



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO**

ROBERTA SIMÕES NASCIMENTO

**O CONSEQUENCIALISMO ECONÔMICO NAS DECISÕES DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: Um estudo crítico**

Brasília

2013

ROBERTA SIMÕES NASCIMENTO

**O CONSEQUENCIALISMO ECONÔMICO NAS DECISÕES DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: Um estudo crítico**

Dissertação de mestrado apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

Brasília
2013

ROBERTA SIMÕES NASCIMENTO

**O CONSEQUENCIALISMO ECONÔMICO NAS DECISÕES DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: Um estudo crítico**

Dissertação de mestrado apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Em 27 de maio de 2013, o candidato foi considerado aprovado pela banca examinadora.

Banca Examinadora:

Professor Doutor Valcir Gassen – Presidente
Universidade de Brasília

Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar – Membro
Universidade Federal de Santa Catarina

Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes – Membro
Universidade de Brasília

AGRADECIMENTO

Agradecer a todos que ajudaram direta ou indiretamente, com intenção ou involuntariamente, na construção desta dissertação é tarefa duplamente difícil. Primeiro, porque são muitas as pessoas que contribuem para a realização de um trabalho como este, o que tornaria insuficiente este espaço. Em segundo lugar, porque, em uma citação nominal, sempre se corre o risco de, injustamente, deixar de mencionar alguém importante.

Para fugir desses apuros, será registrado apenas o principal agradecimento, destinado ao Professor Valcir Gassen, que com paciência e rigor orientou o desenvolvimento desta dissertação. Seus ensinamentos, sugestões e indicações bibliográficas foram fundamentais ao resultado alcançado. Sem a sua confiança, compreensão e estímulo, incondicionalmente dispensados ao longo dos últimos dois anos, não teria sido possível a finalização deste trabalho.

“Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsas de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza.”

(Liam Murphy e Thomas Nagel)

“(…) enquanto permanecemos focados nas decisões particulares e nos seus resultados particulares, eu temo que não teremos ainda atingido o ponto que nos ajuda a clarificar o papel do consequencialismo nas decisões judiciais”

(Neil MacCormick)

RESUMO

Investiga-se nesta dissertação a presença do consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal – STF em matéria tributária. De modo específico, faz-se um estudo crítico sobre o padrão encontrado, detectando os perigos, acertos e eventuais equívocos, bem como os parâmetros (possibilidades, forma e limites) para a ponderação das consequências nas decisões judiciais em matéria tributária. Para tanto, após breve apresentação dos conceitos e classificações essenciais, reflete-se acerca da relevância do Direito Tributário para a construção do Estado brasileiro, com especial atenção para a vertente que considera a tributação fenômeno mais complexo que a simples transferência de recursos privados para o Poder Público. Nesse sentido, faz-se um levantamento sobre os principais aspectos do sistema tributário brasileiro, fatos históricos relevantes, carga tributária e distribuição de renda no país. Ante a tendência de vinculação dos entendimentos jurisprudenciais no ordenamento brasileiro, justifica-se o estudo sobre a jurisprudência tributária e o consequencialismo como estratégia decisória que justifica a adoção ou a rejeição de uma decisão com base nas consequências desejáveis ou indesejáveis que a decisão ou sua omissão têm ou potencialmente teriam. Após, a visão dos pensamentos de Neil MacCormick, Richard Posner, Luis Fernando Schuartz e Thatiane dos Santos Piscitelli, sugere-se a observância dos seguintes parâmetros: 1) o uso do argumento consequencialista deve ser de forma explícita; 2) impossibilidade de forma isolada; 3) proibição de resultar em decisão contrária ao direito; 4) o juízo deve ser generalizável; 5) da preocupação com as consequências não devem resultar decisões casuísticas; 6) o juízo consequencialista deve funcionar como instrumento de controle das decisões judiciais; e 7) o argumento consequencialista deve ser comprovável. A partir desses pontos, são analisados sete casos escolhidos da jurisprudência do STF, após o que se evidencia a ausência de um padrão na forma de considerar as consequências e a necessidade de maior aprofundamento dos estudos com o propósito de aperfeiçoar e fornecer parâmetros mais seguros nesse sentido.

