinte, não há oportunidade, no modelo de Sistema Constitucional Tributário brasileiro, para argumentos consequencialistas, à semelhança de ‘quebra do erário’, ‘dificuldades de caixa’ ou ‘crises econômicas’ como pretexto para descumprir a Constituição**”. [Grifo nosso.]. TORRES, H. T. **Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental-autores>. Acesso em: 07 nov. 2019.

brasileiro lugar para argumentos consequencialistas, fundados em dificuldades de caixa como pretexto para descumprir a Constituição.

Nessa esteira, o voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, nos Embargos Declaratórios na ADI nº 2.909¹⁷, ao rejeitar o pedido de efeitos prospectivos da declaração de inconstitucionalidade de Lei do Rio Grande Sul, nº 11.667/2001, que se propunha ao gerenciamento dos depósitos judiciais, por entender a segurança jurídica sempre como valor constitucional que não pode ser violado.

3.1.2 *Excepcional interesse social*

Como se extrai do art. 27 da Lei nº 9.868/99 em análise, não é qualquer interesse social que justificaria a aplicação da modulação de efeitos de uma lei declarada inconstitucional; impõe-se seja ele de caráter excepcional, extraordinário.

Como também previu a norma sob enfoque, o excepcional interesse social é uma das razões previstas pelo legislador ordinário para se requerer a modulação de efeitos, o que facilmente se depreende da conjunção “ou” prevista no dispositivo legal em comento, que indica alternativa, bastando, portanto, a segurança jurídica ou o excepcional interesse social para a aplicação dessa regra.

Qual seria a melhor interpretação para o *excepcional interesse social* eleito pelo legislador ordinário, no dispositivo supra invocado, capaz de autorizar os efeitos prospectivos, derogando a regra geral que consiste nos efeitos pretéritos *ex tunc*? Estaria associada aos direitos sociais dispostos no texto constitucional?

Partindo-se, por hipótese, do pressuposto de que se trata de um direito social, por que o legislador não optou por essa expressão? Não, preferiu o legislador a expressão interesse, porque a nosso ver tem abrangência maior, atinge o interesse coletivo de toda sociedade, justificando, assim, a sua excepcionalidade.

A propósito disso, tratando-se os direitos sociais de uma conquista do Estado Democrático de Direito, assegurados pela Carta Magna de 1988, cuja evolução, por certo, não

¹⁷ “Para a causa vertente, de se ter, contudo, inaplicável a técnica da modulação de efeitos, na exata medida em que não presente a completude dos requisitos exigíveis. A segurança jurídica se faz presente a impedir que se desconsiderem de modo, sublinhe-se, injustificado, situações jurídicas que viessem sendo consideradas cristalizadas até o momento em que verificada alteração em sua compreensão jurídica. Há que se tomar sempre a segurança jurídica, como valor constitucional que é, e por deferência à unidade da Constituição, passível de harmonização com outros dos valores constitucionais.” [Grifo nosso.]. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.909**. ED, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 09/02/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 23-02-2018 PUBLIC 26-02-2018, unânime, Plenário, Sessão Virtual de 2.2.2018 a 8.2.2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

é taxativa, em razão de a evolução da sociedade ser mais dinâmica do que o legislador constituinte poderia prever, impõe-se sejam eles traduzidos de acordo com as necessidades sociais contemporâneas. Dessa forma, o interesse social excepcional consistiria não necessariamente em um direito social contemplado pela norma constitucional, mas em uma garantia constitucional que decorre de uma análise sistemática de princípios e normas que asseguram aos cidadãos brasileiros o bem-estar social.

A esse respeito leciona Paulo Bonavides:

O constitucionalismo dessa terceira época fez brotar no Brasil desde 1934 o modelo fascinante de um Estado Social de inspiração alemã, atado politicamente a formas democráticas, em que a Sociedade e o homem-pessoa – não o homem-indivíduo – são os valores supremos. Tudo, porém, indissolivelmente vinculado a uma concepção reabilitadora e legitimante do papel do Estado com referência à democracia, à liberdade e à igualdade.¹⁸

A Suprema Corte assim se posicionou ao negar os efeitos prospectivos requeridos pelo Conselho Regional de Enfermagem do Paraná – COREN/PR, em face da declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, em RE nº 704.292, em repercussão geral, como se depreende de parte da ementa a seguir reproduzida:

8. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco, motivo pelo qual é o caso de se indeferir o pleito. 9. Negado provimento ao recurso extraordinário.¹⁹ [Grifo nosso].

¹⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

¹⁹ “EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Contribuições. Jurisprudência da Corte. Legalidade suficiente. Lei nº 11.000/04. Delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades. Inconstitucionalidade. 1. Na jurisprudência da Corte, a ideia de legalidade, no tocante às contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é de fim ou de resultado, notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou o fato gerador. Como nessas contribuições existe um quê de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, seria imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada. Precedentes. 2. Respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade 3. A Lei nº 11.000/04 que autoriza os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as anuidades devidas por pessoas físicas ou jurídicas não estabeleceu expectativas, criando uma situação de instabilidade

Por outra, se infere da expressão interesse social aquele que atinge a coletividade como um todo, não se restringindo aos interesses públicos ou estatais. Do contrário, teria o legislador optado pela expressão interesse público.

Conclui-se, assim, que o excepcional interesse social, além de ser de caráter extraordinário, por seu valor na sociedade, teria que ser de absoluta relevância à manutenção do bem-estar social, sem jamais violar as garantias constitucionais expressas na nossa Constituição Federal acerca dos direitos fundamentais, aí inclusos os direitos sociais.

3.2 Requisito formal

3.2.1 *Quorum qualificado*

Os dispositivos legais que tratam da modulação de efeitos, objeto do presente estudo, em especial os dispostos nas leis acima referidas, determinam que “[...] poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”²⁰.

Esse quórum qualificado de dois terços de seus membros, ou seja, 8 dos 11 Ministros que compõem o Pleno do STF, deve deliberar sobre a modulação de efeitos de inconstitucionalidade de suas próprias decisões, o que leva à óbvia conclusão de que a

institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação – afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade. 4. O grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei nº 11.000/2000 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu. 5. Não cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar atualização monetária em patamares superiores aos permitidos em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. 6. Declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da integralidade do seu § 1º. 7. Na esteira do que assentado no RE nº 838.284/SC e nas ADI nºs 4.697/DF e 4.762/DF, as inconstitucionalidades presentes na Lei nº 11.000/04 não se estendem às Leis nºs 6.994/82 e 12.514/11. Essas duas leis são constitucionais no tocante às anuidades devidas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, haja vista que elas, além de prescreverem o teto da exação, realizam o diálogo com o ato normativo infralegal em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. 8. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco, motivo pelo qual é o caso de se indeferir o pleito. 9. Nega provimento ao recurso extraordinário.” [Grifo no original.]. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 704.292. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 02-08-2017 PUBLIC 03-08-2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

²⁰ *Id.* Palácio do Planalto. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCiv03/9868.htm>. Acesso em: 07 nov. 2019.

declaração de inconstitucionalidade de que tratam as normas dos arts. 27 da Lei nº 9.868/99 e 11 da Lei nº 9.882/99, é aquela apreciada e declarada por Sessão Plenária da Suprema Corte.

Por outro lado, cabe aqui uma observação importante. É que esse quórum qualificado de dois terços previstos pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99 e pelo art. 11 da Lei nº 9.882 apenas se aplica às declarações de inconstitucionalidade, não sendo exigido na modulação de efeitos prevista pelo art. 927, § 3º, do CPC, que tem aplicação nas hipóteses de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos.

4 Modulação de efeitos e controle constitucional exercido pelo STF como poder-dever

4.1 Faculdade ou poder-dever do STF

O emprego do verbo “poderá”, no art. 27 da Lei nº 9.868/99, assim como no art. 11 da Lei nº 9.882/1999, a princípio levaria o intérprete a pensar que seria facultado aos Ministros da Suprema Corte aplicar a modulação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade dentro de seu poder discricionário, o que não parece a melhor exegese, visto que, se de um lado o STF está autorizado pelo legislador ordinário a modular os efeitos de suas próprias decisões, por outro lado às partes também emerge o direito subjetivo de requerer essa modulação, sempre que comprovadas as razões para sua aplicação (segurança jurídica ou excepcional interesse social).

Entretanto, esse não foi o entendimento do STF, ao aplicar a modulação de efeitos em decisão onde houve mudança de jurisprudência do Tribunal quanto à substituição tributária progressiva e ao direito à restituição do ICMS, como se vê nos Embargos de Declaração promovidos pelo Estado de Minas Gerais, no RE nº 593.849²¹. Ressalvado o resultado do

²¹ “SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SÚMULA DE JULGAMENTO. ATA DE JULGAMENTO. PREMISSAS FÁTICAS. SUPORTE NORMATIVO. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO. NÃO CONFIGURADA. ESCLARECIMENTO. POSSIBILIDADE. 1. Nos termos do artigo 1.022 do Código de Processo Civil, os embargos de declaração não constituem meio hábil para reforma do julgado, sendo cabíveis somente nos casos de obscuridade, contradição ou omissão da decisão impugnada, bem como para corrigir eventual erro material. 2. Os embargos declaratórios não se prestam à rediscussão do assentado em paradigma de repercussão geral, com pretensão de efeitos infringentes, mesmo que a título de reparar equívocos fáticos e normativos, os quais foram suscitados no curso do processo e devidamente enfrentados e valorados pela corrente majoritária do STF. 3. A despeito de veicular pretensões estranhas às hipóteses legais de cabimento de embargos de declaração, a jurisprudência do STF admite o acolhimento de embargos declaratórios tão somente para prestação de esclarecimento reputado necessário, sem quaisquer efeitos infringentes. 4. A tese de julgamento que consta em ata de julgamento publicada no Diário Oficial possui força de acórdão, até a publicação deste. Assim, o marco temporal de observância da orientação jurisprudencial para casos futuros ajuizados após o

juízo acerca do não cabimento dos Embargos de Declaração e o próprio mérito da aplicação da modulação de efeitos baseada na mudança de jurisprudência, que parece acertada, com a devida *vênia* equivocaram-se os Ministros do STF quando afirmaram se tratar de uma faculdade conferida a essa Corte.

Ora, embora as leis sob análise, inclusive a norma prevista no art. 927, § 3º, do CPC, que dispõem sobre a modulação de efeitos, tenham utilizado o verbo *poder*, não se concorda com a ilação no julgamento acima referido (RE nº 593.849), de que se trataria de uma faculdade outorgada pelo legislador à Suprema Corte, porque tornaria discricionária a atividade jurisdicional de controle de constitucionalidade que discricionária não é, por não pressupor juízo de conveniência, e, sim, juízo de validade da norma infraconstitucional perante a norma máxima (CRFB/1988).

Nesse sentido, ousamos afirmar que a modulação constitui mais uma forma de controle de constitucionalidade de lei, cujo suporte são os valores que decorrem dos próprios princípios e garantias constitucionais, segurança jurídica ou excepcional interesse social, desde que comprovadamente presentes no caso concreto.

Conclui-se, neste ponto, que a modulação de efeitos consiste em um poder-dever conferido pelo legislador ao STF, bem como um direito subjetivo outorgado às partes, condicionado à comprovação de um dos requisitos previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99, ou no art. 11 da Lei nº 9.882/99, consubstanciados na segurança jurídica ou no excepcional interesse social, ou, ainda, na alteração da jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores, esse último previsto pelo art. 927, § 3º do CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

No próximo tópico abordaremos a questão relativa à modulação da decisão a partir de um marco estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal, previsto nas leis em comento.

juízo do paradigma deve ser considerado a partir da publicação da tese ou súmula da decisão em meio oficial. Arts. 1.035, §11, e 1.040 do CPC. 5. Não há omissão na súmula da decisão, por não abarcar os casos em que a base presumida é menor do que a base real, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso do processo. De todo modo, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa do Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN. 6. **Não há contradição na modulação de efeitos da decisão recorrida realizada, pois se trata de faculdade processual conferida ao STF, em caso de alteração da jurisprudência dominante, condicionada à presença de interesse social e em prol da segurança jurídica.** Não há, então, relação de causalidade entre a mudança de entendimento jurisprudencial e a adoção da técnica de superação prospectiva de precedente (*prospective overruling*). Art. 927, §3º, do CPC. 7. O comando dispositivo do acórdão detém densidade suficiente para a satisfação executiva da pretensão deduzida em juízo, sendo assim o montante e as parcelas devidas ultrapassam o âmbito de cognoscibilidade do recurso extraordinário e de conveniência da sistemática da repercussão geral. RE-QO 593.995, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 17.06.2014. 8. Embargos declaratórios rejeitados.” [Grifo nosso.]. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 593.849**. ED-segundos, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 08/11/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-263 DIVULG 20-11-2017 PUBLIC 21-11-2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

4.2 Modulação temporal

Como se depreende do art. 27 da Lei nº 9.868/99 e do art. 11 da Lei nº 9.882/99, o STF “poderá” restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, determinando que somente tenha eficácia a partir do seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a fixar.

Em alguns casos, os Ministros da Suprema Corte vêm fixando um marco processual para os efeitos prospectivos terem início, sob a justificativa de compatibilizar a aplicação da modulação de efeitos, sob os fundamentos (segurança jurídica e/ou excepcional interesse social), com as normas e princípios constitucionais vigentes.

Em sede da ADI nº 4.481, o STF, baseando-se no princípio da boa-fé e da segurança jurídica, julgou parcialmente provida a modulação de efeitos, por entender que a norma declarada inconstitucional vigorou por 8 anos sem que fosse suspensa pela Corte²².

Como se demonstrará no próximo tópico, a modulação de efeitos a partir de um dado momento processual é utilizada com mais frequência pelo STF, especialmente nos casos em que a norma não foi suspensa e esse tribunal demorou longos anos para o julgamento do mérito da causa, a exemplo da decisão acima ementada.

5 Critérios e fundamentos sedimentados pela Suprema Corte para a aplicação ou negativa da modulação de efeitos

Os fundamentos jurídicos, abordados nos tópicos anteriores, que norteiam a aplicação da modulação de efeitos pelo STF consistem na segurança jurídica ou no excepcional interesse social, ambos interpretados à luz das normas e princípios constitucionais. Nosso foco, agora, é procurar entender quais critérios guiam o entendimento dessa Corte para o acolhimento ou a negativa dos efeitos prospectivos pleiteados em matéria tributária.

²² “TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os **princípios da boa-fé e da segurança jurídica**, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.” [Grifo nosso.]. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.481**. Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

Como se extrai de algumas decisões analisadas neste estudo, um dos primeiros critérios para a aplicação da modulação pelos Ministros do STF consiste na comprovação, no caso concreto, de ameaça à segurança jurídica ou a presença do excepcional interesse social, ambos fundamentos interpretados à luz das garantias e dos direitos fundamentais previstos na CRFB.

O eminente Relator Dias Toffoli, ao negar o pedido de modulação de efeitos pelo Conselho Regional de Enfermagem do Paraná – COREN/PR, no RE nº 704.292²³, sustentou que, por se tratar de medida extrema, só se justificaria se comprovado gravíssimo risco à ordem social.

A prova robusta de um dos requisitos autorizadores da modulação (ameaça à segurança jurídica ou o excepcional interesse social) constitui, portanto, um dos critérios utilizados pelo STF para conceder ou negar a pretendida eficácia prospectiva.

Outro critério considerado pela Suprema Corte, para esse efeito, diz respeito à **confiança legítima e à boa-fé**, especialmente nos casos em que essa Corte não tenha suspenso em caráter liminar a norma declarada inconstitucional ou tenha mudado de entendimento muito tempo depois, aplicando, nesses casos, os efeitos prospectivos a partir de um marco temporal, como se depreende dos fundamentos da ADI nº 4.481, anteriormente analisada.

Outra regra que vem sendo utilizada pelo STF para modular o marco temporal dos efeitos prospectivos diz respeito ao não alcance das ações já ajuizadas, no caso de concessão da modulação em caráter liminar em sede de ADI²⁴.

Sedimentou-se, também, no âmbito da jurisprudência da Suprema Corte, regra que diz respeito à posição desse Tribunal acerca da inexistência de repercussão geral em recurso extraordinário que busca atribuir efeitos prospectivos à declaração incidental de

²³ “Modulação dos efeitos da decisão: A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é **medida extrema**, a qual somente se justifica **se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social**. As razões recursais não contêm indicação concreta nem específica desse risco, motivo pelo qual entendo ser o caso de indeferir o pleito. Não obstante, creio ser assente na Corte que a declaração de inconstitucionalidade tem efeitos repristinatórios, porquanto fulmina a norma desde seu surgimento, na medida em que não estou a dar o efeito prospectivo à modulação.” [Grifo nosso.]. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 704.292**. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 02-08-2017 PUBLIC 03-08-2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

²⁴ “DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA NA ADI 4.628. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. INAPLICABILIDADE ÀS AÇÕES JÁ AJUIZADAS. 1. **Nos termos da jurisprudência da Corte, a modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar na ADI 4.628, não se aplica às ações já ajuizadas.** No caso, o recorrente está impedido de cobrar o ICMS incidente em decorrência do Protocolo nº 21/2011 por força da medida antecipatória concedida no presente mandado de segurança desde janeiro de 2012. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.” [Grifo nosso.]. *Id.* Supremo Tribunal Federal. **ARE nº 864.799 AGR/MT**. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

inconstitucionalidade, entendimento que sobressai em inúmeros recursos interpostos pelo Estado do Rio de Janeiro, em face de decisão acerca da inconstitucionalidade do IPTU alíquotas progressivas anteriormente à EC 29/2000, como registra a seguinte ementa:

RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Tributo. IPTU. Taxas de Iluminação Pública e de Coleta de Lixo e Limpeza Pública. Alíquotas progressivas. Inconstitucionalidade reconhecida. Atribuição de efeitos prospectivos à decisão. Ausência de repercussão geral. Recurso não conhecido. **Não apresenta repercussão geral recurso tendente a atribuir efeitos prospectivos (*ex nunc*) a declaração incidental de inconstitucionalidade.**²⁵ [Grifo nosso.].

A propósito disso, merece destaque o entendimento do STF acerca da modulação temporal de efeitos pleiteada pelo Estado do RJ, em sede de controle difuso de constitucionalidade, conteúdo estampado na ementa a seguir colacionada:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA (IPTU). MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. PROGRESSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 668/STF. Ambas as Turmas desta Corte vêm decidindo que a progressividade do IPTU do município do Rio de Janeiro antes da EC 29/2000 era inconstitucional. CONSTITUCIONAL. CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO TEMPORAL DA DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. **A orientação do Supremo Tribunal Federal admite, em situações extremas, o reconhecimento de efeitos meramente prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade.** Requisitos ausentes na hipótese. Precedentes da Segunda Turma. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento.²⁶ [Grifo nosso.].

Como se vê, o STF vem admitindo a modulação nas declarações de inconstitucionalidade de caráter incidental, em casos extremos, especialmente quando se tratar de matéria já pacificada por essa Corte, o que se parece a melhor exegese, em razão dos efeitos vinculantes das decisões plenárias, que servem de paradigma para os demais Tribunais.

Aliás, a modulação temporal de efeitos de inconstitucionalidade, no caso de súmula vinculante também encontra respaldo na Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, que regulamenta o art. 103-A da CF, cujo art. 4º preceitua:

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 592.321 RG**. Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 01/08/2009, DJe-191 DIVULG 08-10-2009 PUBLIC 09-10-2009 EMENT VOL-02377-07. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

²⁶ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **AI nº 627.770 AgR**. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20-10-2011 PUBLIC 21-10-2011 EMENT VOL-02612-02 PP-00220. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, **poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.**²⁷ [Grifo nosso.].

Dessa forma, é inequívoco que o STF está autorizado a conceder efeitos prospectivos de suas decisões de inconstitucionalidade tanto em sede de controle concentrado, como em sede de controle difuso, inclusive em caráter incidental, sempre que comprovadamente presentes a ameaça à segurança jurídica ou o excepcional interesse social.

Retomando a análise do acórdão que se adota como paradigma em ordem a demonstrar os critérios utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para modular os efeitos de lei declarada inconstitucional, no caso a que diz respeito ao ITPU progressivo cobrado pelo Município do Rio de Janeiro anteriormente à EC 29/2000, reproduz-se a fundamentação jurídica acerca dos efeitos prospectivos, extraída do voto do eminente Relator Ministro Joaquim Barbosa:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. **Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações.**

Evidentemente, a possibilidade que o sistema jurídico confere ao Supremo Tribunal Federal para modular no tempo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a destinação do produto da arrecadação ao exercício de atividades estatais não podem redundar na imunização do Estado ao dever de zelar pela validade das normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal.²⁸ [Grifo nosso.].

Embora a tendência do STF se mostre-se denegatória dos efeitos prospectivos, em especial em casos que envolvem matéria tributária e a consequente restituição de tributos, encontrou-se um julgamento de parcial provimento de pedido de modulação de efeitos proposto pelo INSS no RE nº 559.943/RS, após reconhecimento da inconstitucionalidade

²⁷ BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 11.417**, de 19 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11417.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

²⁸ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **AI nº 627.770 AgR**. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20-10-2011 PUBLIC 21-10-2011 EMENTA VOL-02612-02 PP-00220. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

formal dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, por desrespeito à reserva constitucional de lei complementar (CF, art. 146, III, “b”), como se infere do voto do Ministro Gilmar Mendes:

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a **insegurança jurídica** que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo **a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições** com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.²⁹ [Grifo nosso.].

Aliás, a diferença de tratamento dada pelo STF ao Poder Público e ao Contribuinte, quando requerentes do pedido de modulação, é flagrante nesse julgamento, conforme destacado pelo Ministro Marco Aurélio, que foi voto vencido nesse aspecto:

Indago: podemos cogitar de contexto a autorizar a modulação? **A meu ver, não. E decidimos, há pouco – só que aqui os ventos beneficiam o Estado e no caso a que me refiro, o pleito se mostrou dos contribuintes em situação mais favorável à modulação, e ela foi rechaçada, quando examinamos a questão da alíquota zero e do Imposto sobre Produtos Industrializados. O Tribunal, nessa oportunidade – e buscavam os contribuintes a modulação apontou que não haveria como se cogitar de insegurança jurídica porque os pronunciamentos anteriores, estes sim a favor dos contribuintes, dos beneficiários do pleito de modulação, não teriam transitado em julgado.** Ora, Presidente, neste caso concreto, em que a jurisprudência do Supremo, desde 1969, sempre foi no sentido de se ter como indispensável o trato da matéria mediante lei complementar – e a Lei nº 8.212, repito, é de 1991 não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos, passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.

De mais a mais, os contribuintes que recolheram indevidamente o tributo não terão o prazo de dez anos para a ação de repetição de indébito! Disporão de cinco anos, o que já afasta gama enorme de contribuintes que teriam direito à devolução do que satisfeito à margem da ordem jurídica, considerada toda sorte de medidas coercitivas do próprio Estado. **Não vejo com bons olhos, Presidente, a modulação em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal. A modulação quando, em última análise, há o prejuízo para os contribuintes, já**

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 559.943 /RS**. Sessão Plenária, 12.06.2008, por maioria vencido o Ministro Marco Aurélio que negou provimento aos efeitos “ex nunc”. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado.³⁰ [Grifo nosso.].