Palavras chave: Jurisprudência tributária. Consequencialismo. Argumento consequencialista.

ABSTRACT

This dissertation investigates the presence of economic consequentialism on decisions of the Brazilian Supreme Court on tax claim courts. Specifically, a critical study is done about the standard found, detecting risks, successes and possible mistakes, as well as the parameters (possibilities, forms and limits) for considering the consequences of judicial decisions on tax matters. Therefore, after a brief presentation of the essential concepts and classifications, this work reflects on the relevance of the Tax Law for the construction of Brazil, with special attention to the approach that considers the taxation as a more complex phenomenon than the simple transfer of private resources to Public Power. In this sense, a survey is carried on the main aspects of the Brazilian tax system, relevant historical facts, tax burden and income distribution in the country. In the context of linking the jurisprudential understandings in the Brazilian case law, it justifies the study of the tax law and consequentialism as a decision strategy that grounds the adoption or rejection of a decision based on the desirable or undesirable consequences of the decision or its omission have or potentially could have. After the vision of the thoughts of Neil MacCormick, Richard Posner, Luis Fernando Schuartz e Thatiane dos Santos Piscitelli, it is suggested to observe the following parameters: 1) the use of consequentialist argument must be explicitly; 2) impossibility of using in an isolated form; 3) ban decision contrary to law; 4) the judgment should be generalizable; 5) the concern about the consequences should not result casuistic decisions; 6) consequentialist judgment should serve as an instrument of control of judgments, and 7) consequentialist argument should be verifiable. From these points, seven cases chosen from the jurisprudence of the Brazilian Supreme Court are analyzed, after which it is highlighted the lack of a standard in order to consider the consequences and the need for more in-depth studies to improve and provide safer parameters accordingly.

Keywords: Tax Jurisprudence. Consequentialism. Consequentialist argument.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	10
1	CAPÍTULO	
	O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL E AS FINALIDADES DA	
	TRIBUTAÇÃO.....	15
1.1	Conceito de tributo e algumas classificações necessárias.....	16
1.2	A tributação no Brasil.....	27
1.2.1	<u>Aspectos históricos relevantes: da Colônia ao Plano Real e à Lei de</u>	
	<u>Responsabilidade Fiscal.....</u>	28
1.2.2	<u>Alguns dados relevantes sobre a tributação no Brasil.....</u>	37
1.3	Concepções sobre a tributação e suas finalidades.....	45
1.3.1	<u>Origem e teorias da tributação.....</u>	45
1.3.2	<u>As finalidades da tributação e extrafiscalidade.....</u>	52
2	CAPÍTULO	
	A PONDERAÇÃO DE CONSEQUÊNCIAS NA DECISÃO	
	JUDICIAL.....	65
2.1	Neil MacCormick: a argumentação fundada em consequências.....	69
2.1.1	<u>O que são as teorias da argumentação e por que a preocupação com elas.....</u>	72
2.1.2	<u>Um consequencialismo “decisivo” comprometido com a coerência e a</u>	
	<u>consistência no Direito.....</u>	76
2.2	Richard Posner: o pragmatismo jurídico.....	86
2.2.1	<u>Linhas gerais do pragmatismo filosófico.....</u>	88
2.2.2	<u>Os diversos pragmatismos e a preocupação com as consequências sistêmicas</u>	
	<u>da decisão judicial.....</u>	95
2.3	O consequencialismo na doutrina brasileira: Schuartz e Piscitelli.....	104
2.3.1	<u>O consequencialismo sob a ótica de Luis Fernando Schuartz.....</u>	105
2.3.2	<u>O consequencialismo na visão de Tathiane dos Santos Piscitelli.....</u>	110
2.4	Parâmetros (possibilidades, forma e limites) do consequencialismo	
	econômico nas decisões que envolvam o Direito Tributário.....	115
3	CAPÍTULO	
	ANÁLISE DE CASOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	120
3.1	A constitucionalidade da contribuição social sobre os proventos de	
	aposentadoria e pensões dos servidores públicos instituída pela EC nº 41/03	
	(ADI nº 3.105, Pleno, julgamento em 18.08.2004).....	121
3.1.1	<u>Breve resgate prévio.....</u>	121
3.1.2	<u>Resumo da questão discutida.....</u>	127
3.1.3	<u>Fundamentos decisórios elencados.....</u>	137
3.1.4	<u>Análise crítica.....</u>	137
3.2	A constitucionalidade da revogação (pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96) da	
	isenção da Cofins sobre as sociedades civis de prestação de serviços de	
	profissão legalmente regulamentada (prevista no art. 6º, inciso II, da LC nº	
	70/91) (RE’s nº 381.964 e 377.457, Pleno, julgamento em 17.09.2008).....	139