Entretanto, em que pese a diferença de tratamento apontada pelo Ministro Marco Aurélio, nos casos concretos acima referidos (prescrição ou decadência de contribuições previdenciárias e IPI alíquota zero) faz-se necessário esclarecer que, na grande maioria das questões que envolvem questões tributárias, o STF sempre se pautou pela negativa dos efeitos prospectivos, não acolhendo os argumentos consequencialistas suscitados pela Fazenda Pública, que dizem respeito aos riscos orçamentários ou outras questões econômicas, alheias à esfera jurídica.

A propósito disso, o professor Eurico de Santi³¹, em notável artigo produzido no âmbito das pesquisas desenvolvidas no Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP, após apontar todos os casos que envolvem pedidos de modulação encaminhados ao STF pelo contribuinte nas ações de constitucionalidade de lei e pelo Estado após a declaração de inconstitucionalidade, pesquisados junto ao *site* do STF, concluiu categoricamente:

Conforme demonstrado, a jurisprudência do STF é inabalável e invicta no sentido de negar a modulação de efeitos em matéria de repetição de indébito tributário. O artigo 27 da Lei 9.868/99 foi criado para resolver casos de insegurança jurídica e de interesse social que se justificam em face de legítimas expectativas normativas frustradas pelo controle de constitucionalidade do STF. É descabido e juridicamente torpe admitir que o Fisco crie tributos em desrespeito à legalidade e à segurança jurídica mediante a edição de norma inconstitucional, para depois de reconhecida a patente inconstitucionalidade perante o STF, pleitear a convalidação dos efeitos de sua ilegalidade em nome da segurança jurídica. Portanto, é completamente descabida a pretensão do Fisco federal pleitear a modulação dos efeitos da decisão do STF que decretou a inconstitucionalidade da parte do artigo 7º, inciso I, da Lei 10.865, que se referia à inclusão do ICMS e do próprio PIS/COFINS-Importação na base de cálculo dessas contribuições: quem cria a insegurança não pode alegá-la em benefício próprio, devendo os alegados R\$ 34 bilhões envolvidos na causa, servir tão-apenas na dosimetria da pena dos responsáveis por tamanho dano ao cidadão contribuinte.³² [Grifo nosso.].

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 559.943 /RS**. Sessão Plenária, 12.06.2008, por maioria vencido o Ministro Marco Aurélio que negou provimento aos efeitos “ex nunc”. p. 2234-2235. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

³¹ DE SANTI, Eurico. A modulação no controle de constitucionalidade de novos tributos. **Boletim de Notícias Conjur**. 10.07.2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jul-10/eurico-santi-modulacao-supremo-criacao-tributo>. Acesso em: 07 nov. 2019.

³² *Ibid.*

Com efeito, a pesquisa realizada pelo professor e pesquisador Eurico de Santi junto ao NEF – Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da FGV – cujos resultados foram revelados no mencionado artigo, demonstra que o Supremo Tribunal Federal, nos casos de declaração de inconstitucionalidade, não concedeu a modulação dos efeitos *ex nunc*, ressaltando o direito à repetição do indébito tributário, a saber: empréstimo compulsório, FINSOCIAL, progressividade do IPTU, ICMS importação PF, ampliação da base de cálculo do PIS/COFINS e FUNRURAL.

Nesse trabalho exemplar, o professor Eurico de Santi também comprova que o STF guarda coerência institucional nos casos julgados em desfavor dos contribuintes, quando o FISCO obtém o reconhecimento da constitucionalidade de lei tributária: FINSOCIAL sobre a receita bruta de prestadoras de serviços, IPI, insumos, alíquota zero, isentos ou não tributados, COFINS sobre o faturamento de sociedades de profissão regulamentada. Em todos esses casos, a Suprema Corte negou os efeitos prospectivos pela mesma razão, inexistência de insegurança jurídica.

Encontram-se, ainda, no mencionado trabalho de pesquisa, os resultados constantes no *site* do STF nos casos em que esse Tribunal reconheceu a insegurança jurídica, na sua maioria em face de alteração de jurisprudência ou lacuna legislativa, tais como decadência e prescrição de contribuições previdenciárias, conflito de competência para julgar matéria de previdência privada, entre outros.

Salienta-se, assim, que a modulação de efeitos em matéria tributária é aplicada pelo STF nas hipóteses de mudança de jurisprudência, a fim de preservar a confiança legítima e a boa-fé, valores, aliás, contemplados pelo CPC, nessas hipóteses (art. 927, §§ 3º e 4º), não possuindo aplicação, a nosso ver, nos casos de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária sob argumentos consequencialistas que dificultam, inclusive, a defesa dos contribuintes, porque baseados em pressupostos financeiros, econômicos, de difícil compreensão e comprovação, que estão longe de ser jurídicos, em que pesem os esforços dos consequencialistas no sentido contrário.

Conclusão

Sem ter a pretensão de esgotar matéria tão complexa, a análise da jurisprudência produzida no âmbito da Suprema Corte permite concluir que os argumentos consequencialistas, suscitados pelo Poder Público, com frequência, com base no art. 27 da Lei nº 9.868/99, visando justificar pedido de efeito prospectivo de decisão declaratória de inconstitucionalidade de lei, não vêm sendo acolhidos pelos Ministros do STF, nos casos que

envolvem matéria tributária. Em sua grande maioria, a denegação decorre da não comprovação do requisito da segurança jurídica, que deve se compatibilizar com o sistema constitucional tributário e a ele se curvar, com ênfase especial ao princípio da legalidade, assim como às limitações constitucionais impostas ao poder de tributar.

Cabe, portanto, ao STF o poder-dever de apreciar os pedidos de modulação com cautela, inclusive sob a ótica do seu cabimento e da via processual eleita, que comporte o contraditório e a produção de provas, sob pena de se criar via recursal excepcional sem previsão no Código de Processo Civil brasileiro, em respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, assegurado pela CRFB.

Em se tratando de matéria tributária, os efeitos prospectivos pleiteados, em especial pelo Poder Público, como reconhecido pelos próprios Ministros do STF, são medida extrema, que não têm o condão de deslegitimar o direito à restituição dos tributos pagos indevidamente, sob a égide de norma declarada inconstitucional, garantia assegurada pelo Código Tributário Nacional aos contribuintes, sob pena de violar garantias constitucionais, gerar incertezas e situações conflitantes com o Estado Democrático de Direito adotado pela Carta Magna brasileira.

Em face disso, espera-se que o STF, seguindo a linha de seus próprios fundamentos, sedimentados na sua jurisprudência em matéria tributária, rejeite os Embargos de Declaração promovidos pela Fazenda Nacional contra decisão recente do STF (RE nº 574.706), que reconheceu o direito à exclusão do imposto (ICMS) da base de cálculo do PIS/COFINS, aferindo com rigor a prova dos requisitos indispensáveis da segurança jurídica ou do excepcional interesse social, ambos interpretados sob o manto das garantias constitucionais e dos direitos fundamentais, haja vista a supremacia das normas constitucionais.

Conclui-se assim que o controle de constitucionalidade de leis tributárias segue a regra geral da nulidade dos atos praticados sob a égide de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que exerce o papel de guardião da Constituição Federal da República do Brasil e, por conseguinte, dos direitos individuais e das limitações do poder de tributar, plasmados especialmente no princípio da legalidade, consignado no art. 150, inciso I, da CRFB, que veda expressamente à União, Estados e Municípios o direito de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, preservando assim o direito à repetição de indébito dos tributos pagos indevidamente, respeitado o prazo prescricional.

Por fim, conclui-se que não podem prosperar os pedidos de modulação realizados pelas Fazendas Públicas, que tenham como único propósito negar aos contribuintes o direito à restituição do indébito, enquanto vigorou lei declarada inconstitucional pelo pleno do STF,

sob pena de se desvirtuar os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica que regem as relações jurídicas tributárias, estimulando, dessa forma, a aprovação de leis voltadas ao aumento da arrecadação fiscal geradoras de imenso sentimento de injustiça, de desconfiança com os Poderes Públicos e de desordem social, bem como a evasão deste país, já tão castigado pela corrupção generalizada, de empresas que propiciam a recuperação e o crescimento da economia nacional, através da geração de riqueza e emprego.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 11.417**, de 19 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11417.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **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: 07 nov. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.134**, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8134.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil03/9868.htm>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.882**, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.909**. ED, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 09/02/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 23-02-2018 PUBLIC 26-02-2018, unânime, Plenário, Sessão Virtual de 2.2.2018 a 8.2.2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2154/DF**. DISTRITO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 24/09/2001. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2258**. DISTRITO FEDERAL Relator: MIN. DIAS TOFFOLI. Redator do acórdão: Apenso Principal: ADI 2154. 04/12/2017 Convertido em eletrônico em 04/12/2017. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.481**. Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 513**. Relator: Min. Célio Borja, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1991, DJ 30-10-1992, PP – 19514 EMENT VOL-01682-01 PP-00043 RTJ VOL-00141-03 PP-00739, decisão publicada no D.J. em 30.010.92. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 939/DF**. Disponível em: .
<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 627.770 AgR**. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20-10-2011 PUBLIC 21-10-2011 EMENT VOL-02612-02 PP-00220. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE nº 864.799 AGR/MT**. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 147.776-8/SP**. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 559.943 /RS**. Sessão Plenária, 12.06.2008, por maioria vencido o Ministro Marco Aurélio que negou provimento aos efeitos “ex nunc”. p. 2234-2235. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 592.321 RG**. Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 01/08/2009, DJe-191 DIVULG 08-10-2009 PUBLIC 09-10-2009 EMENT VOL-02377-07. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 593.849**. ED-segundos, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 08/11/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-263 DIVULG 20-11-2017 PUBLIC 21-11-2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 704.292**. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 02-08-2017 PUBLIC 03-08-2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 nov. 2019.

DE SANTI, Eurico. A modulação no controle de constitucionalidade de novos tributos. **Boletim de Notícias Conjur**. 10.07.2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jul-10/eurico-santi-modulacao-supremo-criacao-tributo>. Acesso em: 07 nov. 2019.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TORRES, H. T. **Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental-autores>. Acesso em: 07 nov. 2019.

ISS alíquota fixa incidente nas sociedades profissionais: crítica e perspectiva da jurisprudência do STJ a partir de Humberto Ávila

Thiago Zanetti Küllinger*

Resumo: O objetivo do presente artigo é criticar a relativização por parte do poder judiciário na aplicação das regras tributárias, restritivas de direitos fundamentais, após a ação do indivíduo, além de analisar os efeitos que essa não aplicação tem sobre o Estado de Direito e o princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Palavras-chave: Estado de direito. Restrição a direitos fundamentais. Regras e princípios. Dignidade da pessoa humana e sociedades profissionais.

Introdução

Imagine-se a seguinte situação hipotética: suponha-se que uma pessoa esteja perdida no deserto e possua consigo uma bússola. Contudo, a bússola, em questão, mesmo sempre apontando para o Norte, nem sempre conduz o indivíduo para o Norte, ou seja, ora guia-o para Leste, Oeste, Sul e eventualmente o Norte. Porém, o indivíduo só descobre o local *realmente* apontado quando chega nele, isto é, ele acaba sempre sendo surpreendido pela bússola. No momento em que inicia sua viagem, é guiado para um local (Norte) e no momento em que termina a viagem chega em outro local inesperado (Leste, Oeste, Sul ou Norte). A variação do destino se dá pelos mais diversos motivos – vento, temperatura, quantidade de pessoas envolvidas etc. Diante dessa situação, resta uma indagação: para que serve uma bússola “quebrada”, que, no lugar de guiar, acaba por enganar?

A mesma situação é vivida pelos contribuintes brasileiros, os quais, munidos do Direito legislado como guia de ação para suas vidas, são constantemente surpreendidos por decisões judiciais que descartam o mesmo Direito (leis) e constroem um novo “Direito” para o caso julgado. Desse modo, o contribuinte brasileiro está como o indivíduo da hipótese acima, tendo uma bússola – o Direito – que aponta um caminho a ser seguido, mas que, após a adoção da conduta prevista, tem o destino alterado pelo Poder Judiciário, que descarta a prescrição dada pelo Direito e exige outra conduta não prevista. Dessa forma, o Poder Judiciário – valendo-se de uma metáfora – muda as regras do jogo no fim e não no início da partida. Diante dessa situação resta uma indagação: para que serve um Direito “com regras voláteis”, que, no lugar de guiar, acaba por enganar?

* Advogado. Especialista em Direito Tributário (UFRGS). Especialista em Direito Público (IDC) Bacharel em Direito (UNIRITTER). E-mail: kullingerthiago@gmail.com. Telefone: (51) 99234-0775.

O presente artigo pretende analisar e criticar a diferença dos critérios exigidos pela lei (Poder Legislativo) e pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Poder Judiciário) no tocante à tributação das sociedades profissionais pelo imposto sobre serviços (ISS) calculado por meio de alíquotas fixas, em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade.

No centro do debate está a discussão sobre os limites interpretativos e aplicativos do Direito. Principalmente no que diz respeito ao fato de saber se o julgador, diante de uma regra jurídica, poderá desconsiderá-la em prol de uma finalidade – supostamente subjacente ao caso concreto –, deixando assim de aplicar a regra legalmente prevista. É lugar-comum, no Direito hoje, compreender que o sistema jurídico é composto por normas que se dividem em regras e princípios. Dificilmente encontrar-se-á na doutrina tributária contemporânea¹, especialmente após os ensinamentos de Ronald Dworkin e Robert Alexy, quem negue a existência dessa dupla espécie normativa. Contudo, é extremamente difícil encontrar na doutrina uma posição que defina *quando* a interpretação do dispositivo legal e a aplicação da norma deve corresponder a uma regra ou a um princípio.

Frente a essa dificuldade, que muitas vezes é negligenciada pela doutrina, Humberto Ávila tem a coragem de se posicionar e apresentar perspectivas, criteriosamente construídas em sua doutrina, estabelecendo critérios argumentativos e regras de prevalência, que permitem ao intérprete do dispositivo legal determinar, de forma objetiva, a aplicação de uma regra ou de um princípio no caso concreto². Com base nessa linha doutrinária é que se baseiam as críticas à jurisprudência do STJ, referente ao ISS com alíquota fixa incidente nas sociedades profissionais.

¹ Tome-se como exemplo a abalizada doutrina a seguir referida, para demonstrar aceitação dos princípios e das regras como normas jurídicas: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2012; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Forense, 2014; CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007; BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2009; SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019; PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014; TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. 18. ed. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008. v. I.

² Similar observação foi realizada por André Folloni, ao dizer que “[...] raros exemplos de propostas de controle argumentativo no direito tributário são os esforços de HUMBERTO ÁVILA que, com fundamento no direito constitucional brasileiro, inclusive em suas normas tributárias, vistas de forma ampla e complexa, busca hierarquizar os argumentos que podem sustentar uma solução jurídica correta – cf. [...]” FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 333. nota de rodapé n° 227.

1 O caso – análise legal e jurisprudencial

O princípio do Estado de Direito determina que o indivíduo/cidadão/contribuinte deve estar submetido ao império da lei (Direito) e não ao império dos homens (vontade do intérprete e aplicador do Direito)³. Forte nesse princípio o Direito deve ser prescritivo⁴, prospectivo⁵ conhecível, calculável e confiável⁶, para assim poder assegurar ao indivíduo sua dignidade como ser humano livre e racional, que é capaz de guiar a sua própria vida de acordo com suas escolhas e consequências⁷.

No altiplano normativo do Estado de Direito Brasileiro está a Constituição, que funciona como o instrumento normativo fundamental do Direito, daí se falar em princípio da Supremacia da Constituição⁸. A Constituição Brasileira de 1988 (CF/88) possui uma peculiaridade, não vista em outras Constituições, que consiste em regulamentar de forma minuciosa e exaustiva a estrutura de todo o sistema tributário nacional⁹ impositivo¹⁰. É por isso que se fala em sistema constitucional tributário no Brasil¹¹.

³ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 21.

⁴ Prescritivo: “Enunciado prescritivo é um enunciado cuja função direta consiste em alterar o comportamento do destinatário, mesmo contra sua vontade. Tal função só será cumprida, no entanto, se as palavras e expressões nele contidas exprimirem significados que nem o destinatário nem o julgador possam livremente modificar.” *Ibid.*, p. 60.

⁵ Prospectivo: “O Direito, pois precisa ter efeitos prospectivos, e não retroativos. Por esse fundamento é que a Constituição proíbe as leis retroativas, bem como as que atingem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” *Ibid.*, p. 17.

⁶ Os conceitos de cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade do direito como elementos do princípio da segurança jurídica estão perfeitamente delineados na obra Teoria da Segurança Jurídica de Humberto Ávila. Vide: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. *Passim*.

⁷ *Id.* **Constituição, liberdade e interpretação**. *Op. cit.*, *passim*.

⁸ Ana Paula Oliveira Ávila expõe com extrema clareza a noção de supremacia da constituição. Vide: “Nos ordenamentos em que se adota o sistema constitucional adota-se também o chamado Princípio da Supremacia da Constituição, que garante à Constituição a posição hierárquica superior nas fontes normativas. A supremacia é mantida, basicamente, por dois mecanismos: (a) a rigidez da Constituição, característica que lhe garante não poder ser modificada por qualquer ato normativo inferior, e aí se podem incluir as leis ordinárias, complementares, medidas provisórias, etc., e, ainda (b) o controle de constitucionalidade, como meio para invalidar ou negar aplicação aos atos normativos inferiores à Constituição que sejam com ela incompatíveis, seja no que concerne à forma, seja ao conteúdo.” ÁVILA, Ana Paula Oliveira. Razoabilidade, proteção do direito fundamental à saúde e antecipação de tutela contra a fazenda pública: uma análise problemática sobre o efeito vinculante e o controle concreto de constitucionalidade no Brasil. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 29, jan./fev./mar. 2012. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/Ana-Paula-Oliveira-Avila/razoabilidade-protecao-do-direito-fundamental-a-saude-e-antecipacao-de-tutela-contr-a-fazenda-publica>. Acesso em: 28 ago. 2019.

⁹ Como bem destacado por Andrei Pitten Velloso, o sistema tributário é em essência nacional: “[...] o sistema tributário é, em sua essência, nacional, aplicando-se a todos os membros da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dizemos ‘em sua essência’ porque há preceitos voltados exclusivamente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Porém, a regulação da estrutura fundamental do sistema é nacional, mormente no que concerne às limitações constitucionais ao poder de tributar: os princípios da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, do não confisco, da irretroatividade, da anterioridade, entre outros, aplicam-se aos três níveis federativos, assim como as imunidades à instituição de impostos”. VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 18.

¹⁰ Como bem destacado por Andrei Pitten Velloso: “É uma peculiaridade marcante da nossa Constituição Federal dedicar um capítulo específico à matéria tributária, em cujo bojo se regula minuciosamente a

Outra peculiaridade do sistema tributário nacional advém do fato de ser o Brasil composto de vários níveis de governo, isto é, trata-se de uma Federação composta pelos seguintes entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nesse sentido, a CF/88, em seu art. 146, III¹², determina que, obrigatoriamente por meio de Lei Complementar, devem ser editadas **normas gerais** cuja aplicação será nacional (aplicando-se a todos os entes federativos) e com função de uniformizar a aplicação das normas tributárias aos diferentes entes federativos¹³.

No tocante ao fato de a CF/88 regular de maneira minuciosa e precisa o sistema tributário¹⁴, é necessário destacar que o sistema tributário é primordialmente constituído por **regras**¹⁵, notadamente regras de competência¹⁶. Sendo assim, o poder impositivo tributário é regido por regras que estabelecem o que é permitido, proibido e obrigatório, e essas regras são estruturadas pelo modelo deôntico “se, então”¹⁷.

Desse modo, o art. 156 da CF/88¹⁸ prescreve uma regra de competência tributária, atribuindo aos Municípios o poder de instituir impostos, dentre eles o ISS. No *caput* do art. 156, a regra concede uma faculdade ao ente tributante para instituir ou não o imposto (*regra*

estrutura de todo o sistema impositivo brasileiro.” *Ibid.*, p. 17.

¹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *Passim*.

¹² “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

¹³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 18.

¹⁴ Pode-se dizer que o modelo tributário é preciso, uma vez que a Constituição o regula de forma a assegurar a sua previsibilidade. Nesse sentido Humberto Ávila: “[...] o modelo tributário instaurado pela Constituição não é um modelo de concreção, mas um modelo de previsibilidade ou, pelo menos, é um modelo de previsibilidade mínima”. ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 205, p. 163-184, out. 2012. p. 175.

¹⁵ Utiliza-se a palavra regra em seu sentido técnico jurídico para diferenciá-la de outros tipos normativos, tais como (norma) princípios e ou (metanorma) postulado. Aderimos aqui à teoria das normas de Humberto Ávila. *Id.* **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. *Passim*.

¹⁶ Como bem destacado por Humberto Ávila, as regras de competência tributária exprimem “[...] conceitos, isto é, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para a sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, sem elas, o conceito se verifica. A interpretação dos dispositivos constitucionais relativos à atribuição do poder de tributar e à aplicação de regras de competência tributária não podem produzir efeitos extensivos ou analógicos, pois estes, conquanto eventualmente permitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais são promovidos pelos particulares, não podem ser admitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais dos cidadãos são restringidos pelo exercício do poder estatal”. *Id.* **Competências tributárias** – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 68.

¹⁷ *Id.* **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 130.

¹⁸ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

que determina uma permissão). Ao passo que, no inciso III do art.156¹⁹, a regra determina uma permissão, uma proibição e uma obrigação, que são: *primeiro*, permite a instituição do ISS (*regra que determina uma permissão*); *segundo*, proíbe que o ISS corresponda aos serviços previstos no art. 155, II, da CF/88 (*regra que determina uma proibição*); e, *terceiro*, obriga que os serviços, para serem tributados pelo ISS, devem estar definidos em Lei Complementar, notadamente normas gerais (*regra que determina uma obrigação*).

Necessário observar, como bem definido por Andrei Pitten Velloso, que a regra de competência tributária atribuiu ao Estado (poder legislativo) uma posição de potestatividade que coloca o indivíduo (cidadão) em uma situação de sujeição²⁰. Ou seja: o Estado tem o direito de instituir e cobrar o tributo e o cidadão tem o dever de se sujeitar e pagar o mesmo. Esse poder de instituir e cobrar o tributo concedido ao Estado tem como consequência o dever do indivíduo de se submeter ao tributo instituído e de pagar o mesmo. Essa posição de sujeição em que o indivíduo é colocado representa uma restrição aos seus direitos fundamentais de liberdade e propriedade²¹, uma vez que o indivíduo não tem liberdade (*liberdade jurídica – regra que determine uma faculdade/permissão*) para decidir se irá ou não pagar o tributo, bem como o fato de pagar o tributo necessariamente corresponderá a uma diminuição de sua propriedade. Nesse sentido, toda norma impositiva tributária corresponde a uma norma de restrição de direitos fundamentais.

Com efeito, cabe destacar que o ISS, no que corresponde a sociedades profissionais, é regulado por duas normas gerais, sendo elas: o Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03. Pontualmente interessa o fato de que, de acordo com a Súmula 663 do STF²², o art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 foi recepcionado pela CF/88, notadamente na qualidade de norma geral e por isso está vigente, é válido e eficaz.

Especificamente interessa que as prescrições dos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68²³ determinam que as sociedades profissionais que prestarem os serviços

¹⁹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

²⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 25.

²¹ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. *Passim*.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 663**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 20 set. 2019. “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 663**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 20 set. 2019.

²³ “Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços

correspondentes aos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa²⁴ ficam sujeitas ao ISS calculado por meio de alíquotas fixas, em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade. Outrossim, o referido diploma legal determinou que as sociedades profissionais devem adotar 03 (três) condutas, sendo elas: a) a sociedade deve prestar o serviço de forma pessoal; b) a sociedade deve ser composta por profissionais habilitados; e c) os profissionais da sociedade respondem com responsabilidade pessoal por seus atos.

Desse modo, resta claro que, forte na norma geral, as **sociedades profissionais** que forem **constituídas** por profissionais habilitados, que prestem o serviço de forma pessoal, que se responsabilizem pessoalmente pelos seus atos e que **exercam os serviços** previstos nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa, terão **como consequência** o ISS calculado por meio de alíquotas fixas, calculado em relação a cada profissional habilitado.

Aqui temos um claro exemplo de regra jurídica (modelo deôntico “se, então”) que pode ser representada pelo *standard* “Se ‘A’ então ‘Z’”, onde “A” representa a hipótese (*composta pelos fatos que determinam a sua ocorrência*), e “Z” representa a consequência (*a consequência que a realização da hipótese “A” gerará*). Nesse sentido, pode-se analiticamente definir que a regra jurídica prescribente dos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 possui a seguinte estrutura: **se a hipótese “A”** (que exige para a sua perfectibilização a realização dos seguintes fatos: *primeiro*, a existência de uma sociedade profissional, que em sua estrutura possua 03 (três) características, sendo elas: a) ser composta por profissionais habilitados; b) que os profissionais prestem o serviço de forma pessoal; e c) que seus profissionais se responsabilizem pessoalmente pelos seus atos; *segundo*, que os serviços prestados correspondam aos serviços listados nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91

sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. [...] § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987).” BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De10406.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

²⁴ “(1.) Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres; (4.) Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária); (8.) Médicos veterinários; (25.) Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres; (52.) Agentes da propriedade industrial; (88.) Advogados; (89.) Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos; (90.) Dentistas; (91.) Economistas; (92.) Psicólogos; [...]” *Ibid.*

e 92 da lista anexa do referido diploma legal), **ocorrerá a consequência “Z”** (o ISS será calculado por meio de alíquotas fixas, em relação a cada profissional habilitado).

Porém, o STJ, ao analisar o caso em questão, acabou trasmutando a regra prevista na norma legal, criando uma “nova” norma geral e exigindo novos critérios não determinados pela lei. De acordo com os julgadores do STJ, para que a consequência “Z” (*ISS calculado por alíquota fixa*) fosse aplicada, além da concretização da hipótese “A” (*previsão do Decreto-lei n° 406/68*) seria necessário que as sociedades profissionais preenchessem mais 02 (dois) requisitos, sendo eles: a) que as sociedades profissionais não tivessem limitação do risco; e b) que as sociedade profissionais fossem uniprofissionais, isto é, aquelas em que todos os sócios exercem a mesma profissão.

Forte no entendimento dos julgadores do STJ, a regra legal (Decreto-Lei n° 406/68) não era suficiente para preencher as finalidades normativas que deveriam ser (supostamente) resguardadas. Assim, com base em uma interpretação, diga-se “principiológica”, focada em promover a finalidade normativa, o Tribunal criou uma nova lei: *primeiro*, de acordo com o STJ a limitação do risco é própria das sociedades empresariais, o que não se coaduna com a **finalidade** das sociedades profissionais. Logo, as sociedade profissionais, para gozarem das consequências previstas pela lei (Decreto-Lei n° 406/68) não poderiam ter limitado o seu risco, mesmo que a lei nunca tenha exigido tal critério para sua consecução²⁵; *segundo*, de acordo como o STJ, as sociedades profissionais deveriam ser uniprofissionais, pois as sociedades pluriprofissionais presumem o objetivo de lucro – o que é próprio de atividade mercantil – e o que não se coaduna com a **finalidade** das sociedades profissionais. Desse modo, para que as sociedades profissionais pudessem gozar das consequências previstas pela lei (Decreto-Lei n° 406/68), não poderiam ser pluriprofissionais, mesmo que a lei nunca tenha exigido tal critério para sua consecução²⁶.

²⁵ Nesse sentido, destacam-se pontuais decisões que não são isoladas, podendo ser somadas outras tantas: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Recurso Especial 1031511/ES**. Rel. Min Humberto Martins, DJ de 9.10.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200800281416&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019; *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1057668/RS**. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.2.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801043238&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019; *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Recurso Especial 898198/BA**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, set/2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601640448&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

²⁶ Destacam-se decisões nesse sentido, que não são isoladas, podendo ser somadas outras tantas: *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 629.477/RJ**. Primeira Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 1º.7.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400197447>

Desse modo, a norma que podia ser representada pelo *standard* “Se ‘A’ então ‘Z’” passou a ser representada pelo *standard* “Se ‘A’ então ‘Z’, salvo se ‘X’”. Assim, de acordo com o STJ, a **hipótese “A”** (que exige para a sua perfectibilização a realização dos seguintes fatos: *primeiro*, a existência de uma sociedade profissional, que em sua estrutura possuam três características, sendo elas: a) ser composta por profissionais habilitados; b) que os profissionais prestem o serviço de forma pessoal; e c) que seus profissionais se responsabilizem pessoalmente pelos seus atos; *segundo*, que os serviços prestados correspondam aos serviços listados nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa do referido diploma legal), terá a **consequência “Z”** (o ISS será calculado por meio de alíquotas fixas, em relação a cada profissional habilitado), **salvo se “X”** (salvo se a sociedade profissional seja uniprofissional e não possua limitação de risco).

Com efeito, para o que interessa ao nosso estudo, duas observações devem ser realizadas: *primeiro*, o STJ institui requisitos retroativos, isto é, após a ação do indivíduo; *segundo*, o STJ deixou de aplicar os meios eleitos pelo legislador (regra), elegendo outros meios com o fim de promover uma suposta finalidade existente na norma, ou seja, ponderou princípios e dessa ponderação criou uma nova regra. A segunda parte deste artigo centrar-se-á na crítica das referidas decisões do STJ.

2 A crítica

O fato de o STJ incluir 02 (dois) requisitos novos, não previstos na lei (Decreto-lei nº 406/68) e de forma posterior à ação humana, acaba por fulminar o princípio fundamental da dignidade humana e da liberdade, uma vez que o indivíduo que realizou a ação contando com o comando da lei acaba sendo surpreendido pela sua não aplicação, fazendo com que sua ação livre e racional seja descartada²⁷.

Nesse sentido, os princípios da dignidade humana e da liberdade, que deveriam assegurar ao indivíduo o direito de guiar sua própria vida, sendo senhor de suas próprias escolhas e devedor das consequências oriundas das mesmas²⁸, compreendido como um ser dotado de capacidade racional e livre para “encontrar seu justo lugar no seio da ordem

&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 28 ago. 2019; *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo no Ag nº 611.294/RJ**. Segunda Turma, Min. Castro Meira, DJ de 13.12.2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400792380&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 11-20.

²⁸ “Ser de fato tratado como um sujeito é ter capacidade de ser autor da própria identidade e da própria vida, agindo consciente e livremente para definir os próprios desígnios e as próprias responsabilidades, com estas arcando inteiramente depois de agir.” *Ibid.*, p. 11.

cósmica”²⁹ e assim ser feliz e ter uma boa vida³⁰, guiada por suas escolhas e não por imposições, é aniquilado pelo arbítrio do julgador que descarta a lei e acaba com o Direito.

Obviamente, a liberdade individual não é e nem pode ser total, pois o ser humano vive em comunidade, notadamente em um Estado de Direito, onde, por meio das leis, os limites são impostos ao indivíduo. Contudo, esses limites não podem ser impostos após a ação humana ter sido realizada; obrigatoriamente devem ser impostos antes da ação do ser humano, para assim servir como guia da ação humana e respeitar o ser em sua dignidade. Nesse sentido, são precisas as palavras de Miguel Reale: “O indivíduo deve ceder ao todo, até e enquanto não seja ferido o valor da pessoa, ou seja, a plenitude do homem enquanto homem. Toda vez que se quiser ultrapassar a esfera da ‘personalidade’ haverá arbítrio.”³¹

Assim, no momento em que o STJ desconsiderou as exigências da Lei Tributária (lei instituidora de restrição a direitos individuais) e introduziu 02 (duas) novas exigências não previstas na lei e com as quais o indivíduo não podia contar, a razão humana foi descartada e a vida do ser humano acabou sendo decidida ao acaso e não por sua livre escolha³². A decisão do STJ fere, além dos direitos do indivíduo, o próprio Estado de Direito, tornando as leis, notadamente as regras, em meras palavras dispostas em papel, que servem de conselhos, mas sem poder cogente para os julgadores. Nesse sentido, Humberto Ávila é preciso:

Ainda, para que o indivíduo possa autonomamente desenhar sua própria vida e livremente determinar seu curso, ele precisa agir com base no Direito no presente e não ser surpreendido pelo Direito no futuro. O Direito, pois, precisa ter efeitos prospectivos, e não retroativos. Por esse fundamento é que a Constituição proíbe as leis retroativas, bem como as que atingem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Mas se o indivíduo pratica o fato “A”, por aceitar a consequência “Z”, **e depois que agiu e já não pode recuar no tempo e mudar o passado alguma autoridade decide alterar o significado de “A” ou a dimensão da consequência “Z”, eis que novamente ele é tratado como um objeto, e não como um sujeito de direitos.** E isso porque exerceu sua autonomia agindo com base em determinado significado a que se pretendia determinada consequência. Se portanto, uma vez consumada sua ação, é alterado o significado com base no qual ele agiu, ou modificada a consequência que deveria ser aplicada como decorrência do fato que ele praticou, resulta o indivíduo impedido de efetiva e livremente escolher as alternativas de ação e de decidir que consequências deverá futuramente suportar, pois tanto o significado que guisou sua ação quanto a consequência a ela atrelada pelo

²⁹ FERRY, Luc. **Aprender a viver** – filosofia para os novos tempos. Tradução Véra Lucia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2006. p. 43.

³⁰ *Ibid.*

³¹ REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 242.

³² ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 61.

Direito são arbitrariamente modificados depois que ele agiu. Logo – e uma vez mais –, é-lhe vedado exercer sua liberdade.³³ [Grifo nosso].

Nesse sentido, a CF/88 prescreve a separação dos Poderes, estabelecendo o que cabe a cada um deles. Assim, cabe ao Poder Legislativo editar leis, e ao Poder Judiciário, quando provocado, interpretar os dispositivos legais (editados pelo Poder Legislativo) e aplicar as normas ao caso concreto³⁴. Quando o aplicador da lei (Poder Judiciário) desconsidera o direito criado pelo legislador (Poder Legislativo), a separação dos Poderes fica comprometida. E aqui está o cerne da discussão. Observe-se que o legislador cria dispositivos dos quais o intérprete extrai as normas³⁵. Como as normas (regras e princípios³⁶) são fruto da interpretação e como uma mesma norma pode ser tanto regra como princípio^{37 38}, os Tribunais

³³ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 17.

³⁴ *Ibid.*, p. 22.

³⁵ “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.” *Id.* **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 50. Nesse sentido, Riccardo Guastini, assevera que não há correspondência bi-unívoca entre disposição e norma. GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 23 *et seq.*

³⁶ *Conceito de regra*: “As regras são normas cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição e a construção conceitual dos fatos”. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios... Op. cit.**, p. 102.

Conceito de princípio: “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. *Ibid.*, p. 102.

³⁷ De acordo com Humberto Ávila, um mesmo dispositivo pode dar origem a normas distintas (regras ou princípio) e/ou metanormas (postulados). “[...] admite a coexistência das espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo. Um ou mais dispositivos podem funcionar como ponto de referência para a construção de regras, princípios e postulados. [...] Um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente, pode experimentar uma *dimensão* imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado).” *Ibid.*, p. 92.

³⁸ Segundo Humberto Ávila, o fato de um mesmo dispositivo poder dar origem a normas distintas e ou metanormas, não significa que essa construção é livre aos desígnios subjetiva do intérprete. “Quando se afirma que um mesmo dispositivo pode produzir uma regra ou um princípio não se está sustentando que o intérprete possa caprichosamente definir que tal dispositivo exprima uma regra ou um princípio. Está-se, em vez disso, dizendo que um dispositivo que refere diretamente o comportamento permitido, proibido ou obrigatório – e, *nesse âmbito específico de referência*, vale como regra, e não como princípio – pode indiretamente, *noutro âmbito de referência mais amplo*, servir de base para o estabelecimento de um princípio. Por exemplo, quando a Constituição estabelece que é vedado aos entes federados instituir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, ela estatui uma regra que pode ser reformulada de modo hipotético-condicional: se deve haver instituição ou aumento de tributos, então, deve ser editada uma lei. O dispositivo refere diretamente o comportamento permitido e obrigatório a ser adotado pelos entes federados, não deixando que possam, no que se refere à instituição e ao aumento de tributos, escolher qualquer outro meio. Assim, no que toca à instituição e ao aumento de tributos, o legislador constituinte estabeleceu uma regra, não um princípio, não podendo o intérprete transformá-la em um princípio.

Todavia – e aqui aparece a formação indutiva de um princípio para outro âmbito de aplicação –, ao exigir a edição de uma lei para instituir ou aumentar tributos, pode-se dizer que a Constituição, indiretamente, também

vêm desconsiderando as regras e priorizando os princípios. Como ocorreu nas decisões do STJ no tocante à tributação das sociedades profissionais, e como ordinariamente ocorre no dia a dia forense (*p.ex.: na responsabilização tributária por grupo econômico*). Ocorre que o intérprete não é livre para escolher se a norma é uma regra ou um princípio, nem mesmo pode optar arbitrariamente pela utilização de uma regra ou de um princípio, pois a CF/88 e as leis em relações aos direitos regulados (restrição ou ampliação de direitos individuais) preestabelecem o tipo normativo inserto no dispositivo³⁹.

Observe-se que as regras jurídicas descrevem um comportamento a ser adotado estabelecendo o que é permitido, proibido e obrigatório. Ao passo que os princípios estabelecem uma finalidade que se deseja alcançar. O que interessa ao estudo em questão é o fato de que as regras estabelecem os meios (permissão, proibição e obrigação), pelo qual a ação humana deverá ou poderá ser realizada. E os princípios estabelecem os fins a serem perseguidos, sem predeterminar os meios, para a consecução de alguns fins. A questão gira em torno dos meios e fins. Toda regra tem um fim que lhe é axiologicamente sobrejacente, bem como todo princípio necessita de um meio para realizar o estado de coisas que almeja.

Nesse sentido, é imperioso saber se CF/88 e/ou a lei estabeleceram os meios para a promoção de determinado fim ou se deixaram em aberto a escolha dos meios para a promoção do fim. Isso é da mais alta relevância, pois quando o Poder Legislativo preestabelece os meios – regras – ele já ponderou todas as razões que envolvem a promoção do fim, e por meio da regra deu a solução para o caso e predeterminou o caminho a ser seguido⁴⁰, “[...] impedindo que o julgador possa posteriormente efetuar uma ponderação e, por meio dela, escolher um procedimento diverso ou definir um conteúdo diferente”⁴¹. Pense-se num exemplo: é uma regra jurídica a determinação de que os veículos devam ser conduzidos pelo lado direito da via; contudo, por trás dessa regra estão diversos princípios jurídicos que visam assegurar diversas finalidades, como, *p.ex.:* organização, segurança e harmonia no trânsito⁴². Frente a essa regra o julgador não é livre, para no caso concreto, ponderar e decidir se seria melhor

protegeu um ideal de previsibilidade da atuação estatal e um âmbito de liberdade para os contribuintes. Assim, o mesmo dispositivo, num âmbito de referência mais amplo, pode servir de base para o estabelecimento de um princípio, qual seja, o princípio da previsibilidade da atuação estatal. É nesse sentido que se afirma que um dispositivo pode servir de fundamento para uma regra ou um princípio, dependendo da perspectiva que se adote – o que não significa, de modo algum, que para o âmbito específico de referência comportamental abrangido diretamente pelo dispositivo, ele possa ser interpretado como regra ou como princípio. Para esse âmbito ele serve, necessariamente, de fundamento para uma regra.” [Grifo no original.]. ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 57-58.

³⁹ *Ibid.*, p. 56 *et seq.*

⁴⁰ *Ibid.*, p. 23.

⁴¹ *Ibid.*, p. 23.

⁴² MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução Waldéa Barcello. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 202-203.

para promoção dos fins (organização, segurança e harmonia no trânsito) que os indivíduos conduzissem os seus veículos pela via esquerda ou direita, pois essa escolha já foi realizada pelo legislador, validada pela edição de uma lei e informada aos cidadãos pela publicação da lei. Outrossim, nem mesmo a eleição das finalidades a serem promovidas são subjetivas e fruto da consciência particular de cada julgador, pois as finalidades a serem perseguidas são objetivadas pela CF/88 e pela lei⁴³. Nesse exato sentido Humberto Ávila é preciso:

O crucial, nesse passo, é demonstrar que o intérprete – seja ele o legislador, o administrador ou o julgador – não é livre nem para definir os fins, nem para escolher os meios. Os fins a serem perseguidos não são os fins subjetivamente definidos pelo próprio intérprete, mas aqueles estabelecidos na Constituição. E os meios a serem escolhidos não são os meios arbitrariamente escolhidos pelo intérprete, mas aqueles eleitos pela Constituição. Desse modo, se a Constituição regrou determinada matéria referindo diretamente aquilo que é permitido, proibido ou obrigatório, não cabe ao intérprete, mesmo que se socorrendo de um princípio, substituir o que a Constituição diretamente definiu como permitido, proibido e obrigatório por aquilo que ele próprio entende deva ser considerado permitido, proibido ou obrigatório – repita-se, por melhores e mais cativantes que sejam suas intenções.⁴⁴

A complexidade interpretativa é aumentada, e deve ser orientada por regras de prevalência e hierarquia argumentativa, no tocante à análise da interpretação dos dispositivos legais que *aumentam* ou *restringem* direitos fundamentais de liberdade e propriedade individuais. Desse modo, diante da interpretação de um dispositivo que *restringa* direitos fundamentais, deve prevalecer os argumentos semânticos, sintáticos e sistemáticos, sobre os argumentos teológicos, históricos e genéticos. Ao passo que, diante da interpretação de um dispositivo que *aumente* direitos fundamentais, podem prevalecer os argumentos teológicos, históricos e genéticos, sobre os argumentos semânticos, sintáticos e sistemáticos; contudo, essa prevalência argumentativa, no tocante ao aumento de direitos, não é a “regra”, mas uma exceção, pontualmente aceita em casos excepcionais de ampliação de direitos fundamentais, mas jamais aceita no caso de restrição de direitos fundamentais⁴⁵.

Por tudo que foi dito, compreende-se que as decisões do STJ devem ser revistas, a *uma*, porque a regra de prevalência de argumento teológico sobre o argumento semântico não pode ser adotada em normas que *restringam* direitos individuais⁴⁶. A *duas*, porque os argumentos

⁴³ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019; GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

⁴⁴ ÁVILA, *op. cit.*, p. 24.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 22-26.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 38-39.

teológicos adotados pelo STJ são contraditórios e desconsideram os significados usuais e preliminares das palavras, alterando e desconsiderando o conceito de sociedade que é próprio do Direito Civil. Pois, no momento em que o STJ criou um entendimento de que somente sociedades empresariais podem ter o objetivo de lucro e que somente sociedades empresariais podem limitar o risco, ele simplesmente desconsiderou o conceito de sociedade já previamente dado pelo Código Civil.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que almejar lucro é algo inerente ao conceito de sociedade, ou seja, a palavra sociedade em seu uso linguístico técnico⁴⁷ é conceituada como sendo uma pessoa jurídica com objetivos econômicos⁴⁸. Nesse sentido, a atividade econômica deve ser compreendida com o objetivo de lucrar.

Forte nas lições de Miguel Reale, pode-se dizer que as sociedades se subdividem em sociedade econômica em geral e sociedade empresária, cabendo para a sociedade econômica em geral a atuação como sociedade profissional, ou seja, sociedade não empresária. Contudo, o que importa para o caso em questão é que tanto a sociedade econômica em geral (sociedade profissional) quanto a sociedade empresária exercem atividade econômica, ou seja, ambas têm por fim a partilha de resultados. Desse modo, exercer atividade econômica não pode ser um elemento dissociador desses tipos societários, uma vez que é um elemento próprio do gênero sociedade que se subdivide em duas espécies, empresarial e profissional⁴⁹: Assim, como ambas as sociedades almejam o lucro, esse elemento está presente em ambas, ou melhor, é um elemento indissociável de ambas.

Com efeito, a execução de uma atividade por meio de uma pessoa jurídica que não almeje o lucro é próprio das associações, isto é, de outro tipo de pessoa jurídica, diferente da

⁴⁷ Conforme Karl Larenz, existe uma diferença entre o uso comum e o uso técnico das palavras. LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 451.

⁴⁸ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1. p. 463.

⁴⁹ “[...] parece oportuno lembrar que, na sistemática da nova codificação civil, há uma distinção básica entre associação e sociedades, aquela relativa atividades científica, artísticas e culturais, esta pertinente à atividade econômica.

Por sua vez as sociedades se desdobram em sociedade econômica em geral e sociedade empresária. Têm ambas por fim a produção ou a circulação de bens ou serviços, sendo constituídas por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir para o exercício de atividade econômica e a partilha entre si dos resultados.

Exemplo típico de sociedade econômica não-empresária é a constituída entre profissionais do mesmo ramo, como, por exemplo, a dos advogados, médicos ou engenheiros, configurando-se como sociedade simples (arts. 966 e 981) cujo contrato social é inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, salvo quando se tratar de sociedade de advogados que se inscreve apenas na OAB (art. 16 da Lei nº 8.906/94).

O Código Civil não define o que seja ‘sociedade empresária’, limitando-se a dizer que ela é constituída ‘por empresários como tais, sendo inscrita na Junta Comercial que é Registro Público de Empresas Mercantis (art. 967).’ REALE, Miguel. **Estudos preliminares do Código Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 49.

pessoa jurídica que corresponde às sociedades⁵⁰. Nesse sentido, exigir que as sociedades profissionais não almejem o lucro é por fim exigir que as sociedades profissionais não sejam sociedades. Ou seja, é por fim exigir que no lugar de sociedades profissionais tenha-se associações profissionais, o que, com todo respeito, é impossível de ser extraído do Decreto-Lei n° 406/68. Nesse ponto específico, o STJ desconsiderou por completo a interpretação semântica.

Em segundo lugar, de acordo com art. 983 do CC/02⁵¹, é expressamente permitido que as sociedades simples (sociedades não empresárias) possam se constituir com qualquer um dos tipos societários⁵² abrangidos pelos artigos 1039 a 1092 do CC/02. Assim, estando a sociedade limitada definida no dispositivo dos artigos 1.052 a 1.054 do CC/02, não há impeditivo legal para que as sociedades profissionais possam limitar o risco.

É importante observar que, o fato de o sócio ser responsável pelos seus atos profissionais não exige que a sociedade não possa limitar o seu risco. Por exemplo, o fato de um advogado ser pessoalmente responsável pelo processo no qual atua não impede que a sociedade da qual ele seja sócio limite o risco da atividade.