3.2.1	<u>Breve resgate prévio</u>	139
3.2.2	<u>Resumo da questão discutida</u>	142
3.2.3	<u>Fundamentos decisórios elencados</u>	142
3.2.4	<u>Análise crítica</u>	143
3.3	A inconstitucionalidade dos prazos decenais de prescrição e decadência das contribuições sociais previstos nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 (RE's 556.664; 559.882; 560.626 e 559.943, Pleno, julgamento em 12.06.2008).....	156
3.3.1	<u>Breve resgate prévio</u>	156
3.3.2	<u>Resumo da questão discutida</u>	157
3.3.3	<u>Fundamentos decisórios elencados</u>	158
3.3.4	<u>Análise crítica</u>	161
3.4	A inconstitucionalidade da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves (RE nº 134.509 e RE nº 255.111, respectivamente, julgados em 29.05.2002).....	166
3.4.1	<u>Breve resgate prévio</u>	166
3.4.2	<u>Resumo da questão discutida</u>	167
3.4.3	<u>Fundamentos decisórios elencados</u>	168
3.4.4	<u>Análise crítica</u>	170
3.5	A imunidade de ICMS quanto às operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica (RE nº 198.088, julgado em 17.05.2000).....	173
3.5.1	<u>Breve resgate prévio</u>	173
3.5.2	<u>Resumo da questão discutida</u>	175
3.5.3	<u>Fundamentos decisórios elencados</u>	176
3.5.4	<u>Análise crítica</u>	179
3.6	A inexistência de direito a crédito de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero (RE nº 353.657, julgado em 25.06.2007).....	180
3.6.1	<u>Breve resgate prévio</u>	180
3.6.2	<u>Resumo da questão discutida</u>	185
3.6.3	<u>Fundamentos decisórios elencados</u>	185
3.6.4	<u>Análise crítica</u>	186
3.7	A constitucionalidade do direito à restituição dos valores recolhidos na substituição tributária progressiva (ou para frente) quando o fato gerador ocorrer em valor menor que o presumido (ADI nº 2.675 e ADI nº 2.777, pendentes de julgamento).....	187
3.7.1	<u>Breve resgate prévio</u>	187
3.7.2	<u>Resumo da questão discutida</u>	189
3.7.3	<u>Fundamentos decisórios elencados</u>	190
3.7.4	<u>Análise crítica</u>	192
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	196
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	203

INTRODUÇÃO

A presente dissertação de mestrado aborda a presença e faz um estudo crítico do consequentialismo econômico verificado em decisões do Supremo Tribunal Federal – STF em matéria tributária, com vistas a formular reflexões sobre acertos, riscos e perspectivas possíveis dessa técnica de decisão das questões judiciais.

Metodologicamente, para delimitar os escopos deste trabalho, esclareça-se que o presente estudo está voltado para detectar as formas de avaliação das consequências tão somente econômicas – registrando-se que, como será visto adiante, muitas vezes o STF considera sob esse rótulo somente as consequências orçamentárias –, quando dos debates no âmbito do STF, de forma a deixar de lado os juízos consequentialistas quanto aos efeitos das decisões judiciais em outras searas.