Nesse ponto, o STJ desconsiderou por completo a interpretação sistemática, analisando um único dispositivo legal de forma isolada, sem levar em conta o ordenamento jurídico do qual ele faz parte. Aqui cai como uma luva a lição de Tercio Sampaio Ferraz Jr: “[...] nunca leia só um artigo, leia também os parágrafos e os demais artigos”⁵³.

Em terceiro lugar, não há regra legal, nem na norma geral tributária nem no Código Civil, que distingam sociedades profissionais de sociedades empresariais pelo fato de serem

⁵⁰ “[...] as pessoas jurídicas de Direito Privado podem ser agrupadas em três tipos fundamentais, em razão da sua constituição e de suas finalidades, a saber, as *associações*, as *sociedade* e as *fundações*. As fundações se diferenciam das associações e das sociedades, na medida em que elas não resultam de uma aglomeração orgânica de pessoas para a realização de objetivos comuns, tenham eles ou não conteúdo econômico, mas da afetação de um patrimônio a determinadas finalidades, reputas pelo instituidor (art.62).

Já entre a associações e as sociedades, a distinção reside na natureza dos objetivos que inspiram a comunhão de esforços pessoais de seus integrante. Nas associações, os objetivos que unem as pessoas *não são econômicos* (art. 53); Nas sociedades, esses objetivos *são econômicos*, sejam elas empresárias ou não (art. 981).” LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A disciplina do direito de empresa no novo Código Civil brasileiro. In: COELHO, Fábio Ulhoa (coord.). **Tratado de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1. p. 103-121. p. 115-116. Todos os artigos mencionados na citação correspondem ao Código Civil de 2002.

⁵¹ “Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a **sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos**, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.” [Grifo nosso.]. BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei n° 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

⁵² Art. 1.039 a Art. 1.044 – da Sociedade em Nome Coletivo; Art. 1.045 a Art. 1.051 – da Sociedade em Comandita Simples; Art. 1.052 a Art. 1.054 – da Sociedade Limitada; Art. 1.088 a Art. 1.089 – da Sociedade Anônima; Art. 1.090 a Art. 1.092 – da Sociedade em Comandita por Ações. *Ibid*.

⁵³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p .294.

pluriprofissionais ou uniprofissionais. Necessário observar que o STF⁵⁴, em antigo julgado, já pronunciou com esse entendimento.

Contudo, não se pode negar o fato de que nada impede que a lei específica de cada profissão possa implementar tal exigência, de que as sociedades sejam uniprofissionais. Nesse caso estar-se-ia diante de lei específica, como é o caso, por exemplo, do art. 16 da Lei nº 8.906/94 – Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)⁵⁵ – que exige que as sociedades de advogados sejam uniprofissionais.

Em quarto lugar, o STJ desprezou a regra do art. 110 do CTN⁵⁶, uma vez que alterou o conceito de sociedade – conceito já definido no direito privado. E, por consequência, ignorou o fato de que o direito tributário é um *direito de superposição*⁵⁷, isto é, é um direito que incide sobre preceitos já definidos por outros ramos do direito.

Em quinto lugar, e, por fim, o único critério diferenciador entre as sociedades profissionais e empresariais é o da natureza da atividade desenvolvida⁵⁸. Assim sendo, o próprio Código Civil, em seu art. 966, *caput* e parágrafo único⁵⁹, definiu que a diferença entre as sociedades (profissionais e empresariais) está na atividade desenvolvida, considerando como próprio das sociedades profissionais a atividade intelectual, de natureza científica,

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário. 96.475-SP**. Min Rafael Mayer, publicado no DJ em 04.06.1982. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189902>. Acesso em: 28 ago. 2019.

⁵⁵ “Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.906**, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

⁵⁶ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” *Id.* Palácio do Planalto. **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/L5172.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2018. p. 37.

⁵⁸ “A questão de as sociedades serem uniprofissionais ou pluriprofissionais tampouco deveria importar para fins de cobrança do ISS, por não desqualificar a natureza da atividade desenvolvida [...]” PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, Constituição e Código Tributário: à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2012. p. 426.

⁵⁹ “Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

literária ou artística, e considerando como próprio da sociedade empresarial a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

A decisão do STJ não analisou o único critério diferenciador entre os tipos societários profissionais e empresariais (atividades desenvolvidas), pelo contrário, o subverteu por meio da desconsideração dos conceitos jurídicos de sociedade, da sistemática societária prescrita no Código Civil e da regra tributária de respeito aos conceitos de direito privado, tudo em prol de uma suposta finalidade que era imprescindível e precisava ser resguardada.

Desse modo, o STJ realizou uma *interpretação* que desconsiderou o significado preliminar da palavra sociedade, criando um novo significado para a palavra e para o enunciado sociedades profissionais, por entender que assim seria melhor para o caso, bem como *aplicou* a regra tributária de cobrança do ISS por meio de alíquota fixa de maneira flexível, criando uma exceção (*exigência de que as sociedades profissionais fossem uniprofissionais e não pudessem limitar o risco*) não prevista nos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, por entender que havia uma finalidade que justificava a criação da “nova regra”⁶⁰ com novos critérios.

Forte no ensinamento de Humberto Ávila pode-se qualificar e definir o método interpretativo e aplicativo adotado pelo STJ, como sendo próprio de uma *teoria cética radical da interpretação* e de um *modelo aplicativo particularista sensível às regras*. A *teoria cética radical* “[...] pressupõe que os termos e os enunciados não possuem nenhum significado anterior à atividade interpretativa específica e que o intérprete é totalmente livre para atribuir o significado que melhor lhe aprouver”⁶¹. E o modelo aplicativo *particularista sensível às regras* pressupõe que “[...] as regras devam ser aplicadas de maneira bastante flexível, devendo o julgador considerá-las, mas podendo também excepcioná-las se ele próprio encontrar uma justificativa para tanto, seja ela qual for”⁶².

Ainda, em Humberto Ávila pode-se criticar tanto o método interpretativo quanto o aplicativo adotado pelo STJ, a *uma*, pois, a *teoria cética radical* é equivocada, uma vez que “[...] as palavras e expressões exprimem significados, sendo por isso mesmo utilizadas e compreendidas pelas pessoas mesmo quando não são por essas expressamente definidas⁶³”. A *duas*, porque o *método particularista sensível às regras* acaba eliminando com as regras. Vide a crítica de Humberto Ávila:

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. *Passim*.

⁶¹ *Ibid.*, p. 33.

⁶² *Ibid.*, p. 42.

⁶³ *Ibid.*, p. 33.

O modelo nomeado “particularismo sensível às regras”, por seu turno, também está, como modelo geral de aplicação de regras, equivocado. Isso porque, ao postular que as regras devam ser aplicadas de forma bastante flexível, podendo o julgador excepcioná-las caso encontre ele próprio uma justificativa para tanto, seja ela qual for, **transforma as regras em meros conselhos ou recomendações morais. De um lado, porque substitui delas seu caráter prescritivo.** Com efeito, o que qualifica o caráter prescritivo de uma regra jurídica é sua força para constranger o destinatário a alterar o seu comportamento em razão dela e, por consequência, sua força para ser obrigatoriamente considerada pelo aplicador como fundamento para a solução do caso. Contudo, se aquilo que a regra estabelece deixa de constranger o destinatário a alterar seu comportamento e de servir de fundamento ao aplicador para solucionar o caso, ela perde totalmente o caráter prescritivo e deixa, por consequência, de ser uma prescrição para se transformar em mero conselho, podendo ou não ser levados em consideração, a depender do juízo moral deste ou daquele.⁶⁴ [Grifo nosso].

O modo como o STJ decidiu o caso da aplicação do ISS nas sociedades profissionais, bem como o modo como o Poder Judiciário vem de maneira geral se portando, podem ser conceituados como próprio de uma doutrina neoconstitucionalista⁶⁵, que, dentre muitas faces, defende a primazia dos princípios sobre as regras⁶⁶. Doutrina essa que abre as portas do Direito ao voluntarismo e à arbitrariedade, que sai do Estado de Direito e passa ao Estado de Juízes⁶⁷, fazendo com que o indivíduo tenha medo de agir, por não saber e não poder mensurar o resultado de suas ações, ou seja, fazendo com que os cidadãos tenham, como dito por Eros Roberto Grau, medo dos juízes⁶⁸.

Conclusão

Como muito bem dito por André Folloni, a evolução científica não representa uma total ruptura com a tradição e por isso todo passo dado à frente traz junto de si o pé que estava atrás, “[...] passo esse que só é possível, precisamente, porque o pé anterior chegara aonde estava; logo, deve-lhe reverência”⁶⁹, bem como citando Souto Maior Borges, André Folloni

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 44.

⁶⁵ O conceito de neoconstitucionalismo adotado é o definido por Humberto Ávila. *Id.* “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 17, jan./fev./mar. 2009. p. 3. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/rede-17-janeiro-2009-humberto%20avila.pdf>. Acesso em: 20 set. 2019.

⁶⁶ *Id.* A doutrina e o direito tributário. *In:* ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 221-245. p. 227.

⁶⁷ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 105.

⁶⁸ *Ibid.* *Passim*.

⁶⁹ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil** – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 30.

diz que “[...] não há marco zero para o conhecimento⁷⁰”. Assim sendo, superar o positivismo clássico, modelo jurídico formado unicamente por regras, não deve e nem pode significar romper totalmente com esse modelo. Mas sim deve representar o melhoramento desse modelo científico, que hoje é muito bem representado pelo positivismo ético⁷¹ e pela teoria cética moderada⁷² da interpretação. Nesse sentido, o surgimento dos princípios como modelo normativo não pode nem deve representar a aniquilação das regras, muito menos a sua diminuição a normas de segunda classe ou menor importância⁷³, pois, as regras – atualmente esquecidas – continuam a figurar e brilhar com importância para o Direito.

As regras continuam tendo vital importância para o Direito, especialmente para o direito tributário, uma vez que elas representam a proteção do indivíduo contra o arbítrio do Estado e do intérprete. A ideia de um “direito tributário vertebrado” defendida por Alfredo Augusto

⁷⁰ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil** – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 30.

⁷¹ Nesse sentido Humberto Ávila: “Com efeito, tal modelo preserva a força normativa das regras, permitindo que venham a ser superadas ou derrotadas apenas e tão somente na presença de uma razão grave, trazida ao julgador pela parte interessada e por ela devidamente comprovada que justifique sua flexibilização e cuja consideração não desencadeie um efeito sistêmico de grave insegurança. Tal modelo conserva os significados mínimos dos dispositivos, o modo como este normatizou a matéria e os efeitos que a interpretação do julgador exercerá sobre os direitos fundamentais indivíduo.” ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 45.

⁷² “A teoria cética moderada seria aquela em que a interpretação mesclaria atos de conhecimento e de vontade e abrangeria a escolha de um significado dentre os vários admitidos por um texto. De acordo com essa vertente da teoria cética da interpretação, a atividade do intérprete seria tanto descritiva quanto adscritiva: descritiva, por identificar os vários significados possíveis de um dispositivo legal; e adscritiva por escolher um deles como sendo o correto.” [Grifo no original.]. *Id.* Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 29, p. 181-204, 2013. p. 185. “(1) *Prima variante (moderata)*. *La prima variante della teoria scettica sostenuta lungo tutto il corso di questo libro. Ne ricordo qui succintamente alcuni tratti fondamentali: (i) i testi normativi sono solitamente equivoci, ossia sono suscettibili di interpretazioni sincronicamente confliggenti e diacronicamente mutevoli; (ii) ogni singola norma è indeterminata (vaga): sempre possono darsi fattispecie di dubbia qualificazione; (iii) ogni testo normativo ammette, di regola, una pluralità di interpretazione (in astratto) alternative egualmente plausibili: la scelta tra una interpretazione e l'altra è atto ovviamente discrezionale; (iv) la vaghezza di ogni norma può essere discrezionalmente ridotta (in concreto) sia includendo nel, sia escludendo dal, suo campo di applicazione i casi dubbi o marginali; (v) l'interpretazione può essere attività, secondo i casi, cognitiva, decisoria, o creativa; (vi) gli enunciati interpretativi cognitivi hanno valori di verità, gli enunciati decisori – e, a maggior ragione, se nomopietici, i.e creativi di norme – non possono dirsi né veri, né falsi; (vii) l'interpretazione creativa – in ultima analisi, la ‘construzione giuridica’ – è fenomeno pervasivo, e costituisce (non propriamente ‘interpretazione’ di testi normativi, ma) produzione di diritto nuovo; (viii) l'interpretazione giudiziale è, ovviamente, decisoria (mai potrebbe essere meramente cognitiva) e, spesso, è genuinamente creativa di nuove norme.” GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011. p. 413.*

⁷³ Nesse sentido, consideram-se equivocadas citações, tais como: “Mas mesmo na Constituição existem **normas mais importantes e normas menos importantes. As primeiras são os princípios**, verdadeiras diretrizes do ordenamento jurídico”. [Grifo nosso.]. CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 31. “Não é demais ressaltar a posição de preeminência dessa diretriz. A Constituição põe a autonomia municipal como dos princípios fundamentais do sistema. E, se o é, estando acima de muitos princípios **e, obviamente, acima de simples regras**, é porque afronta à autonomia municipal, acarreta intervenção federal no Estado-membro que a desrespeita.” [Grifo nosso.]. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2009. p. 9.

Becker⁷⁴, que combatia o “direito tributário invertebrado”, o qual era submisso aos caprichos subjetivos do intérprete, ainda hoje é válida e necessária, porém deve ser avançada (dando-se assim um passo à frente). Sendo assim, o direito tributário deve ser vertebrado, possuindo vértebras – formadas por ossos que são rígidos (regras) – e por discos intervertebrais, compostos por tecido fibrocartilaginoso que são maleáveis (princípios) – formando assim uma coluna espinhal que é firme o suficiente para sustentar o corpo e maleável o suficiente para não ser engessada. Porém, onde a coluna exigir uma vértebra, não pode ser colocado um disco intervertebral, sob o risco de a coluna perder sua força estruturante e o corpo vir a cair por falta de sustentação.

Por fim, seguir a perceptiva de Humberto Ávila antes de tudo é analisar o direito público sob o ângulo do indivíduo e não somente do Estado. Trata-se de analisar os direitos e garantias individuais que o Estado deve garantir e não apenas o poder que o Estado tem sobre os indivíduos. Significa enxergar o direito público não como supremacia do interesse público sobre os individuais, e, por fim, compreender o indivíduo como um ser humano pleno e digno (privilegiando a dignidade humana) e lutando contra a objetificação do indivíduo em prol de outros fins, por mais nobres que eles sejam ou possam parecer ser.

Referências

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. Razoabilidade, proteção do direito fundamental à saúde e antecipação de tutela contra a fazenda pública: uma análise problemática sobre o efeito vinculante e o controle concreto de constitucionalidade no Brasil. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 29, jan./fev./mar. 2012. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/Ana-Paula-Oliveira-Avila/razoabilidade-protecao-do-direito-fundamental-a-saude-e-antecipacao-de-tutela-contra-a-fazenda-publica>. Acesso em: 28 ago. 2019.

ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 17, jan./fev./mar. 2009. p. 3. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/rede-17-janeiro-2009-humberto%20avila.pdf>. Acesso em: 20 set. 2019.

ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 221-245.

ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 205, p. 163-184, out. 2012.

⁷⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. *Passim*.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias** – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 29, p. 181-204, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De10406.htm. Acesso em: 20 set. 2019

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **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/L5172.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.906**, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Recurso Especial 1031511/ES**. Rel. Min Humberto Martins, DJ de 9.10.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200800281416&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Recurso Especial**

898198/BA. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, set/2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601640448&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo no Ag nº 611.294/RJ.** Segunda Turma, Min. Castro Meira, DJ de 13.12.2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400792380&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1057668/RS.** Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.2.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801043238&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 629.477/RJ.** Primeira Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 1º.7.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200400197447&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário. 96.475-SP.** Min Rafael Mayer, publicado no DJ em 04.06.1982. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189902>. Acesso em: 28 ago. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 663.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 20 set. 2019.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS.** 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa (coord.). **Tratado de direito comercial.** São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário.** 13. ed. São Paulo: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERRY, Luc. **Apreender a viver** – filosofia para os novos tempos. Tradução Véra Lucia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2006.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil** – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A disciplina do direito de empresa no novo Código Civil brasileiro. *In*: COELHO, Fábio Ulhoa (coord.). **Tratado de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1. p. 103-121.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução Waldéa Barcello. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS** – aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, Constituição e Código Tributário: à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2012.

REALE, Miguel. **Estudos preliminares do Código Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito tributário** (Steuerrecht). 18. ed. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008. v. I.

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

Dos fundamentos para um sistema tributário baseado na justiça

Tiago da Silva Fonseca*

Resumo: O estudo dos fundamentos do sistema tributário deve ir além do exame dogmático das normas e deve refletir sobre a finalidade da tributação, as bases de incidência mais conformes aos direitos de liberdade e igualdade, o uso eficiente do poder tributário. A previsibilidade, a estabilidade, a transparência e a fiabilidade das normas tributárias são elementos essenciais da justiça fiscal. A previsibilidade para o contribuinte é garantida pela segurança jurídica e pelas limitações constitucionais ao poder de tributar. A previsibilidade para a Administração Tributária é assegurada através do controle de fraudes fiscais e do investimento em atividades investigativas e estratégicas.

Palavras-chave: Sistema tributário. Justiça fiscal. Previsibilidade. Segurança jurídica. Investigação fiscal.

Introdução

Tratar de um tema como a justiça nunca é uma tarefa simples, porque a justiça não cabe em um conceito fixado em parâmetros rígidos e de características definitivas. A ideia de justiça está em constante construção, tem parâmetros fluidos e características graduáveis. Hercúlea também é a tarefa de tratar do tema da justiça fiscal, considerando que o sistema tributário é hipercomplexo, com pluralidade de fontes normativas, com conflito de marcos regulatórios e com relações jurídicas muitas vezes conflituosas e marcadas pela desconfiança.

A discussão de um sistema tributário baseado na justiça não pode se ater a aspectos dogmáticos e não prescinde de uma análise que questione as causas de tributação, as bases de incidência consideradas mais justas e o uso eficiente do poder tributário pelo Estado. Mais do que constituir a principal fonte de receitas para a devida prestação de serviços públicos pelo Estado, a tributação, como forma de interferência no direito de propriedade, deve ser utilizada para redistribuição de renda e redução da desigualdade social. Nesse sentido, as bases de incidência devem preservar uma renda mínima, buscar equiparar a diferença nas oportunidades de mercado e refletir a capacidade econômica dos contribuintes. O poder tributário do Estado deve ser efetivo, na instituição dos tributos, na extrafiscalidade e no exercício do poder de polícia fiscal.

A relação jurídica obrigacional tributária deve ter segurança jurídica. A segurança jurídica é o conhecimento prévio e a confiança nas normas que vão regular a relação jurídica.

* Mestrado na Faculdade de Direito da UFMG, na linha de pesquisa Direito e Justiça. Instituição a que pertence: Advocacia-Geral da União; Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Atividade exercida: Procurador da Fazenda Nacional. Telefone: 31-987482503. E-mail: tsilfon@gmail.com.

É caracterizada por ideias como a previsibilidade, a estabilidade, a transparência e a clareza. A previsibilidade nas relações jurídicas deve ser fundamento para a criação, interpretação, aplicação e integração das normas referentes à obrigação tributária. A previsibilidade deve garantir expectativas dos contribuintes e da Administração Tributária.

A segurança jurídica dos contribuintes é garantida a partir da concretização permanente das limitações constitucionais ao poder de tributar e envolve não só os princípios expressos, como a legalidade conceitual, a irretroatividade, a não surpresa, mas também princípios implícitos, como a confiança legítima e a boa-fé objetiva. A previsibilidade para a Administração Tributária é garantida pela instituição de regras transparentes e efetiva repressão do descumprimento dessas regras, especialmente prevenindo e combatendo situações abusivas e fraudulentas. Nesse contexto, o uso adequado do poder de polícia, baseado em atuação estratégica e investigação fiscal, pode ser importante instrumento para um sistema tributário baseado na justiça.

1 Das causas da tributação, das bases de incidência mais adequadas e do exercício do poder tributário em favor da justiça fiscal

O Direito Tributário é cada vez mais formado a partir de um mosaico normativo, que mistura fontes do Poder Legislativo, atos regulamentares do Poder Executivo, decisões vinculantes do Poder Judiciário, assim como fontes não estatais, como normas de organismos internacionais, como a OCDE, ou práticas de competidores econômicos no mercado nacional e internacional. As incertezas provocadas por essa pluralidade de fontes, a constante necessidade de adequação e de reforma nas leis fiscais e nos mecanismos de cobrança e arrecadação, a interferência política e os seus sensíveis efeitos econômicos tornam o sistema tributário hipercomplexo e exigem a discussão de seus alicerces. Nesse contexto, é necessário investigar os princípios que regem o sistema tributário e como esses princípios devem operar para deixar o poder tributário do Estado mais próximo daquele considerado ideal. Para tanto, é preciso ir muito além do estudo dogmático da norma tributária, para se indagar, por exemplo, sobre as causas da tributação, as bases de incidência mais adequadas ou como as ideias de justiça se relacionam com o sistema tributário¹.

O tributo é a principal fonte de receita para a organização da sociedade e para a satisfação do bem comum. Faz tempo que o Estado deixou de ser proprietário, produtor e de

¹ BHANDARI, Monica (coord.). **Philosophical foundations of tax law**. Oxford: Oxford University Press, 2017.

assumir atividades industriais e comerciais para se tornar um Estado Fiscal, ou seja, uma entidade mantida predominantemente por impostos².

Historicamente, o tributo já teve uma concepção liberal a qual servia exclusivamente para custear a defesa contra agressões externas, a distribuição da justiça e os serviços públicos insuscetíveis de gerar lucro para a iniciativa privada. Uma concepção socialista do imposto defendia a tributação como forma de suprimir gradualmente a propriedade privada, através da repartição de rendimentos e do patrimônio resultantes das operações de mercado e livre concorrência. Atualmente, o tributo assumiu uma função primária fiscal, consistente no custeio das atividades essenciais do Estado, e uma função secundária extrafiscal, referente à intervenção estatal na economia e no mercado, bem como à sua função social redistribuidora.

A discussão de um sistema tributário baseado na justiça depende de como e em que medida o Estado vai interferir no direito de propriedade. Baseado na concepção liberalista de John Locke, em que o direito de propriedade tem a natureza de direito natural, a corrente do libertarianismo vulgar defende que o tributo pode ser considerado uma forma de roubo, trabalho escravo ou expropriação. Tal libertarianismo radical não é compatível com a ordem constitucional brasileira, que está fundada na cidadania (art. 1º, II, da CF), na dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF) e que tem objetivos de erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF) e de promover o bem de todos, sem preconceitos (art. 3º, IV, da CF).

Um sistema tributário baseado na justiça deve fixar bases de incidência que garantam a propriedade como direito `que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os tributos, e não antes. E no Estado Social e Democrático de Direito instituído pela CR/88 os tributos arrecadados devem ter a dupla função de proporcionar os recursos que vão ser gastos de acordo com divisão coletiva (repartição entre público e privado) e a divisão entre os indivíduos do produto social (distribuição)³.

A rejeição da defesa da propriedade como direito absoluto, que não pode ser considerada na sua forma pré-tributária, bem como a aceitação da dupla função de arrecadação e de redistribuição da atividade fiscal também é mais consentânea com o objetivo constitucional de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Uma noção contemporânea da solidariedade social situa o princípio entre uma definição geral, como incentivo e reconhecimento de atos de assistência, de fraternidade e de união de esforços, e uma definição

² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004. p. 193-194.

³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

mais específica, como exigência na participação do custeio específico dos direitos sociais e de seguridade social. Conforme posição de Marciano Seabra Godoi:

Tomamos parte da postura mais exigente, pois os pilares de sustentação de uma sociedade descuidam por completo da solidariedade entre os cidadãos, não serão práticas ou ações solidárias mais ou menos isoladas ou mais ou menos episódicas que tornarão essa sociedade verdadeiramente solidária. Por pilares de sustentação da sociedade entendemos o que Rawls denomina de estrutura básica: instituições jurídicas e sociais (constituição política, direitos de propriedade, direitos de família) que distribuem os direitos e deveres fundamentais e moldam a divisão entre os indivíduos dos benefícios gerados pela cooperação social⁴.

A solidariedade social tomada na sua estrutura mais geral refere-se ao sentimento de pertença à comunidade e da corresponsabilidade decorrente de tal consciência. Nessa sociedade solidária, o Estado deve assegurar a realização dos direitos fundamentais dos indivíduos, através dos deveres de abstenção, de prestação e de garantia dos direitos difusos e coletivos, ao passo que a comunidade deve interiorizar o espontâneo cumprimento de seus deveres. Somente essa aceitação e consentimento permitem que o tributo seja percebido como fator de solidariedade social.

Se a cidadania traz um conjunto de direitos que deve ser sempre reivindicado, assegurado e protegido, se implica autonomia, independência e autenticidade, se compreende maior participação na soberania, também traz um conjunto de responsabilidades.

Como a ideia atual de justiça passa a estar centrada na igualdade, liberdade e solidariedade, a noção de tributo deve ser revista e não deve ser encarada como punição, como abuso, mas como instrumento de cooperação para fins comuns, que consiste na efetivação dos direitos fundamentais das pessoas e na sua emancipação política e social.

Longe de ser uma penalidade, o contribuinte deve ter firme a realidade de que o tributo, além de ser uma forma de divisão de bens, de ganhos e de resultados em favor da comunidade, é também dimensão do princípio de igualdade de todos perante a lei. O Estado, para fazer valer essa confiança, deve instituir bases de exação com a finalidade de redistribuição e de satisfazer as necessidades públicas e arrecadá-los respeitando a propriedade, a autonomia privada, a liberdade de iniciativa e de profissão etc.

⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167. p. 148.

Essa solidariedade social que deve servir de inspiração para as causas de base de incidência é, como ensina Ricardo Lobo Torres⁵, a “solidariedade do grupo”, que informa o princípio de custo-benefício. Paralela a ela existe a solidariedade como justificativa ética-jurídica do tributo. E essa é importantíssima para o sistema tributário, pois justifica a atuação da Administração Tributária nas atividades de fiscalização, arrecadação e cobrança.

Um sistema tributário baseado na justiça deve, por fim, ter a relação jurídica obrigacional, entre Fisco e contribuinte, permeada pelos ideais de previsibilidade, de estabilidade, de transparência, de clareza e de boa-fé. A previsibilidade para o contribuinte depende da efetivação das garantias associadas à segurança jurídica. A segurança jurídica, que é postulado decorrente do Estado de Direito, é o conhecimento prévio e a confiança nas normas que regulam as situações jurídicas. Ter confiança nas normas ajuda o contribuinte a antecipar o futuro, a tomar decisões presentes como se o futuro fosse certo. Nas palavras de Niklas Luhmann:

Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Pode-se dizer que, através da confiança, o tempo se invalida ou, pelo menos se invalidam as diferenças do tempo. Isso é a base para o ensinamento da moral que parte do antagonismo oculto para com o tempo, recomendando uma atitude de confiança como caminho até a atemporalidade, através da independência do passar do tempo.⁶

No que se refere à Administração Tributária, a previsibilidade da relação jurídica permite a atuação do poder tributário com justiça e eficiência. De acordo com José Casalta Nabais⁷, é equivocada a utilização tradicional da expressão “poder tributário” como o conjunto dos poderes relativos aos impostos, sem que se faça a distinção do momento e do plano da instituição dos impostos e do momento e do plano da exigência do imposto. Assim, o “poder tributário” pode ser decomposto em três soberanias, a saber, a do objeto, a da receita e a administrativa.

Quanto à soberania do objeto, ou seja, a soberania para instituir tributos, resta claro que, como fonte de criação de deveres, deve ser exercida nos termos constitucionais e legais. O

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um princípio estrutural da solidariedade?** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207. p. 201.

⁶ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Tradução Amanda Flores. Santiago: Anthropos Universidad Ibero Americana, 1996. p. 15.

⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

poder de instituir tributos tem fundamento jurídico na Constituição e é dirigido pelas limitações constitucionais ao poder de tributar.

A soberania da receita consiste na utilização do tributo não como fonte de arrecadação de receita pelo Estado, mas como instrumento de regulação de conduta dos contribuintes. De forma excepcional, o Estado dispõe do poder extrafiscal para utilizar o tributo não com fundamento na capacidade econômica dos contribuintes, mas para fazer adequações e adaptações ao seu programa econômico ou social.

A soberania administrativa define o poder de arrecadação. O plano da exigência do tributo deve ter como parâmetro a lei ou até normas secundárias, como o regulamento, e se realiza com o ato administrativo. Assim, a terceira espécie do gênero “poder tributário” impõe deveres e obrigações acessórias que auxiliam na fiscalização e na arrecadação, de modo a permitir uma tributação mais justa.

A partir da correta concepção do poder tributário, é possível perceber como a previsibilidade da relação jurídica pode lhe conferir legitimidade, com reflexos diretos na soberania do objeto (instituição e consentimento do tributo) e na soberania administrativa (poder de polícia fiscal).

2 A previsibilidade para o contribuinte

Um cenário de previsibilidade para o contribuinte depende da efetivação das limitações constitucionais ao poder de tributar, que o protege diante do poder e da força normativa do Estado, e de outros princípios implícitos, como a transparência, a boa-fé e a confiança legítima. Como limitações constitucionais ao poder de tributar associadas à segurança jurídica, a Constituição Federal enumera, em seu art. 150, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade.

A legalidade é a expressão máxima da segurança jurídica. A lei deve definir todos os aspectos da obrigação tributária e deve ser pressuposto necessário indispensável para toda a atividade administrativa fiscal. Deve observar o princípio legitimador da clareza, que se refere à exatidão da norma tributária, de modo que o contribuinte possa conhecer previamente a maior parte ou todo o conteúdo de seu dever, para planejar o pagamento do tributo.

A irretroatividade consiste em garantir que os efeitos das leis tributárias atinjam situações posteriores e preservem fatos geradores ocorridos no passado. Uma interpretação mais associada à efetivação da previsibilidade requer que o princípio da irretroatividade se refira não só aos atos legislativos, mas também aos atos administrativos e às decisões judiciais.

A não surpresa é garantida pela anterioridade, que proíbe a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou o aumentou, e espera nonagesimal, que proíbe a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. A anterioridade e espera nonagesimal são relativizadas por algumas exceções previstas na Constituição Federal. As relativizações previstas, entretanto, não tiram o caráter de cláusula pétrea e de direito fundamental da anterioridade e não devem ser estendidas ou ampliadas, sob pena de arranhar a não-surpresa protegida constitucionalmente.

A par das limitações constitucionais ao poder de tributar, a relação jurídica obrigacional tributária deve ser resguardada por princípios implícitos, como a boa-fé e a confiança legítima, que racionalizam as relações entre credor e devedor e corrigem eventuais situações injustas que deixem de ser afastadas pelos princípios expressos.

A necessidade de proteção da confiança legítima surge especialmente quando o Estado gera expectativas no contribuinte e posteriormente age de modo contraditório. Preservar a situação jurídica que se consolidou na base da confiança significa afirmar o valor fundamental da segurança jurídica. Se houve uma proposta de uma parte que gerou expectativas noutra, a proposta deve ser mantida.

A mudança das regras ditadas exige a adoção de meios que recomponham a situação anterior, de modo a restabelecer o *status quo ante*. Sendo impossível preservar a relação jurídica nos termos em que fora definida ou reconstruir a situação jurídica existente à época da quebra da confiança, nasce o dever de indenizar para aquele que foi responsável pela ação contraditória e o direito de ser indenizado pelo prejudicado que confiou.

A boa-fé objetiva exige que as partes de uma relação jurídica ajam de acordo com aquilo que foi convencionado e que observem deveres anexos, como de mútua proteção contra riscos às pessoas e objetos da relação jurídica, de informação acerca dos dados relacionados ao adimplemento do acordo e de cooperação, de modo que os sujeitos se comprometam a não agir no intuito de prejudicar o cumprimento da obrigação. No Direito Tributário, a boa-fé objetiva acompanha o princípio da confiança legítima, no sentido de garantir a relação jurídica com a previsibilidade das situações contra condutas contraditórias que deixem a obrigação do contribuinte mais gravosa ou que lhes causem alguma espécie de prejuízo.

3 A previsibilidade para a Administração Tributária

A efetivação das limitações constitucionais ao poder de tributar, de modo a arrecadar a receita necessária ao funcionamento do Estado com o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, bem como a atuação das partes na relação obrigacional de forma transparente, criam um vínculo de menor animosidade e melhor dissemina a aceitação do dever fundamental de pagar e de maior consentimento do tributo.

A transparência e a previsibilidade são princípios que servem para evitar conflitos que são objetos de intermináveis processos administrativos e judiciais, que prejudicam o Fisco e o contribuinte. A Administração Tributária, além de ter postergada a oportunidade de satisfação do seu crédito, passa a investir cada vez mais recursos, financeiros, pessoais e normativos, para suprir a desconfiança sobre os dados e declarações dos contribuintes. O contribuinte, além de ter uma série de restrições ao exercício de seus direitos e de suas atividades, passa a estar submetido ao dever de um número excessivo de obrigações acessórias.

A transparência é um dos princípios que servem para equilibrar a liberdade e o consentimento e legitima o poder de tributar⁸. A transparência implica a certeza de direitos e obrigações na relação jurídica, que diminui os riscos fiscais e que serve à relação tributária, subordinando o Fisco e os contribuintes. Dessa forma, o Estado deve criar um sistema tributário e orçamentário com clareza e os particulares devem consentir com o dever que lhes é outorgado, sendo proibido o uso de práticas abusivas ou fraudulentas.

Não só a ideia de transparência, mas também as de previsibilidade, de estabilidade, de clareza, de fiabilidade e de racionalidade devem, ao lado da segurança jurídica que precisa ser garantida ao cidadão e contribuinte, pautar a atuação e atender às expectativas da Administração Tributária. Se o contribuinte é resguardado contra atos contraditórios pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, pela confiança legítima e boa-fé objetiva, o Fisco deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito, fraude à lei ou violação ao dever de lealdade.

Reprimir o abuso de direito e a fraude à lei e garantir expectativas de uma parte contra mudanças contraditórias da outra são preocupações do Direito em geral e não são máximas a serem aplicadas em casos isolados ou em relações jurídicas específicas.

A teoria do abuso de direito está fundada na evolução do conceito de direito subjetivo, que deixou de ser o poder irrestrito dado ao titular, isentando-o de quaisquer responsabilidades por danos decorrentes do seu exercício. O direito subjetivo passou a

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 5, p. 223-244, 2006. p. 227.

incorporar elementos como a liberdade, a consideração social, a cooperação, a função social, dentre outros.

Os Tribunais pátrios já vêm admitindo casos de abuso de direito de contribuintes em face do Fisco, especialmente tipificados no postulado do *venire contra factum proprium*. As linhas de proibição do *venire contra factum proprium* normalmente têm o propósito de concretizar a doutrina da confiança. Todavia, podem ser também abrangidos na figura dessa proibição os comportamentos contraditórios em relações jurídicas que se projetam no tempo e que requerem estabilidade e previsibilidade.

Constituem *venire contra factum proprium* as situações em que o titular manifesta a intenção de não exercer um direito e depois o exerce ou indica não tomar determinada atitude, mas acaba por assumi-la. As declarações e comportamentos contraditórios podem impedir a constituição ou modificar direitos subjetivos, retirando do titular o poder potestativo de exercício.

Ainda que as construções acerca do abuso de direito e de seus tipos objetivos, como o *venire contra factum proprium*, tenham se dado no âmbito das relações privadas, proibir e coibir declarações e comportamentos contraditórios é função do Direito, que deve manter a estabilidade e previsibilidade dos vínculos entre os particulares, bem como entre as pessoas e o Estado.

O mesmo raciocínio pode ser usado para a fraude à lei, que ocorre quando o sujeito aproveita da imperfeição do seu enunciado, seja em razão da sua abstração ou em razão de ser produto da vontade humana – que é falha por natureza, para criar meios oblíquos de modo a afastar a incidência da norma. Nesse sentido, a fraude à lei é perversamente danosa, porque se oculta em situações aparentemente lícitas, por estar de acordo com a superfície verbal da norma, mas que viola a profundidade de conteúdo dos princípios cogentes. O fraudador procura alcançar o mesmo resultado que alcançaria com a prática do ato expressamente vedado, não violando frontalmente, mas tangenciando leis proibitivas através de normas permissivas.

A constatação do abuso de direito e da fraude à lei não prescindem de verificação casuística e do exame metucioso das especificidades e vicissitudes do caso concreto. Uma conduta abusiva ou praticada em fraude à lei somente será descoberta através da devida contextualização ou requalificação dos atos e condutas praticados.

4 **Aplicação das teorias do abuso de direito e fraude à lei no Direito Tributário**

A previsibilidade para o Fisco no Direito Tributário já começa através da lei, que deve vincular toda a atividade de fiscalização, cobrança e arrecadação e prevê possíveis fraudes com as respectivas sanções. Isso ocorre, por exemplo, no art. 1.017 do Decreto nº 9.580/2018, novo Regulamento de Imposto sobre a Renda ou de Qualquer Natureza. De acordo com o Regulamento, aquele que infringe as normas reguladoras do CNPJ mediante fraude está sujeito à multa, à perda de vantagens fiscais ou orçamentárias, a impedimento de participação em concorrência pública e a impedimento de transacionar com estabelecimentos bancários.

Ocorre que a complexidade da relação jurídica tributária e a multiplicidade de formas de conduta diante da aplicação das leis fiscais permitem identificar práticas que não são legalmente previstas como fraude, que têm a aparência de licitude, mas que, se analisadas no contexto de seus antecedentes, seus motivos e suas finalidades, configuram situações abusivas e fraudulentas. Abusivas no sentido de estar de acordo com a literalidade da lei, mas que violam o sentido da norma ou contrariam os princípios que sustentam o sistema. Fraudulentas no sentido de fugirem à hipótese de incidência da lei, através de práticas anormais utilizadas exclusivamente para escapar do alcance da norma.

Se estão de acordo com a literalidade da lei ou se contornam a hipótese da incidência da norma, as ditas condutas são lícitas, pelo que não há que se falar em simulação, fraude (em sentido estrito) ou sonegação, que vergam para o campo da ilicitude, cível ou penal. Todavia, ainda que aparentemente lícitas, por serem paralelas e não concorrentes às leis, tais atos vão de encontro ao sistema e ao ordenamento, motivo pelo qual não podem subsistir e devem ser extirpados por medidas corretivas previstas pelo Direito.

E quando se fala em contrariedade do sistema e ordenamento ou do sentido da lei ou da escusa à hipótese de incidência da norma não se pode ficar restrito à finalidade de não pagar ou de pagar menos tributo. É possível verificar o uso de práticas abusivas e fraudulentas para conseguir, por exemplo, um benefício fiscal, ou para esvaziamento de patrimônio, ou para dificultar a fiscalização pela Administração Tributária, dentre outros atos.

O efeito danoso que essas condutas viciadas causam à relação jurídica obrigacional tributária, especialmente quanto às suas exigências de previsibilidade, transparência, clareza, coerência e fiabilidade, justifica a utilização das teorias do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário. A transposição das teorias visa operar uma aproximação da relação jurídica com a relação ética, tal como ocorreu e vem se aperfeiçoando nas relações jurídicas obrigacionais civis.

Para o combate a fraudes não previstas em lei, o Código Tributário Nacional prevê uma cláusula geral de desconsideração de condutas abusivas, com causa exclusiva de não pagar ou de pagar menos tributo. Trata-se do parágrafo único ao art. 116 do CTN, que é a norma geral antielisiva do Direito brasileiro.

As normas antielisivas vêm sendo generalizadamente adotadas no direito comparado e constam de diversos ordenamentos jurídicos internacionais, tais como na Argentina, Austrália, Bélgica, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Coreia do Sul, Luxemburgo, Nova Zelândia, Espanha, Suécia, Dinamarca, Países Baixos, Noruega, Estados Unidos e Reino Unido⁹.

A proibição do abuso de direito e da fraude à lei foram, inclusive, as fórmulas adotadas pelas normas antielisivas de Portugal¹⁰ e da Espanha¹¹, respectivamente. Em Portugal, a cláusula mereceu o apoio de juristas como José Casalta Nabais:

É que, para evitar desigualdades chocantes, o limite à igualdade fiscal, concretizado na tipificação, não pode actuar, afinal de contas, em toda a sua plenitude, admitindo-se que a administração fiscal excepcione a aplicação da regra estandardizada, ganhando-se assim em igualdade e perdendo-se, conseqüentemente, em legalidade, na medida que esta exige, no concernente aos impostos, soluções totalmente determinadas ou determináveis com base na lei¹².

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração no direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 226.

¹⁰ Artigo 63 do Código de Procedimento e de Processo Tributário: “1 – A liquidação de tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos Códigos e outras leis tributárias depende de abertura para o efeito de procedimento próprio. 2 – Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que conseguem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso de formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos. 3 – O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso. 4 – A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei”. PORTUGAL. Decreto-Lei nº 433/99. **Código de Procedimento e de Processo Tributário**. Lisboa, 26/10/1999.

¹¹ Artigo 24, da Ley General Tributaria, de 1995: “*Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión Del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados em el propósito de eludir el pago del tributo, amparando-se em el texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan um resultado equivalente al derivado del hecho imponible*”. A redação da LGT foi alterada pela Ley 58, de 17 de dezembro de 2003, que deixou de prever expressamente a figura da fraude à lei na seção relativa à interpretação, qualificação e integração da norma fiscal, mas não retirou da teoria a qualidade de mecanismo antielisão do direito espanhol. ESPANHA. Lei 25/95. **Ley General Tributaria**. Madri, 20/07/1995.

¹² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004. p. 625-626.

No Brasil, a doutrina majoritária não admite a aplicação da norma geral antielisiva. A uma, porque a regra não foi regulamentada. A duas, porque a regra violaria os direitos de legalidade e de propriedade.

Aqueles que rejeitam a possibilidade de uma norma geral antielisiva acabam por afastar também a aplicação das teorias do abuso do direito e da fraude à lei na relação jurídica obrigacional tributária. Argumentam que, pela legalidade estrita e tipicidade fechada que regem o Direito Tributário, os espaços deixados pela norma fiscal devem ser preenchidos por total liberdade dos contribuintes, não cabendo falar em abuso de direito ou de fraude à lei se as condutas a serem banidas não foram expressamente previstas. As teorias também não seriam condizentes com a proibição da analogia e da interpretação econômica para instituir tributos. Alberto Xavier, por exemplo, é terminantemente contrário ao uso no Direito Tributário de figuras originariamente pensadas para o Direito Civil:

A transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece severas objeções [...]. O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro nem cidade.¹³

Já autores como Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco admitem a consistência das críticas, mas são grandes defensores da aplicação das teorias do abuso do direito e da fraude à lei em matéria fiscal. Para essa corrente, o combate às práticas abusivas e fraudulentas está de acordo com a necessidade de promoção da tributação baseada na isonomia medida pela real capacidade contributiva, bem como seria instrumento de efetivação da solidariedade social nas relações tributárias.

Ainda na defesa da aplicação das figuras do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário, o Professor da Faculdade de Direito de Lisboa, J.L. Saldanha Sanches rebate as principais críticas com conclusões que podem ser adaptáveis à realidade brasileira.

Se as teorias do abuso de direito e da fraude à lei fiscal perturbam os princípios da legalidade e da tipicidade, há de se reconhecer que resta superada na metodologia jurídica a visão positivista legalista ou a interpretação estrita das leis, de modo que mesmo conceitos fechados não prescindem de pré-entendimentos ou de parcela criativa do intérprete. Se a legalidade do Direito Tributário deve assumir certo paralelismo com a legalidade do Direito Penal, cabe ressaltar que, apesar de “primos”, como expressam vários autores, a legitimação das normas é bem diferente: as penais cuidam de leis punitivas e preventivas e as fiscais

¹³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 107-109.

tratam de leis de financiamento do Estado e de distribuição de riqueza. Ademais, mesmo as leis penais não afastam peremptoriamente a função criadora da norma pelo aplicador ou a discricionariedade, que não é sinônimo de arbitrariedade. Se a legalidade é princípio fundamental do Direito Público, não é princípio único e sua aplicação depende de conjugação com os demais princípios constitucionais e do estudo do caso concreto. Se a proibição do abuso de direito e a fraude à lei fiscal são mecanismos de correção do Direito e da legalidade, devem ser reconhecidos a partir de procedimentos legítimos. Se a segurança jurídica implica a afirmação da previsibilidade e estabilidade das relações, a prática de condutas abusivas e fraudulentas rompe com a racionalidade e transparência necessárias à concretização do princípio.

Consoante J.L. Saldanha Sanches:

Ora, quando é pervertida a lógica de previsão do fato tributário, das deduções a efetuar em obediência ao princípio do rendimento líquido, ou mesmo de um qualquer benefício fiscal previsto em obediência a interesses extrafiscais, a tributação deixa de ser justa: há manifestações da capacidade contributiva que passam ao lado da tributação, ou seja, empresas e indivíduos que se locupletam com uma quota de bens coletivos proporcionalmente superior à sua contribuição para estes encargos gerais. Surgem, assim, num primeiro momento, desigualdades relativas entre contribuintes cumpridores e incumpridores, e, num segundo momento, aumentos na carga fiscal daqueles, uma vez que, mantendo-se constantes as necessidades coletivas a satisfazer, o Estado financiar-se-á junto das fontes de rendimento mais escrupulosas.¹⁴

É preciso reconhecer que, se uns lançam mão de práticas abusivas ou fraudulentas para deixar de pagar a sua parte no encargo de participação nas despesas do Estado, outros vão ter que desembolsar mais do que reclama a sua capacidade contributiva. Ademais, se uns abusam de direito reconhecido pela norma ou burlam a lei de modo a dificultar as atividades de fiscalização e cobrança de tributos, todos vão ser penalizados pela desconfiança do Fisco e pelos efeitos destrutivos que a desconfiança causa no sistema (aumento de obrigações acessórias, uso irracional de medidas simplificadoras etc.). Logo, a desconsideração de atos ou condutas anômalas praticadas pelos contribuintes a partir de uma ideal valoração dos fatos e de uma interpretação das normas conforme a Constituição pode aperfeiçoar a previsibilidade e atrair todas as suas desejadas consequências para o Direito Tributário.

¹⁴ SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109. p. 104.