Um segundo corte metodológico sobre o qual se assentou esta pesquisa foi a delimitação de seu objeto às decisões do STF apenas em matéria tributária, em razão das diversas peculiaridades desse ramo do direito. Conforme será demonstrado no trabalho, especialmente no capítulo primeiro, o Direito Tributário, ao disciplinar a tributação, afeta a carga fiscal, o consumo e a renda de dezenas de milhões de contribuintes e, reflexamente, o comportamento do mercado e dos demais agentes econômicos.

Por seu turno, adicionalmente ao fato de se cuidarem de matéria tributária, as decisões do STF merecem especial atenção em razão de terem seu impacto exponenciado pela tendência de vinculação dos entendimentos jurisprudenciais no Brasil, por intermédio da súmula vinculante, da súmula impeditiva de recursos, da sistemática de julgamento pela repercussão geral, a objetivação do recurso extraordinário, além da eficácia *erga omnes* das decisões no controle concentrado de constitucionalidade. Esses instrumentos todos atraem ainda mais o interesse para o estudo da jurisprudência do STF, o que justifica a importância deste trabalho.

Com efeito, mesmo se reconhecendo que o uso do argumento consequentialista, inclusive o de cunho econômico, se faz presente por ocasião de diversos julgamentos do STF em outras matérias, como Direito do Trabalho, do Consumidor, Administrativo, entre outros, este trabalho limita-se à análise de algumas decisões do STF envolvendo o Direito Tributário, selecionadas em função de sua relevância.

Faz-se necessário refletir sobre a temática proposta, enfatize-se, dada a relevância do sistema tributário para a sociedade, porquanto determine a circulação

monetária, a disponibilidade financeira, influencie o poder de compra e a capacidade de investimento do cidadão e, conseqüentemente, o desenvolvimento econômico do país e a realização dos objetivos da nação. Assim, um estudo sobre as decisões do STF que envolvam essa matéria assume igual relevo.

Nesse contexto acerca das decisões do STF sobre questões tributárias, o ponto de partida para a discussão tratada diz com as decisões baseadas em argumentos consequencialistas, isto é, que utilizam juízos sobre possíveis conseqüências para a adoção ou rejeição das posturas decisórias.

Nesse sentido, o problema-chave da pesquisa consiste em responder às seguintes questões: *Qual é o tratamento que o STF vem dando às conseqüências econômicas de seus julgados em matéria tributária? Existe um padrão? Quais são os acertos e perigos dessa prática para as garantias dos contribuintes asseguradas na CF/88? E quais são os parâmetros (possibilidades, forma e limites) do uso desse argumento econômico?*

O tema é, ao mesmo tempo, complexo e relevante, já que o estudo sobre como deve ser o tratamento dado às eventuais conseqüências das decisões judiciais ainda é incipiente na doutrina nacional, embora se reconheça que a preocupação com as conseqüências se faz presente nos mais diversos julgados, ainda que algumas vezes de forma mais, e outras menos, explícita.

Considerando a dificuldade em revelar e examinar a consideração das conseqüências quando não expressamente consignada em seus julgados, e também por reputar incorreta tal prática (qual seja, a não exposição das verdadeiras razões de decidir), esta pesquisa centrou suas atenções nos julgados nos quais as conseqüências de ordem econômica foram textualmente utilizadas como justificativas, determinantes ou não, especialmente quando da modulação dos efeitos das decisões, como será demonstrado no trabalho.

Com efeito, a notoriedade do debate sobre as conseqüências por ocasião das decisões judiciais, juntamente com a escassez de trabalhos de pesquisa na área escolhida, torna indiscutível a importância da presente dissertação, na medida em que se faz urgente a reflexão sobre o chamado consequencialismo, não só sob o aspecto teórico – para sua definição –, mas também a partir da crítica ao modo como vem sendo praticado no âmbito da jurisprudência do STF em matéria tributária.

Pretende-se, assim, como objetivo principal desta dissertação, identificar a presença do consequencialismo e do padrão, acaso existente, do STF em utilizar

argumentos calcados nas consequências nomeadamente econômicas para justificar suas decisões nas causas tributárias.