Sendo situação excepcional, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela prática de condutas abusivas e fraudulentas depende de prévio procedimento administrativo, com a preservação de todas as garantias constitucionais, como o contraditório e a ampla defesa, a motivação das decisões, a possibilidade de manifestações de inconformismo, a livre produção de provas em contrário etc.

A contextualização e a valoração jurídica diversa da Administração, outrossim, deve passar pelos crivos da razoabilidade e da proporcionalidade. A razoabilidade exige que sejam consideradas as circunstâncias de fatos com a presunção de que estão dentro da normalidade, bem como que os aspectos individuais do caso sejam levados em conta para justificar a não aplicação da norma geral, por se tratar de um caso anormal. Assim, somente através dos filtros interpretativos e do estudo do caso concreto é possível verificar uma situação anômala, de modo a contextualizá-la ou valorá-la como abusiva ou fraudulenta, presumindo-se sempre a boa-fé do contribuinte.

A proporcionalidade, por sua vez, requer uma relação de causalidade entre o fim das normas e os meios utilizados para auferi-los, expressa através de uma análise da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. A necessidade depreende-se do exame da viabilidade dos meios e da escolha daquele menos restritivo. A adequação se refere à escolha daqueles meios que promovam mais e melhor o fim proposto pela norma. Na proporcionalidade em sentido estrito se mensura se as vantagens do meio escolhido superam as desvantagens dele decorrentes. Ora, em muitos casos é possível presumir práticas de abuso de liberdade negocial ou de tangenciamento da norma fiscal, de modo que, juntados elementos concretos que justifiquem a intervenção da Administração Tributária, a desconsideração desses atos contraditórios e anormais seja uma opção necessária, adequada e útil para a concretização da previsibilidade no sistema.

5 Atuação constitucionalmente adequada da Administração Tributária e consentânea com a previsibilidade, como instrumento de justiça tributária

Um sistema tributário justo deve ser baseado na igualdade e buscar o meio termo entre a função social da propriedade e o não confisco. No Direito Tributário, a igualdade se concretiza, ao menos no sentido de distribuição econômica do ônus entre os contribuintes, através da instituição e cobrança dos encargos de acordo com a capacidade econômica. Uma efetiva apuração da capacidade econômica depende da investigação pormenorizada da situação do contribuinte, de modo a esgotar o potencial programado pela norma legal.

Uma atividade estratégica da Administração Tributária, centrada na investigação fiscal e no combate a fraudes, se destina a medir a capacidade contributiva do contribuinte, a verificar a legalidade da sua situação econômica, a prevenir as condutas evasivas e abusivas, a verificar o cumprimento dos deveres e obrigações acessórias e a preparar a repressão das infrações à legislação tributária.

Em razão das relações tributárias cada vez mais complexas, as leis que regem a investigação fiscal devem atribuir possibilidades discricionárias aos agentes da Administração Tributária. Na discricionariedade, o administrador, após realizar a operação de interpretar a lei, pode escolher uma entre várias soluções múltiplas admitidas pela norma, sendo quaisquer das possibilidades suscetíveis de concretizar a finalidade proposta pela vontade normativa.

Ao se falar em possibilidades discricionárias, considera-se a doutrina¹⁵ que afasta a expressão “poderes discricionários” da Administração, uma vez que o poder do administrador público é indivisível, exercido conforme determina a lei e não pode ser definido genericamente como discricionário ou vinculado. Nesse contexto, a vinculação ou a discricionariedade se refere a aspectos do ato administrativo, de acordo com a forma de regulação desses aspectos pela lei.

Numa primeira vista, a aceitação das possibilidades discricionárias no Direito Tributário pode entrar em conflito ou contradição com o próprio conceito legal de tributo, definido pelo art. 3º do CTN como prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Ademais, para o Direito Tributário, a doutrina¹⁶ aponta a necessidade de legalidade substancial absoluta, pela qual a lei deve ser fundamento da conduta da Administração Pública e das suas decisões no caso concreto, restando pouco ou nenhum espaço para a atividade criadora do aplicador.

Todavia, ainda que o Direito Tributário seja tendencialmente conceitual, com estruturas rígidas e conformações fechadas, não está imune à interferência dos tipos, com propriedades graduáveis e contornos fluidos. No exercício discricionário da atividade investigativa, as leis que regem a fiscalização e arrecadação tributárias devem dar disponibilidade de decisão aos agentes fiscais, quanto ao momento oportuno e conveniente da ação, aos meios de atuação, à intensidade da intervenção e da fiscalização, bem como quanto à valoração no ato de classificar as condutas praticadas pelos contribuintes e à graduação das sanções a serem imputadas.

¹⁵ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. **Motivação e controle do ato administrativo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

¹⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

A atribuição de possibilidades discricionárias aos agentes fiscais deve necessariamente considerar que segurança jurídica do contribuinte depende da associação do princípio da legalidade com o princípio da legitimidade, como nortes de atuação da Administração Tributária. Pelo princípio da legitimidade, a segurança jurídica do contribuinte tem como fontes primárias a legalidade e as demais limitações constitucionais ao poder de tributar, que são complementadas por imperativos como a confiança e a boa-fé objetiva, sejam considerados como necessidades ético-jurídicas¹⁷, ou como instrumentos de justiça corretiva¹⁸.

O Direito Penal e o Direito Processual Penal, com o recrudescimento da criminalidade organizada, tiveram que se adequar à nova e complexa realidade e adotar técnicas de especiais de investigação. O art. 50 da Convenção de Mérida¹⁹ recomenda expressamente que, a fim de combater eficazmente a corrupção, os Estados devem adotar as medidas que sejam necessárias para prever técnicas especiais de investigação, assim como para permitir a admissibilidade das provas derivadas dessas técnicas em seus Tribunais.

No Brasil, a Lei nº 12.850/13, para fazer frente à gravidade dos ilícitos perpetrados pelas organizações criminosas, regulou a utilização de técnicas como a colaboração premiada, a gravação ambiental, a ação controlada, o acesso a registros e dados cadastrais, o afastamento do sigilo financeiro, a infiltração de agentes, o compartilhamento de informações. Ademais, considerando que frequentemente a criminalidade organizada assume caráter transnacional, a cooperação internacional assume especial relevo nas investigações penais. Nos termos do art. 18 da Convenção de Palermo²⁰, os Estados-Partes prestarão reciprocamente toda a assistência judiciária possível nas investigações, nos processos e em outros atos judiciais relativos aos delitos de organizações criminosas, lavagem de dinheiro, corrupção e obstrução à justiça.

Também no Direito Tributário, com respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, a profissionalização e a sofisticação da apuração da materialidade e da autoria de ilícitos exigem um estudo mais aprofundado das técnicas de fiscalização e dos critérios de

¹⁷ CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

¹⁸ FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. **Teoria da confiança e responsabilidade civil**. Coimbra: Almedina, 2002.

¹⁹ Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003, assinada pelo Brasil em 09 de dezembro de 2003 e promulgada pelo Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. BRASIL. Decreto nº 5.687/2006. **Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção**. Brasília, 31/01/2006.

²⁰ Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional, adotada em Nova York, em 15 de novembro de 2000, ratificada pelo Brasil em 29 de janeiro de 2004 e promulgada pelo Decreto nº 5.015, de 12 de março de 2004. *Id.* Decreto nº 5.015/2004. **Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional**. Brasília, 12/03/2004.

decisão na investigação fiscal, pois, frequentemente, a atuação de organizações criminosas vem acompanhada de crimes tributários ou fraudes fiscais.

A doutrina²¹ costuma classificar as infrações fiscais em delituosas e não delituosas. Na infração fiscal delituosa, o antecedente é o tipo penal, o fato concreto é o delito (contravenção ou crime) e a consequência é a pena. Na infração fiscal não delituosa, o antecedente é o ilícito, o fato concreto é a infração à lei tributária e a consequência é a sanção. O aprimoramento da investigação fiscal tem como objetivos sancionar adequadamente a infração não delituosa, considerando a função preventiva, didática, indenizatória ou punitiva da sanção, bem como ser fonte auxiliar de produção de provas da infração delituosa. Ademais, a repressão das infrações fiscais delituosas e não delituosas tutela importantes bens jurídicos, tais como a eficácia da norma tributária, a integridade do erário, o sistema tributário justo, a arrecadação eficiente e a solidariedade fiscal.

Nos últimos anos, percebe-se claramente o esforço da Administração Fazendária em fortalecer a investigação e as atividades de inteligência, no intuito de apurar as infrações fiscais e tornar mais vantajosa a relação custo-benefício nas atividades de fiscalização, arrecadação e cobrança tributárias. Nesse sentido, merece destaque o exercício sistemático de ações especializadas visando à obtenção, análise, salvaguarda e compartilhamento de dados e conhecimentos referentes aos Grandes Devedores no âmbito da União.

O art. 68 da Lei nº 9.532/97 estabeleceu a prioridade de tratamento nos processos relativos a crimes contra a ordem tributária ou a créditos federais de elevado valor. Regulamentando a Lei nº 9.532/97, foi editada a Portaria MF 29, de 17 de fevereiro de 1998, que instituiu o Projeto Grandes Devedores (PROGRAN). De acordo com a Portaria, os órgãos do Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) – devem adotar providências para a identificação de créditos cuja cobrança mereça receber tratamento prioritário e para o acompanhamento diferenciado dos processos (administrativos e judiciais), com vistas a obter a efetiva liquidação dos débitos e a identificar e combater a fraude fiscal estruturada.

Por fraude fiscal estruturada entende-se aquela operacionalizada com emprego de diversos artifícios, tais como a dissimulação de atos e negócios, a utilização de pessoas interpostas, a falsificação de documentos, a simulação de operações, a blindagem patrimonial, a utilização de paraísos fiscais, a utilização abusiva de benefícios fiscais, a criação de grupos

²¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

econômicos com a utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventual responsabilização.

Diante da operacionalização da fraude estruturada com complexos mecanismos e do elevado valor de tributos evadidos, faz-se necessária a especialização de técnicas de investigação. O desenvolvimento da atividade de inteligência fiscal abrange a produção de informações estratégicas e operacionais, a identificação de bases de dados, a busca de inovações tecnológicas e de medidas preventivas referentes à segurança de informação, a articulação e o compartilhamento com outros órgãos de métodos e melhores práticas relacionadas à investigação.

No âmbito da PGFN, foi editada a Portaria 565/2010, que atualmente rege o conjunto de atividades estratégicas relativas aos Grandes Devedores da União. Conforme a Nota PGFN/CDA nº 721/2017, que analisa o endividamento junto à PGFN, 14,8% das entidades empresariais ativas possuem débitos inscritos em dívida da União e 0,5 % desse percentual é responsável por 62% do total de débitos em cobrança judicial. Quanto às pessoas físicas, somente 6,2% daquelas que auferem renda ou movimentam valores relevantes possuem débitos inscritos em dívida da União e 0,1% desse percentual é responsável por 34% dos débitos em cobrança judicial. Da interpretação dos números é possível extrair duas evidências: 1) que é falsa a ideia de que existe no Brasil uma cultura de sonegação; 2) que há uma concentração da dívida nos chamados “grandes devedores” e que, com meios e instrumentos eficazes de investigação fiscal, os resultados obtidos pela Administração Tributária tendem a ter a efetividade consideravelmente ampliada.

Se, por um lado, o incremento da atividade de investigação fiscal contribui para tornar mais eficiente a fiscalização, a cobrança e arrecadação, por outro lado, os procedimentos utilizados, como auditoria cadastral e fiscal ou regimes especiais de fiscalização, devem respeitar os limites legais e os princípios que caracterizam a segurança jurídica do contribuinte. Direitos fundamentais, como a liberdade de planejamento tributário, a igualdade e a livre concorrência, o direito à inviolabilidade da vida privada e ao sigilo de informações financeiras, a confiança legítima nas expectativas causadas pelos regulamentos e pelas práticas dos agentes fiscais, a ampla defesa e contraditório nos processos administrativos, devem ser sopesados no exercício da atuação estratégica, investigação e de inteligência da Administração Tributária.

Conclusão

O sistema tributário baseado na justiça deve ser concebido a partir das noções fundamentais de liberdade e de igualdade. Uma concepção moral da liberdade exige que o Estado proteja e promova a autonomia individual, fornecendo meios para o desenvolvimento das habilidades das pessoas, diferentes concepções de boa-vida e independência nas escolhas feitas por cada um²². A igualdade exige que o desequilíbrio de oportunidades provocado pelas exigências de um mercado livre seja corrigido inclusive através da tributação, que deve ser usada como garantia de renda mínima e como fonte de redistribuição de renda e de redução das desigualdades sociais.

Fundamentado pelos direitos de liberdade e de igualdade, o sistema tributário baseado na justiça deve ser desenvolvido com segurança jurídica. Ideais de previsibilidade, estabilidade e transparência devem orientar a atuação do poder tributário. A instituição dos tributos, a extrafiscalidade e o poder de polícia fiscal devem estar atentos aos fundamentos e finalidades do sistema tributário e o sistema precisa ser espaço de significativa previsibilidade.

Como parte do poder tributário, o poder de polícia fiscal, consistente nos atos de fiscalização, arrecadação e cobrança pelos Poderes Públicos, deve ser eficiente na afirmação da previsibilidade do sistema tributário. Assim, com respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, o poder de polícia fiscal deve ser efetivo no controle de situações fraudulentas e abusivas, priorizando atividades estratégicas e de investigação fiscal.

Referências

ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. **Motivação e controle do ato administrativo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

BHANDARI, Monica (coord.). **Philosophical foundations of tax law**. Oxford: Oxford University Press, 2017.

BRASIL. Decreto nº 5.015/2004. **Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional**. Brasília, 12/03/2004.

BRASIL. Decreto nº 5.687/2006. **Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção**. Brasília, 31/01/2006.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

²² RAZ, Joseph. **A moralidade da liberdade**. 1. ed. Tradução Henrique Blecher, Leonardo Rosa. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ESPAÑA. Lei 25/95. **Ley General Tributaria**. Madri, 20/07/1995.

FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. **Teoria da confiança e responsabilidade civil**. Coimbra: Almedina, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Tradução Amanda Flores. Santiago: Anthropos Universidad Ibero Americana, 1996.

MURPY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 433/99. **Código de Procedimento e de Processo Tributário**. Lisboa, 26/10/1999.

RAZ, Joseph. **A moralidade da liberdade**. 1. ed. Tradução Henrique Blecher, Leonardo Rosa. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

SANCHES, J.L Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um princípio estrutural da solidariedade?** *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, p. 223-244, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração no direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.



DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO

Revista Digital da FESDT



ANAIS DO
XVIII CONGRESSO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO

EDIÇÃO 2019

XVIII CONGRESSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO

26 a 28 de junho de 2019

Comissão Organizadora

Anderson Trautmann Cardoso

Antônio Ricardo Vasconcellos Schmitt

Bárbara Selbach Oliveira

Éderson Garin Porto

Fábio Raimundi

Fernando Mombelli

José Umberto Braccini Bastos

Maria Dionne de Araujo Felipe

Mariana Porto Koch

Melissa Guimarães Castello

Paulo Fernando Silveira de Castro

Rafael Korff Wagner

Ricardo Bernardes Machado

Rodrigo Dalcin Rodrigues

Rosane Beatriz J. Danilevicz

PROGRAMAÇÃO

SEXTA-FEIRA 28/06/2019

13:30 Credenciamento

14:00 **A insegurança dos precedentes no processo brasileiro e os exemplos estrangeiros**

Mediador: Rodrigo Dalcin Rodrigues – *Diretor Técnico da FESDT*

Andrei Pitten Velloso – *Juiz Federal TRF-4ª Região*

Cassiano Menke – *Prof. Dr. UFRGS*

Cristiano Carvalho – *Livre Docente USP e Pós Dr. University of California, Berkeley*

Hugo de Brito Machado Segundo – *Prof. Dr. Universidade de Fortaleza*

16:00 **MESA REDONDA: Reforma tributária: o que é possível? O que é preciso? Os modelos existentes e a sua adequação à realidade brasileira?**

Mediador: Thomaz Nunemkamp – *Diretor da FIERGS*

Eurico Marcos Diniz de Santi – *Mestre e Doutor pela PUC/SP*

Fábio Canazaro – *Mestre e Doutor PUC/RS*

Roque Antonio Carrazza – *Prof. Titular PUC/SP*

18:00 COFFEE BREAK

18:30 Solenidade de Abertura

19:00 Homenagem ao Prof. Dr. Desembargador FRANCISCO JOSÉ MOESCH por Ricardo Bernardes Machado

19:20 Conferência do Professor Homenageado
"A histórica e necessária Reforma Tributária no Brasil"

SÁBADO 29/06/2019

08:30 **PAINEL: A segurança jurídica, os incentivos fiscais e a LC 160/17**

Presidente de mesa: Antonio Ricardo Vasconcellos Schmitt – *Presidente do Cons. Deliberativo da FESDT*

André Mendes Moreira – *Prof. Doutor USP*

Lucas Bevilacqua – *Mestre e Doutor pela USP e Procurador do Estado GO*

Marco Aurélio Greco – *Prof. Doutor USP*

10:00 Conferência Prof. Paulo de Barros Carvalho - Prof. Emérito USP e PUC/SP

10:45 **PAINEL: Procedimento amigável para evitar a dupla tributação (IN 1669/16). Preços de transferência e a IN 1870/19**

Presidente de mesa: Mariano Manente – *Advogado e Contador*

Fernando Aurélio Zilveti – *Livre Docente em Direito Tributário USP*

Fernando Mombelli – *Coordenador-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil*

Luis Eduardo Schoueri – *Prof. Titular USP*

11:30 INTERVALO PARA ALMOÇO

13:30 **PAINEL: A Evolução da LC 116 nos 15 anos de existência, desafios e perspectivas.**

Presidente de mesa: Diego Galbinski – *Conselheiro da FESDT*

Cristiane da Costa Nery – *Procuradora-chefe da Procuradoria Tributária de Porto Alegre*

Susy Gomes Hoffmann – *Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP*

14:30 **PAINEL: Processo tributário: voto de qualidade, boa-fé processual e apuração da verdade material**

Presidente de mesa: Rafael Korff Wagner – *Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/RS*

Fabiana Del Padre Tomé – *Mestre e Doutora pela PUC/SP*

Hugo de Brito Machado – *Prof. Doutor UFC*

Rafael Pandolfo – *Dr. PUC/SP*

16:00 COFFEE BREAK

16:30 **MESA REDONDA: Startups: entraves tributários à inovação**

Mediadora: Melissa Guimarães Castello – *Vice-Presidente da FESDT*

Igor Danilevicz – *Prof. Doutor UFRGS*

Layon Lopes – *Advogado e mestrando LLM Unisinos*

Paulo Caliendo – *Prof. Doutor PUC/SP*

18:00 **MESA REDONDA: (Des) ajustes da Substituição Tributária do ICMS**

Mediador: Éderson Garin Porto – *Conselheiro da FESDT*

Anderson Trautman Cardoso – *Vice-Presidente da FEDERASUL*

Bruno Quick – *Diretor Técnico do SEBRAE Nacional*

Humberto Ávila – *Prof. Titular de Direito Tributário da USP e UFRGS*

Marcia Cadore – *Procuradora do Estado do RS*

Ricardo Neves Pereira – *Subsecretário da Receita do Estado do Rio Grande do Sul*

Tácio Lacerda Gama – *Prof. Doutor PUC/SP*

DOMINGO 30/06/2019

08:30 **Criminalização do inadimplemento tributário**

Presidente de mesa: Alice Grecchi – *Conselheira da FESDT*

Andreas Eisele – *Promotor de Justiça do MP/SC*

Fabício Dreyer de Avila Pozzebon – *Diretor da Faculdade de Direito da PUC/RS*

Leandro Paulsen – *Desembargador Federal do TRF 4ª Região*

10:00 **Questões em ebulição**

Presidente de mesa: Simone Anacleto – *Conselheira da FESDT*

Cautelar fiscal e os riscos ao direito de exercício da atividade econômica

Robson Maia Lins – *Prof. Dr. PUC/SP*

Bens no exterior e os efeitos perante o fisco brasileiro - Do RECERT ao DERCAT

Arthur Ferreira Neto – *Prof. PUC/RS Dr. Filosofia PUC/RS e Direito UFRGS*

Iágaro Jung Martins – *Subsecretário de Fiscalização da RFB*

Sumário

Arthur Ferreira Neto	
“Quem não deve não teme!”: da arbitrária inovação introduzida pela Receita Federal no âmbito da Lei de Repatriação.....	268
Cristiane da Costa Nery	
A evolução da LC 116 nos 15 anos de existência, desafios e perspectivas.....	279
Eurico Marcos Diniz de Santi	
Reforma tributária: o que é possível? O que é preciso? Os modelos existentes e a sua adequação à realidade brasileira?.....	280
Francisco José Moesch	
A histórica e necessária Reforma Tributária no Brasil.....	282
Hugo de Brito Machado Segundo	
A insegurança dos precedentes no processo brasileiro e os exemplos estrangeiros...	284
Igor Danilevicz	
Startups: entraves tributários à inovação.....	285
Robson Maia Lins	
Medida cautelar fiscal e os riscos ao direito de exercício da atividade econômica....	289
Susy Gomes Hoffmann	
A evolução da Lei Complementar nº 116/03.....	290

“Quem não deve não teme!”:
da arbitrária inovação introduzida pela Receita Federal no âmbito da Lei
de Repatriação

Arthur Ferreira Neto*

Introdução

Em janeiro de 2016, o Governo brasileiro entendeu por relevante criar um programa especial e temporário para regularização de ativos mantidos no exterior por contribuintes que haviam omitido tal informação das autoridades brasileiras. Editou-se, assim, a Lei nº 13.254/2016, que introduziu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), o qual pretendeu perdoar crimes relacionados à manutenção de patrimônio no exterior, desde que tais bens tivessem procedência lícita (ou seja, a respectiva fonte produtora dessa riqueza não fosse ela própria criminosa, por exemplo, oriunda de corrupção, tráfico de drogas, descaminho, contrabando etc.) e o contribuinte que aderisse a tal programa de anistia viesse a pagar o montante exigido por essa mesma lei.

Importante destacar, porém, que esse Regime Especial não surgiu como uma simples benesse do Governo Federal, como se esse tivesse, de modo unilateral e gracioso, concedido vantagens indevidas a certo grupo de particulares que estariam sendo liberados de qualquer responsabilização por ilícitos cometidos no passado. Em verdade, o Governo Federal, seguindo uma tendência mundial, resolveu estabelecer uma espécie de mecanismo de negociação coletiva, o qual envolveu as duas partes – Estado e contribuintes – afetadas por circunstâncias específicas dos nossos tempos.

De um lado, surgiram, nos últimos anos, avançados instrumentos de trocas de informações entre órgãos governamentais acerca da situação financeira e patrimonial de cidadãos das mais variadas nacionalidades, ferramentas essas que se aprimoram e se ampliam em velocidades impressionantes, criando-se um cenário em que a ideia de sigilo fiscal será em breve coisa do passado.

A isso se somou outro elemento, de natureza cultural, que perdurou por décadas no Brasil – assim como em muitos outros países –, envolvendo uma certa sensação de tolerância em relação à manutenção de patrimônio no exterior sem o devido reporte às autoridades

* Mestre e Doutor em Direito Tributário e em Filosofia. Professor do PPGD da UCB e Coordenador da Especialização de Direito Tributário da PUCRS. Vice-presidente do Instituto de Estudos Tributários (IET). 2º Vice-Presidente do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF/RS.

locais, o que, mesmo que não justificasse os ilícitos cometidos dentro desse contexto, exige que tal fator social seja levado em consideração quando da avaliação do grau de reprovabilidade das condutas praticadas no passado¹.

Pois bem, diante desse contexto, milhares de contribuintes aderiram a tal programa especial de anistia, confessando ilícitos cometidos, pagando tributos e multas exigidos por essa Lei, imaginando que, com isso, estariam adentrando em um cenário de plena conformidade jurídica, sem maiores riscos futuros de sofrerem questionamentos por parte do Estado. E, relativamente a tal cenário, caberia questionar se teria havido alguma modificação relevante de natureza jurídica ou fática que permitiria a completa revisão de tais atos. Ora, uma análise mais atenta ao cenário materializado de 2016 para cá exigiria concluir que nenhuma mudança relevante veio a se apresentar em nosso contexto nacional, de modo que inexistiria, em tese, qualquer razão aparente para justificar uma revisão em larga escala dos atos de adesão ao RERCT.

No entanto, mesmo que seja essa a conclusão mais plausível, a Receita Federal do Brasil entendeu por bem editar, em 06 de dezembro de 2018, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5/2018, o qual pretensamente estaria apenas introduzindo esclarecimentos atualizados no “DERCAT – Perguntas e Respostas”, disponível no sítio eletrônico desse órgão fiscal, mais especificamente na questão 40, que dispõe sobre o ônus probatório acerca da origem lícita dos bens que foram submetidos à regularização nos anos de 2016 e 2017. Ocorre que, sob as vestes de meros esclarecimentos, as notas explicativas agora introduzidas não apenas ampliaram o até então restritivo espaço para se iniciarem expedientes fiscalizatórios nesses casos, como veio a abertamente contraditar dispositivo legal. Ao assim agir, porém, tal ato infralegal acabou subvertendo por completo as “regras do jogo” que haviam sido traçadas quando da edição da Lei de Repatriação, violando um expressivo número de garantias do contribuinte. É o que se passa a demonstrar.

1 Do contexto no qual surgiu a Lei de Repatriação: fator fundamental para a sua interpretação

Aceitando-se tais conjecturas, mostra-se indispensável relembrar o ambiente político no qual foi editada a Lei de Repatriação, de modo a reconhecer que as duas partes envolvidas na

¹ Tais aspectos da Lei de Repatriação foram explorados com maior profundidade no livro FERREIRA NETO, Arthur e PAULSEN, Leandro. **A Lei de “Repatriação”** – regularização cambial e tributária de ativos mantidos no exterior e não declarados às autoridades brasileiras. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

referida negociação pública se encontravam em posições não ideais e reciprocamente desvantajosas, o que constituiu um cenário que seguia o conhecido “dilema do prisioneiro”.

De um lado, o Governo Federal, necessitando urgentemente de uma nova fonte de recursos para garantir o fechamento das contas públicas, mostrou-se disposto a perdoar os ilícitos cometidos por aqueles que mantinham patrimônio não revelado no exterior, na medida em que tinha clara ciência das dificuldades que enfrentaria para averiguar e processar todos os particulares em tais situações, sabendo que, mesmo com o acesso às informações relacionadas a tal riqueza, os custos de gestão de todos esses processos seriam altíssimos e redundariam em uma expressiva demora na arrecadação dessas novas receitas. A motivação, portanto, desse programa de anistia não foi a generosidade estatal. Representou, em verdade, escolha política de natureza puramente pragmática e econômica e isso, em tese, não poderia ser desprezado pelos agentes políticos que viessem a ocupar posições de comando no Governo Federal em administrações futuras.

De outro lado, os contribuintes que clandestinamente mantinham patrimônio no exterior e que desejavam regularizar tal situação, evitando consequências penais e tributárias bastante gravosas, necessitariam revelar às autoridades brasileiras a sua posição de ilicitude, confessando de modo irretroatável os crimes cometidos e abdicando de parcela relevante dos bens localizados fora do país, em razão dos tributos e penalidades a serem pagos. No entanto, além de tudo isso, tais contribuintes ainda teriam que assumir o ônus de acreditar no (não sempre confiável) Estado brasileiro, tendo assim que aceitar a arriscada presunção de que esse iria, de fato, perdoar as ofensas cometidas no passado, abrindo mão, nesses casos, do seu intuito punitivo.

2 Dos limites investigatórios no âmbito do RERCT

Com efeito, fez-se uma promessa oficial de que tais particulares não ficariam submetidos ao livre e amplo escrutínio fiscalizatório dos agentes públicos no que tange aos atos que seriam anistiados.

Tanto é verdade que a Lei de Repatriação, com o intuito de estimular a adesão pelos contribuintes mais desconfiados, dando o mínimo de segurança e tranquilidade àqueles que estariam obrigados a confessar ilícitos cometidos, estabeleceu, no seu artigo 4º, parágrafo 12, uma regra especial de fiscalização aplicável aos casos envolvendo o RERCT. Tal regra excepcional dispôs que a declaração de regularização (DERCAT) não poderia “[...] ser, por qualquer modo, utilizada [...] como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal” nem “[...] para fundamentar, direta ou

indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes”.

Ora, esse dispositivo legal valeu-se de expressões firmes e categóricas (i.e., “por qualquer modo”, “indireta ou indiretamente” e “qualquer procedimento administrativo”), não deixando dúvidas que a intenção do legislador foi a de limitar o exercício de poderes fiscalizatórios dentro do âmbito do RERCT. Tal terminologia, portanto, indica claramente que, nesses casos, somente poder-se-á dar início a qualquer tipo de expediente investigatório chamando o contribuinte a prestar esclarecimentos acerca do patrimônio que veio a ser regularizado quando os agentes públicos já estiverem munidos de algum indício concreto ou elemento probatório que permita recair suspeitas sobre a presumida licitude na origem dos bens mantidos no exterior.

Ao assim proceder, essa disposição legal acabou atribuindo ao Estado o ônus probatório de identificar e apresentar previamente algum elemento demonstrativo mínimo acerca da real origem dos ativos submetidos ao RERCT, não bastando jamais apenas invocar o conteúdo que já está disponível às autoridades fiscais por conta da Declaração de regularização espontaneamente fornecida pelo contribuinte quando da adesão ao Regime Especial.

Como se vê, portanto, o intuito da Lei de Repatriação sempre foi o de excepcionalmente afastar, no casos do RERCT, a prerrogativa da livre e irrestrita fiscalização por parte das autoridades tributárias, buscando, com isso, conferir certo grau de tranquilidade ao contribuinte anistiado, garantindo a ele que não seria importunado por motivos infundados nem por mera frivolidade ou curiosidade de algum agente fiscal.

Caso tal regra restritiva não tivesse sido inserida na Lei de Repatriação certamente o número de contribuintes dispostos a se submeterem a tal regime especial teria sido drasticamente inferior e esse programa de regularização de ativos teria sido um retumbante fracasso. Aliás, a só suspeita de que o Estado não se manteria fiel ao arcabouço normativo construído em torno do RERCT fez com que alguns contribuintes mais desconfiados escolhessem se manter em situação de irregularidade, mesmo que conscientes dos altos riscos de sofrerem persecução penal no futuro.

E, como se vê a partir do Ato Declaratório nº 05/2018, publicado pela Receita Federal do Brasil, tal suspeita não se mostrou nem um pouco infundada.

3 Da arbitrária inovação trazida pelo Ato Declaratório nº 05 no âmbito da Lei de Repatriação

Conforme já destacado, a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2018, o qual supostamente teria o intuito de tão somente atualizar o “Dercat – Perguntas e Respostas”, em especial para introduzir as notas 1, 2 e 3 na Questão de nº 40 dessa fonte de orientação oficial do contribuinte. Assim era o texto original da referida resposta à Questão 40, contendo a interpretação que a Receita Federal havia, de início, atribuído ao artigo 4º, parágrafo 12, da Lei nº 13.254/2016:

40) O declarante precisa comprovar a origem lícita dos recursos?

RESPOSTA: O contribuinte deve **identificar a origem dos bens e declarar que eles têm origem em atividade econômica lícita na Dercat. Não há obrigatoriedade de comprovação. O ônus da prova de demonstrar que as informações são falsas é da RFB.** [Grifo nosso].

Percebe-se claramente que a redação contida nesse enunciado 40 se mantinha fiel não só ao texto, mas também ao espírito da Lei de Repatriação, na medida em que reconhecia que caberia ao contribuinte reportar todos os bens mantidos no exterior, autodeclarando a natureza lícita da fonte produtora do patrimônio sendo regularizado, independentemente de qualquer comprovação documental acerca dessa origem. Além disso, para não deixar margem à dúvida acerca da limitação que a Lei havia excepcionalmente estabelecido em relação aos poderes fiscalizatórios do Fisco nos casos do RERCT veio a reconhecer que a presunção acerca da origem lícita dos bens deveria pender favoravelmente ao contribuinte. Tal presunção, porém, como não poderia deixar de ser, assumia natureza apenas relativa, a qual poderia, por óbvio, ser desconstituída e revertida pelo Fisco, mediante a apresentação prévia de indício ou elemento de prova por parte dos agentes fiscais.

Ocorre que o recente Ato Declaratório veio a introduzir – de modo absolutamente inovador e, inclusive, contraditório com os termos da Lei – as seguintes “notas” que de meramente explicativas não possuem nada:

Nota 1: A desobrigação de comprovar documentalmente a origem lícita dos recursos se **refere ao momento de transmissão da Dercat**, assim como ocorre na demais declarações prestadas à RFB.

Nota 2: A subsunção da hipótese legal de ingresso e permanência no RERCT poderá ser objeto de **procedimento de ofício específico para tal fim.**

Nota 3: **A RFB, mediante intimação, concederá prazo razoável para que o optante ao RERCT apresente a comprovação sobre a origem lícita dos recursos regularizados.** [Grifo nosso.].

Como se vê, tais enxertos posteriores somente agora introduzidos nas Respostas à Questão 40 possuem um claro propósito de, gradualmente – nota a nota –, desconstruir o sentido original contido nesse Enunciado, negando o sentido projetado pelo artigo 4º, parágrafo 12, da Lei nº 13.254/2016 e subvertendo, por completo, a lógica que estruturou o Programa de Anistia e que estimulou os contribuinte a aderirem aos seus termos nos anos de 2016 e 2017. Isso porque o dispositivo legal que se prestava a dar o mínimo de tranquilidade e de segurança aos particulares que teriam que revelar ilícitos cometidos no passado, rogando pelo perdão estatal, sob a garantia de que não seriam importunados gratuitamente no futuro, teve todo seu sentido prático esvaziado pelos novos enunciados que deveriam ser apenas interpretativos.

A Nota 1 pretende dar o primeiro passo no convencimento de que os poderes fiscalizatórios no âmbito do RERCT são – sem qualquer grau de diferenciação – irrestritos e ilimitados, não obstante o referido artigo 4º, parágrafo 12, ter feito uso de expressões categóricas e firmes no sentido de afirmar que a DERCAT não poderá “ser, por qualquer modo, utilizada” na instauração de qualquer “expediente investigatório ou procedimento criminal” nem poderá servir “para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo”.

Ora, mostra-se um escandaloso contrassenso pretender agora – passados mais de dois anos das adesões ao RERCT – sustentar que tal garantia valeria apenas para o momento exato de adesão ao Programa de Anistia, como se as restrições excepcionais à fiscalização no que tange à primeira fase da Repatriação teriam perdurado de janeiro de 2016 (momento de publicação da Lei) a outubro do mesmo ano (momento de envio das DERCATs). Tal interpretação mostra-se simplesmente incoerente e incongruente diante da cronologia natural dos fatos, pois, antes de o contribuinte enviar a DERCAT, obviamente seria impossível aos agentes fiscais quererem instaurar qualquer tipo de procedimento que se pautasse única e exclusivamente nesse documento regulatório, pela simples e boa razão de que essa declaração eletrônica ainda não existia. Portanto, os termos do artigo 4º, parágrafo 12, somente podem assumir relevância para todo o período posterior ao envio da DERCAT (e não anterior), estabelecendo claras limitações ao poder fiscalizatório dos agentes fiscais, os quais assumem o ônus de reverter a presunção de licitude na origem dos bens regularizados, mediante a

apresentação prévia de indício ou elemento que sirva para romper com a autodeclaração apresentada pelo contribuinte quando aderiu ao RERCT.

Diante do rompimento com a Lei que a Nota 1 pretendeu promover, a Nota 2 persistiu de modo ainda mais arrojado no percurso de desconstituir os termos do artigo 4º, parágrafo 12, passando a admitir a livre e irrestrita abertura de “procedimento de ofício” que tenha como objeto a análise do “ingresso e permanência no RERCT”, mesmo que o citado dispositivo legal, como se viu, tivesse se valido de rigoroso texto ao proibir a instauração “por qualquer modo”, “direta ou indiretamente”, de “qualquer procedimento administrativo”, quando não apresentado previamente pelo Fisco algum indício ou elemento que rompesse com a presunção de licitude consagrada pela Lei. Veja-se que, espantosamente, as autoridades fiscais leem nas disposições legais de contornos textuais bastante restritivos um caminho livre e desobstaculizado para instaurar, sempre que desejar, expedientes fiscalizatórios, sem que tenham que observar o ônus probatório prévio que a Lei a elas atribuiu.

Por fim, a Nota 3 rompe por completo com o arcabouço normativo que foi estruturado pela Lei de Repatriação, passando a sustentar que os agentes fiscais estariam autorizados a espontaneamente intimar todos os contribuintes que aderiram à RERCT, de modo a lhes conceder “prazo razoável” para assumirem a iniciativa de reforçar a presunção legal que já lhes protege (ou para indiretamente desconstituí-la, no caso de insatisfação das autoridades fiscais com a documentação que vier a ser apresentada pelo particular que se submeter ao arbitrário ADI nº 05/2018). Assim, a curiosa técnica interpretativa sendo agora desenvolvida pela Receita Federal exige que, onde se lê na lei que “é proibido de qualquer modo, direta ou indiretamente, a instauração de qualquer procedimento administrativo sem que o Fisco apresente algum indício ou elemento”, seja lido que “é permitida a livre instauração de procedimento fiscalizatório em qualquer caso, bastando se dar prazo razoável ao contribuinte para que produza a prova que mantenha ou desconstitua a presunção legal que o favorece”. Tal proposta hermenêutica seria cômica, não fosse trágica!

Além disso, chama especial atenção a referência à concessão de “prazo razoável” para o contribuinte ter que assumir o ônus probatório que já não lhe pertence. Ora, como confiar na razoabilidade das autoridades fiscais que, nesse momento, já demonstraram extrema irrazoabilidade em construir interpretação retroativa que acaba negando o sentido que claramente se extrai do artigo 4º, parágrafo 12, da Lei nº 13.254/2016!

4 **Violações cometidas pelo Ato Declaratório nº 05/2018**

Com base em todo o exposto, pode-se concluir, em apertada síntese, que o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5, de 06 de janeiro de 2018, ao romper por completo com o teor da Lei de Repatriação, subvertendo a lógica que havia sido pressuposta por aqueles que – de boa-fé – aderiram ao RERCT, agrediu o ordenamento jurídico nos seguintes aspectos:

- (i) **violação à legalidade:** o ato normativo que alterou a Questão 40 do “DERCAT – Perguntas e Respostas” não possui natureza meramente explicativa de texto de lei, nem pretende preencher lacuna normativa que seria fiel à intenção do legislador. Em verdade, o Ato Declaratório assume traços não apenas inovadores da ordem jurídica, mas diretamente contraditórios com o disposto no artigo 4º, parágrafo 12, da Lei nº 13.254/2016, adentrando assim ilegitimamente no campo de competência do legislador;
- (ii) **inversão do ônus da prova tal como previsto em lei:** ainda em linha com a violação à legalidade, o Ato Declaratório, desrespeitar o texto do referido artigo 4º, parágrafo 12, veio a subverter por completo o arcabouço normativo estruturado pela Lei de Repatriação, rompendo com a presunção de licitude na origem dos bens regularizados que favorece o contribuinte e invertendo o ônus da prova que, pela Lei, ficava a cargo das autoridades fiscais, as quais estão impedidas de iniciar qualquer procedimento investigatório sem que tenham previamente algum indício ou elemento que embase a sua suspeita acerca da procedência ilícita do patrimônio regularizado;
- (iii) **violação à segurança jurídica, no aspecto da irretroatividade do direito:** a inovação normativa introduzida pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 5, agora em 2018, afeta diretamente os atos jurídicos praticados nos anos de 2016 e 2017, momento em que nenhum contribuinte possuía conhecimento de que, ao aderir ao RERCT, teria ele o ônus incondicional de produzir à satisfação das autoridades fiscais os documentos que demonstrariam a licitude na origem dos seus bens regularizados. Isso, de nenhum modo, significa dizer que os contribuintes não possuem o dever de eventualmente fazer tal comprovação, mesmo em casos que a recuperação de tais documentos seja árdua e dificultosa – seja por resistência de instituições financeiras em disponibilizá-los, seja pela antiguidade do patrimônio mantido no exterior, o que, em certos casos, impossibilitará uma comprovação robusta e definitiva. Na verdade, a retroação promovida pelo referido Ato Normativo diz respeito à modificação para o passado por ato normativo atual dos

efeitos projetados pela Lei (i.e., nos limites da fiscalização e na distribuição do ônus de prova), os quais, de nenhum modo, podem ser dela extraídos. Além disso, a própria pretensão retroativa gerada pela interpretação sendo agora introduzida pela Receita Federal por meio de norma administrativa acaba agredindo o artigo 24 da LINDB, pois claramente não está levando “em conta as orientações gerais da época” em que foram realizados os atos de adesão ao RERCT;

- (iv) **violação à segurança jurídica, no aspecto da proteção à confiança:** a multicitada inovação normativa, como se viu, despreza o estado excepcional de proteção que a Lei nº 13.254/2016 pretendeu criar com o intuito de estimular contribuintes a aderirem a um Programa Especial de Anistia, o qual exigia a confissão pelo particular de crimes cometidos no passado, sob a promessa de perdão, sem que esse ficasse submetido ao livre escrutínio fiscalizatório no futuro por parte das autoridades fiscais, as quais deveriam ter motivo legítimo concreto para a instauração de procedimentos administrativos de revisão das adesões realizadas. Com a modificação das “regras do jogo” após “o jogo já ter sido jogado” veio a Receita Federal do Brasil desrespeitar a expectativa legítima daqueles que aderiram ao RERCT, no sentido de que não seriam importunados pelo Fisco ao seu mero desejo discricionário. Tal mudança de interpretação por parte da Receita Federal, aliás, também acaba violando o artigo 100 do CTN, que estabelece a dimensão vinculante das normas complementares editadas pelo Fisco;
- (v) **tratamento da exceção como regra:** sabidamente a intenção do novo ato declaratório é a de localizar aqueles particulares que indevidamente se valeram do Regime Especial para regularizarem bens de procedência ilícita mantidos no exterior, tomando essa oportunidade para tentarem legalizar o produto dos seus atos criminosos. Não há dúvida de que determinados indivíduos, de fato, em nome próprio ou por meio de terceiros, tentaram se beneficiar ilegitimamente de um mecanismo de perdão estatal em casos em que a própria origem dos recursos era ela própria criminosa (*e.g.*, renda oriunda de corrupção, tráfico de entorpecentes, terrorismo, contrabando etc.). Ocorre que tais casos jamais se encontraram sob o beneplácito da Lei de Repatriação e as autoridades fiscais sempre estiveram em posição de fiscalizar tais adesões indevidas, bastando para isso cumprir os termos do artigo 4º, parágrafo 12, da Lei nº 13.254/2016. Tais casos, porém, são absolutamente excepcionais dentro do universo daqueles que aderiram ao RERCT. Com isso, o que o ADI nº 05 está promovendo, em verdade, é um perverso

tratamento da exceção como regra, pois parte do pressuposto que todos os que aderiram ao RERCT podem estar escondendo a natureza ilícita na procedência dos bens regularizados, motivo pelo qual todos podem, imediatamente e sem qualquer indício de suspeita, ser chamados agora a prestar esclarecimentos. Ora, tal inversão falaciosa que trata presumidamente todos os contribuintes como se estivessem na posição de contrariedade aos termos da Lei de Repatriação não apenas agride a já mencionada legalidade, irretroatividade e proteção da confiança, mas também permite qualificar como desleal e, por isso, imoral, a nova postura adotada pela Receita Federal do Brasil;

- (vi) **imoralidade da administração pública:** a deslealdade cometida por meio do ADI nº 05 qualifica-se pela atitude utilitarista que pretende tratar todos os que aderiram ao RERCT, especialmente a grande maioria daqueles que agiram dentro dos limites da lei, como instrumento de manobra para tornar mais ágil e eficaz a identificação daquele grupo menor de particulares que se valeram indevidamente desse programa de anistia. Tal afirmação merece um esclarecimento. A RFB está se valendo de postura utilitária ao submeter todos os particulares a um dever prévio de comprovar a licitude na origem dos seus bens, pois sabidamente será mais fácil para o Fisco – após esse período inquisitorial amplo – apenas se concentrar na análise das situações em que tal comprovação vier a ser deficiente ou inexistente. É evidente, portanto, que a nova proposta investigatória criada pelo ADI nº 05 trará enormes vantagens pragmáticas às autoridades fiscais, pois essas não mais dependerão do seu empenho prévio em produzir indícios ou elementos probatórios de ilicitude, mas poderão apenas aguardar a falha ou a deficiência na demonstração da procedência lícita que agora passou a ser de iniciativa dos contribuintes. No entanto, sendo certo que, em um Estado Democrático de Direito, os fins não podem justificar os meios, tais vantagens fiscalizatórias jamais poderiam ser admitidas quando estão em jogo evidentes violações a direitos fundamentais dos contribuintes.

Conclusão

Já se pode antecipar uma linha argumentativa que será elaborada para justificar a validade do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5, de 06 de janeiro de 2018. Tal argumento possivelmente será estruturado em torno do conhecido brocardo popular “Quem não deve, não teme!”. Com isso, pretender-se-á sugerir que o contribuinte que não deseja

prestar esclarecimentos ao Fisco, certamente possui algo a esconder e, precisamente, por isso já estaria fornecendo um elemento de indício que legitimaria a recaída de suspeita sobre ele.

Tal argumento, porém, mostra-se de todo improcedente, uma vez que, como bem se sabe, todo indivíduo possui um dever de atender às demandas do Estado tão somente nos limites fixados pelo direito.

Com efeito, se o ato estatal estiver em desencontro com os ditames constitucionais e legais, o único temor que o cidadão deveria ter é o de não conseguir se defender contra o ato abusivo e arbitrário do agente público que pretende agir fora dos limites impostos pelo direito, criando um suposto dever que, em realidade, não existe!

A evolução da LC 116 nos 15 anos de existência, desafios e perspectivas

Cristiane da Costa Nery*

A LC nº 116/03 mudou o paradigma da tributação sobre o consumo. O critério da territorialidade foi determinante. Com o ISSQN a infraestrutura do imposto foi mais bem definida, assim como a gestão fiscal passou a ser determinante na eficácia da arrecadação e manutenção de estabilidade.

Em 10 anos de pesquisa, mostrou-se o imposto com melhor performance fiscal nos tributos sobre o consumo por fatores como segurança na incidência, especialização das administrações tributárias, limitação da alíquota máxima.

Perversa foi a guerra fiscal estabelecida entre municípios que não observaram o artigo 88/ADTC. A disputa pela tributação entre estados e municípios foi e é realidade ante ausência de uma regulamentação adequada e que solucione conflitos. Nesse contexto muitas são as definições jurisprudenciais sobre incidência, base de cálculo, competência.

Em 2016, a LC nº 157 veio para modificar a LC nº 116 na incidência para o local do tomador de serviços, regrido a tributação sobre novas tecnologias, e colocando fim à guerra fiscal com a previsão de alíquota mínima aplicável, sob pena de improbidade administrativa. Ante a amplitude da nova lei e ausência de parâmetros mais bem definidos de aplicação, ADIs foram propostas e suspenderam parcialmente a vigência. A parte vigente segue aplicada localmente com tributações mais bem definidas em relação às novas tecnologias, por exemplo.

Há que se avançar na solução dos conflitos de competência, em maior solidariedade entre municípios e no investimento em procedimentos eletrônicos padronizados para avançar e permitir melhor gestão fiscal do ISSQN, atentando para as propostas de reformas tributárias tendentes à sua extinção.

* Procuradora do Município de Porto Alegre, formada em Direito pela PUCRS. Especialista em Direito Municipal pela ESDM/UFRGS. Diretora da Escola Superior de Direito Municipal gestões 2006-2008/2008-2010. Presidente da Associação Nacional dos Procuradores Municipais 2008-2010. Vice-Presidente da ANPM 2010-2012. Procuradora-Geral Adjunta de Porto Alegre 2012-2015. Procuradora-Geral de Porto Alegre 2015-2016. Membro do Instituto dos Advogados do RS, atualmente eleita para o Conselho Superior do Instituto (em exercício). Membro efetivo da Fundação Escola Superior de Direito Tributário e membro do Conselho Curador da Fundação (em exercício). Conselheira Estadual da OAB/RS (em exercício). Coordenadora dos livros Juizados Especiais da Fazenda Pública e Direito Municipal em Debate (03 edições), ambos pela Editora Fórum. Coordenadora da obra ESDM Memórias, editado e publicado pela Escola Superior de Direito Municipal. Coordenadora Científica da Revista Brasileira de Direito Municipal pela Editora Fórum (atuação permanente – periódico jurídico). Atual Procuradora-Chefe da Procuradoria Tributária de Porto Alegre. Diretora para Assuntos Culturais da Escola Superior da Advocacia – ESA – OAB/RS (em exercício). Vice-Presidente da Comissão Nacional da Advocacia Pública do Conselho Federal da OAB (em exercício).

Reforma tributária: o que é possível? O que é preciso? Os modelos existentes e a sua adequação à realidade brasileira?

Eurico Marcos Diniz de Santi*

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) desenvolveu, nos últimos anos, uma proposta abrangente de reforma da tributação do consumo, dando origem à Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019 (PEC 45), apresentada pelo Deputado Baleia Rossi, atualmente em tramitação na Câmara dos Deputados.

O objetivo da reforma tributária é a melhoria da qualidade do sistema tributário, sob o primado dos princípios da simplicidade, transparência, neutralidade e equidade: propõe-se a substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto sobre bens e serviços (IBS), que tem as características dos melhores IVAs do mundo. Abaixo ressaltam-se seus pilares:

1. prazo de transição para as empresas e para a sociedade;
2. arrecadação e fiscalização centralizados e geridos de forma coordenada pela União, pelos Estados e pelos Municípios;
3. fortalecimento da Federação e descentralização mediante a ampliação da base tributária de Estados e Municípios;
4. transição na distribuição da receita para os entes da Federação;
5. mitigação do caráter regressivo da tributação do consumo;

* Sócio-fundador da “EURICO SANTI: ESTUDOS, PARECERES E ANÁLISE DO DIREITO” novo conceito de escritório para os escritórios: parceria, trabalho coletivo e exclusividade na construção de soluções institucionais e disruptivas para casos concretos. Professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP), desde sua criação em 2002. Mestre (1995) e Doutor (2000) em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Coordenador da Pós-Graduação em Direito da PUC/SP (COGEAE) e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), de 1995 a 2009. Juiz da Câmara Superior (Câmaras Reunidas) do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP), de 2000 a 2004. Foi vencedor (1996) do Prêmio “Melhor Livro do Ano” da ABDT – Academia Brasileira de Direito Tributário, pela obra “Lançamento Tributário”, publicada originariamente pela Editora Max Limonad e, atualmente, pela Editora Saraiva. Em 2000, recebeu a distinção especial da primeira nota dez da história da PUC/SP (entre as defesas de mestrado e doutorado) na defesa da Tese Decadência e Prescrição no Direito Tributário, publicada originariamente pela Editora Max Limonad e, atualmente, pela Editora Saraiva. Ganhador do Prêmio Jabuti (2008), categoria melhor livro jurídico, com a obra “Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico”. Em 2015, foi indicado entre os dez finalistas do Prêmio Jabuti 2015 pelo livro “Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal, Revista dos Tribunais”. Fundador (2009) e Coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP. Fundador (2014) e Diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). Prêmio Tributarista de Destaque da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET) no biênio 2017/2018. Membro do Conselho Consultivo do Conselho Nacional de Justiça (DPJ) do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, desde 2018. Conselheiro do Movimento de Defesa da Advocacia – MDA. Indicado como referência na Banda 1, categoria “Tax: Legal Opinions - Brazil” do Chambers and Partners Global.

6. aprimoramento da política de desenvolvimento regional.

O principal benefício da mudança proposta é impacto positivo sobre a produtividade do país, bem como sobre o poder de compra da população brasileira, mediante estimativa de ampliar o PIB potencial do Brasil em pelo menos dez pontos percentuais, em um horizonte de quinze anos.

A histórica e necessária Reforma Tributária no Brasil

Francisco José Moesch*

A reforma tributária prevista na Proposta de Emenda Constitucional 45/2019 traz uma importante alteração nos tributos incidentes sobre o consumo, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituiria cinco tributos: três federais – IPI, PIS e CONFINS; um estadual – ICMS; e um municipal – ISS.

A PEC 45/19 foi fruto de um estudo realizado pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), que teve como principal objetivo enfrentar o complexo sistema tributário brasileiro, especialmente no que diz respeito aos tributos incidentes sobre a circulação de bens e serviços.

A unificação dos cinco tributos que incidem sobre o consumo em um único imposto surge como solução para simplificar a tributação e a gestão fiscal por parte das empresas, bem como para diminuir o impacto que a guerra fiscal entre os estados e os municípios gera no desenvolvimento econômico do país.

Entre as principais características do IBS, é possível destacar:

- 1ª o novo imposto será de competência da União, que deverá realizar a repartição da receita tributária entre os três entes federativos;
- 2ª a arrecadação e a distribuição da receita entre os entes serão realizadas por um Comitê Gestor Nacional, com representantes de todos os entes;
- 3ª a instituição do IBS deverá ocorrer por meio de Lei Complementar;
- 4ª o novo tributo será composto de três alíquotas: federal, estadual e municipal, sendo que cada ente poderá definir a própria alíquota;
- 5ª nas operações interestaduais o imposto passará a ser devido no destino, sendo aplicável a alíquota singular dos estados e municípios do destino;
- 6ª não haverá possibilidade de concessão de benefício fiscal no IBS, que deverá ser informado pela neutralidade;
- 7ª as desigualdades regionais deverão ser combatidas pela União;
- 8ª o novo imposto trará o fim da seletividade do IPI e do ICMS, tendo em vista a previsão de aplicação da mesma alíquota para todos os produtos, sejam eles essenciais ou supérfluos;

* Desembargador do TJ-RS. Professor Titular da PUCRS. Membro da FESDT.

9ª haverá a possibilidade de instituição de impostos seletivos pela União para desestimular o consumo de determinados bens, serviços e direitos.

Como se verifica, a proposta de emenda à Constituição pretende simplificar o sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, através de uma legislação uniforme e cobrança centralizada, bem como eliminar a guerra fiscal entre estado e municípios, ao mesmo tempo em que mantém a autonomia dos entes federativos, que poderão administrar as próprias alíquotas do IBS.

Ainda que a proposta tenha sido fruto de longo estudo e esteja em conformidade com o padrão mundial de tributação do consumo, é possível encontrar na doutrina inúmeras críticas ao novo sistema de tributação proposto. Será necessário nos debruçarmos sobre o assunto para que se possa definir a sua pertinência e até mesmo a necessidade de eventuais ajustes.

Logo, importante repisar, qualquer reforma tributária não pode modificar para prejudicar direitos e garantias individuais integrantes do núcleo irreformável da Constituição.

A insegurança dos precedentes no processo brasileiro e os exemplos estrangeiros

Hugo de Brito Machado Segundo*

Diz-se que o sistema brasileiro pretendeu se aproximar-se do *commom law*, por conta de disposições inseridas no CPC de 1973, e ampliadas no CPC de 2015, a valorizar precedentes e atribuir-lhes força vinculante. Entretanto, o respeito aos precedentes não decorre de artigos do CPC, mas do necessário respeito à igualdade e ao dever de fundamentação de decisões judiciais. Para abandonar padrão seguido anteriormente, é preciso enfrentá-lo e apontar as causas de sua superação, ou indicar particularidades que o façam inaplicável. Tratar precedentes como normas é equivocado, trazendo problemas práticos importantes, ligados à interpretação e à aplicação de precedentes. Sua autoridade decorre mais das razões neles constantes, e menos da hierarquia da Corte que os proferiu, ou do tempo em que foram editados. Examinar sua *ratio* é indispensável a que se identifiquem seu sentido e alcance. Em matéria tributária, o trato dos precedentes como “normas”, partindo dos dispositivos de julgados ou da literalidade de súmulas, tem feito com que se atribuam tratamentos incoerentes para situações análogas, a exemplo do que acontece com os depósitos judiciais e com a tributação indireta, apenas para citar alguns exemplos. Comparação com sistemas de precedentes estrangeiros, em especial da Corte de Justiça Europeia, em matéria tributária, é ilustrativa para indicar isso, em especial no que tange às hipóteses, critérios e condições exigidos para se modularem efeitos de decisões desfavoráveis à Fazenda Pública.

* Mestre e Doutor em Direito. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado) foi o Coordenador (2012-2016). Professor do Curso de Mestrado em Direito do Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS). Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET. *Visiting Research Scholar* na Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria (2012-2013, 2015-2016 e 2018).

Startups: entraves tributários à inovação

Igor Danilevicz*

Do que se está falando quando se fala de *startups*?

Inicialmente, é importante lembrar que a noção de *startups* surge como um fenômeno empresarial. Sob essa perspectiva Agnieszka Skala adverte que na “[...] literatura sobre o assunto, o termo ‘startup’ é entendido de várias maneiras”¹. Enquanto na “[...] comunidade acadêmica a abordagem dominante identifica as *startups* como empresas iniciantes que entram no mercado com recursos limitados e pouca experiência nos negócios”, para os “[...] empreendedores e investidores as *startups* são entendidas como empresas altamente inovadoras e em desenvolvimento dinâmico que utilizam tecnologias digitais”. Disso resultaria uma dificuldade terminológica entre teoria e prática dos negócios e uma ambiguidade conceitual.

Ainda que diversos autores apresentem as suas próprias definições, é possível delinear características gerais comum às mesmas.

Nesse sentido, uma definição amplamente aceita é a do consagrado autor Steve Blank em seu trabalho *Why the Lean Start-Up Changes Everything* para quem *startup* é “[...] uma organização temporária projetada para buscar um modelo de negócios repetível e escalável”². Não menos significativa é a concepção de seu ex-aluno Eric Ries, para quem *startup* é “[...] uma instituição humana projetada para criar novos produtos e serviços sob condições de extrema incerteza”³.

Essas concepções estrangeiras têm influenciado o cenário nacional, destacadamente no mundo empresarial, conferindo ao uso da palavra “inovação” uma conotação específica indissociável ao uso da palavra *startup*. Tal perspectiva fornece uma explicação conceitual da palavra em inglês *startup*; entretanto, assumindo que a tipologia das definições varia segundo as preferências teóricas de seus autores, inúmeras poderão ser tais classificações. Das classificações disponíveis na literatura especializada aqui será adotado como critério a “definição explicativa”, porquanto essa enseja explicação que visa respeitar o uso da

* Advogado. Professor de Direito Tributário da UFRGS e da PUCRS. Membro instituidor da FESDT.

¹ SKALA, Agnieszka. **Digital Startups in Transition Economies**: Challenges for Management, Entrepreneurship and Education. Cham: Palgrave Macmillan, 2019. p. 41-42.

² BLANK, Steve. Why the lean start-up changes everything. **Harvard Business Review**, Cambridge, n. 91, p. 63-72, maio 2013. p. 68.

³ RIES, Eric. **The Lean Startup**: How Today’s Entrepreneurs Use Continuous Innovation to Create Radically Successful Businesses. NY: Crown Business, 2011. p. 18.

expressão “inovação de um certo tipo” associada à palavra *startup* de maneira central ao conceito ora tratado. Além do mais, a definição explicativa enseja o seu uso de forma típica de uma definição estipulativa, de tal modo a permitir o uso da palavra *startup* de maneira indissociável do uso da expressão “inovação de um certo tipo”⁴.

Agora, sob a dimensão jurídica nacional, o fenômeno normativo se impõe, estabelecendo uma natureza jurídica e um regime jurídico próprios. É o que ocorreu com o advento da Lei Complementar nº 167, de 24/04/2019, que, dentre outras coisas, regulamentou a Empresa Simples de Crédito (ESC) e instituiu o Inova Simples.

A interpretação do *caput* do artigo 65-A da LC nº 167/2019⁵ exige a determinação do uso da expressão “*startups* ou empresas de inovação”. Não parece que o uso dessa expressão seja no sentido de uma disjunção *simpliciter* ou uma disjunção exclusiva sob o ponto de vista da lógica proposicional. Ao contrário, o uso da expressão examinada exige uma interpretação à luz da linguagem ordinária, pois evidencia se tratar de uma conjunção coordenativa alternativa, que, segundo o vernáculo, pode se apresentar como uma expressão que guarda equivalência entre duas situações ou incompatibilidade entre duas ideias. Assumindo que a gênese da palavra *startup* está associada à ideia de inovação, parece ser possível associar a expressão ora examinada a uma equivalência entre duas orações ou ideais e não de incompatibilidade entre as mesmas. Assim, as exegeses das expressões “*startups* ou empresas de inovação” são equivalentes.

Avançando na análise, a autorização contida no mesmo *caput* do artigo 65-A da LC nº 167/2019 para que as iniciativas empresariais “se autodeclarem como *startup* ou empresas de inovação” mais parece um artifício de retórica do que uma previsão normativa relevante. É que qualquer ato volitivo no sentido contrário do constante nos §§ 1º e 2º do artigo 65-A da LC nº 167/2019 restará frustrado, porquanto esses parágrafos estabelecem a moldura legal balizadora do que vem a ser uma *startup*⁶, sendo que o § 3º contempla mais comandos

⁴ GUPTA, Anil. “Definitions”. **The Stanford Encyclopedia of Philosophy** (Summer 2015 Edition). Edward N. Zalta (ed.). Publicado pela primeira vez em 10 de abril de 2008. Revisão substantiva seg 20 de abril de 2015. Disponível em: <https://plato.stanford.edu/archives/sum2015/entries/definitions/>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁵ “Art. 65-A. É criado o Inova Simples, regime especial simplificado que concede às iniciativas empresariais de caráter incremental ou disruptivo que se autodeclarem como *startups* ou *empresas de inovação* tratamento diferenciado com vistas a estimular sua criação, formalização, desenvolvimento e consolidação como agentes indutores de avanços tecnológicos e da geração de emprego e renda.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 167**, de 24 de abril de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp167.htm. Acesso em: 27 maio 2019.

⁶ “§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, *CONSIDERA-SE startup* a empresa de caráter inovador que visa a aperfeiçoar sistemas, métodos ou modelos de negócio, de produção, de serviços ou de produtos, os quais, quando já existentes, caracterizam startups de natureza incremental, ou, quando relacionados à criação de algo totalmente novo, caracterizam startups de natureza disruptiva.

relativamente ao regime jurídico⁷. Diante disso, o caráter inovador de uma *startup* será conferido segundo o uso da conotação específica da palavra “inovação” atribuído pelos §§ 1º e 2º do artigo 65-A da LC nº 167/2019.

A esse contexto normativo deve estar associada a interpretação e a aplicação do contido na Lei Complementar nº 155, de 27/10/2016⁸, que alterou a Lei Complementar nº 123/06, particularmente prevendo, em seu artigo 61-A, que as empresas de inovação aqui tratadas poderão admitir o aporte de capital de modo a não integrar o “capital social da empresa”.

Assim, *de lege lata* há conceituação suficiente para determinar limites normativos à subsunção dos fatos caracterizadores de *startups* no Direito brasileiro. Agora, se eventuais mutações constitucionais ou infraconstitucionais exigirem, e até mesmo se houver necessidade de adequação às críticas da moldura normativa, *de lege ferenda* sempre estará aberto o caminho para o aprimoramento do sistema.

Referências

BLANK, Steve. Why the lean start-up changes everything. **Harvard Business Review**, Cambridge, n. 91, p. 63-72, maio 2013.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 167**, de 24 de abril de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp167.htm. Acesso em: 27 maio 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 155**, de 27 de outubro de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 29 maio 2019.

GUPTA, Anil. “Definitions”. **The Stanford Encyclopedia of Philosophy** (Summer 2015 Edition). Edward N. Zalta (ed.). Publicado pela primeira vez em 10 de abril de 2008; revisão

§ 2º As *startups* CARACTERIZAM-SE por desenvolver suas inovações em condições de incerteza que requerem experimentos e validações constantes, inclusive mediante comercialização experimental provisória, antes de procederem à comercialização plena e à obtenção de receita.” [Grifo nosso.]. BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 167**, de 24 de abril de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp167.htm. Acesso em: 27 maio 2019.

⁷ “§3º O *tratamento diferenciado* a que se refere o caput deste artigo consiste na fixação de rito sumário para abertura e fechamento de empresas sob o regime do Inova Simples, que se dará de forma simplificada e automática, no mesmo ambiente digital do portal da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (Redesim), em sítio eletrônico oficial do governo federal, por meio da utilização de formulário digital próprio, disponível em janela ou ícone intitulado Inova Simples.” [Grifo nosso.]. *Ibid.*

⁸ Art. 61-A. Para incentivar as atividades de inovação e os investimentos produtivos, a sociedade enquadrada como ME ou EPP, nos termos desta LC, poderá admitir o aporte de capital, que não integrará o capital social da empresa.

§ 1º As finalidades de fomento a inovação e investimentos produtivos deverão constar do contrato de participação, com vigência não superior a sete anos.

§ 2º O aporte de capital poderá ser realizado por pessoa física ou por pessoa jurídica, denominadas investidor-anjo.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 155**, de 27 de outubro de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 29 maio 2019.

substantiva seg 20 de abril de 2015. Disponível em:

<https://plato.stanford.edu/archives/sum2015/entries/definitions/>. Acesso em: 29 maio 2019.

RIES, Eric. **The Lean Startup**: How Today's Entrepreneurs Use Continuous Innovation to Create Radically Successful Businesses. NY: Crown Business, 2011.

SKALA, Agnieszka. **Digital Startups in Transition Economies**: Challenges for Management, Entrepreneurship and Education. Cham: Palgrave Macmillan, 2019.

Medida cautelar fiscal e os riscos ao direito de exercício da atividade econômica

Robson Maia Lins*

O instituto da Medida Cautelar Fiscal foi instituído pela Lei nº 8.397/92, com o escopo de assegurar o adimplemento de dívida ativa tributária e não tributária, de titularidade da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias. Apesar de estar vigente há mais de 25 anos, houve um aumento expressivo em sua propositura nos últimos anos, em decorrência de diversos fatores, tais como a dificuldade na cobrança do crédito tributário, a falta de investimento na execução da dívida ativa e, ainda, o aumento dos créditos constituídos, potencializado pela informatização da fiscalização.

O escopo da MCF é assegurar outro processo, qual seja, o de Execução Fiscal, garantindo o adimplemento do crédito tributário ou não tributário. Pressupõe, em regra, a constituição do crédito, podendo ser proposta antes ou depois do ajuizamento da ação executiva. Quando proposta antes, é chamada preparatória, e o ajuizamento da Execução Fiscal deve ocorrer no prazo de 60 dias, contado do encerramento do processo administrativo (art. 11 da Lei nº 8.397/92).

Trata-se de Medida capaz de atingir de maneira expressiva o patrimônio do sujeito passivo e, também, dos responsáveis (cf. art. 4º, §1º da Lei de Regência). Contudo, com a instituição da chamada “averbação pré-executória”, pela Lei nº 13.606/18 (art. 25), o instituto da MCF poderá ser esvaziado, uma vez que a possibilidade de indisponibilização de bens do sujeito passivo por iniciativa da Fazenda Pública, sem a necessidade de autorização do poder judiciário, torna despicienda e mais onerosa a propositura da MCF.

* Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Mestre e Doutor em Direito Público na subárea de Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Autor do livro Controle Concentrado de Constitucionalidade no Direito Tributário – Enfoque sobre Decadência e Prescrição, publicada pela Quartier Latin, em 2004. Professor de Direito Tributário da PUC/SP (Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado). Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO/SP. Professor nos Cursos de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Palestrante em Congressos e autor de diversos artigos publicados em jornais e revistas especializadas.

A evolução da Lei Complementar nº 116/03

Suzy Gomes Hoffmann*

Referida Lei Complementar nº 116/03 refere-se ao ISSQN e tem-se assistido ao longo desses anos muitas discussões relativas, especialmente, ao conflito de competências entre Municípios para a cobrança do ISSQN, apesar de o STJ já ter se posicionado sobre tema, em sede de recursos repetitivos – **Resp 1.160.253**.

Verifica-se ainda que não há solução judicial ou legal para o tema da industrialização por encomenda, o que traz insegurança jurídica aos contribuintes que ficam sujeitos à exigência dos dois entes da Federação.

Os principais temas afetos ao ISSQN aguardam solução judicial. Recentemente o STF, por meio do RE 940769-RS decidiu sobre a inconstitucionalidade de lei municipal que impede sociedade de advogados de se submeterem ao regime da tributação fixa.

Ainda está para ser decidido no STF, entre outros temas, a incidência do ISSQN sobre contratos de franquia, sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador personalizados e no STJ, devendo ser decididos, entre outros, os temas sobre a tributação fixa de ISS para sociedades constituídas sob a forma de responsabilidade limitada. Há mais de 20 temas sobre o ISSQN em discussão no STJ.

A mais recente controvérsia diz respeito ao previsto na Lei Complementar nº 157, que trata da incidência do ISS sobre as novas tecnologias, e nesse tema há a discussão sobre conflito de competência, pois os Estados se consideram os legítimos para tal cobrança. Ademais, haverá a discussão para se saber se o ISSQN será capaz de abarcar todas as novas tecnologias.

* Advogada. Doutora em Direito do Estado na área de Direito Tributário pela PUC/SP. Professora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e Coordenadora para Região de Campinas do mesmo instituto. Presidente da Comissão de Direito Tributário do IASP. Membro de bancas examinadoras de dissertações de Mestrado e Doutorado. Autora de diversos artigos publicados em revistas especializadas.