Especificamente, objetiva-se formular uma crítica ao consequencialismo tal como vem sendo utilizado pelo STF, detectando os perigos, acertos e eventuais argumentos não relacionados com a discussão do caso concreto, bem como identificar parâmetros (possibilidades, forma e limites) para a ponderação das consequências nas decisões judiciais em matéria tributária.

Para enfrentar de modo adequado a questão posta, a dissertação é composta por três capítulos. No primeiro deles, aborda-se o Direito Tributário no Brasil e as finalidades da tributação, de modo a demonstrar a importância desse ramo do direito e assentar as bases do raciocínio desenvolvido na dissertação.

Nesse sentido, o primeiro capítulo é composto por uma seção inicial na qual se faz o necessário acordo semântico em torno dos conceitos-chaves do Direito Tributário, especialmente a noção de tributo e algumas classificações necessárias, que serão retomadas no curso da dissertação.

Na sequência, faz-se um abreviado resgate histórico sobre o surgimento e evolução do sistema tributário brasileiro, desde o período colonial até os tempos atuais, sem pretensão de expor o tema de forma exaustiva ou excessivamente minuciosa. Assim, longe de querer contar a história da tributação no Brasil, a ideia dessa primeira abordagem é apenas destacar algumas características reputadas relevantes e fatos históricos aqui tidos como marcantes para a construção da matriz tributária brasileira.

Isso, por se considerar que o conhecimento das singularidades da tributação nacional é dado importante para a compreensão do estado atual das discussões no país, bem como por se reputar que esses dados são fundamentais ao operador do direito quando da aplicação do Direito Tributário.

Em seguida, ainda no primeiro capítulo, cuida-se de compilar brevemente interessantes números retirados de diversas pesquisas sobre o sistema tributário nacional, a carga tributária incidente sobre a sociedade e a distribuição de renda praticadas no país, que igualmente são de ímpar relevância para o debate a respeito da tributação brasileira.

Na sequência, a terceira seção do primeiro capítulo traz uma exposição sobre a importância do Direito Tributário para o desenvolvimento econômico e social dos Estados, passando pela análise de aspectos da tributação considerados úteis à presente dissertação, bem como pelas teorias que fundamentam o fenômeno tributário. Também

são esmiuçadas as diversas finalidades da tributação, porquanto se trate de aspecto fundamental para a compreensão do seu caráter necessariamente extrafiscal, sendo certo que não se destina apenas ao financiamento das atividades estatais, cumprindo outros papéis, conforme oportunamente explorados no trabalho.

O propósito essencial do primeiro capítulo é explicitar a importância do Direito Tributário e do sistema tributário nacional para a vida dos contribuintes e para o desenvolvimento econômico e social da nação. Explica-se o conceito de matriz tributária e toda a complexidade por trás da tributação, aqui concebida como fenômeno muito mais complexo que a simples transferência de recursos privados para o Poder Público. O enfoque nesse sentido vem suprir as abordagens atualmente predominantes nos manuais, que nem sempre dão o tratamento adequado ao assunto.

No segundo capítulo, são fornecidas as bases teóricas que dão suporte ao presente trabalho. Expõem-se as principais ideias que os autores escolhidos trazem sobre a ponderação de consequências por ocasião da decisão judicial, fazendo uma compilação dos pensamentos de Neil MacCormick e Richard Posner. Antes de ingressar nas teorias dos pensadores indicados, as subseções dedicam-se a situá-los em seus respectivos contextos, em razão das diferentes abordagens de cada um deles.

Ainda no segundo capítulo, pontua-se como tem se dado a recepção de tais teorias sobre as consequências da decisão judicial no país, ressaltando as impressões de Luis Fernando Schuartz e Thatiane dos Santos Piscitelli.

Ao final desse segundo capítulo, são sugeridos alguns parâmetros no caminho de como deve ocorrer a ponderação das consequências nas decisões judiciais em matéria tributária, apontando para as peculiaridades da decisão nesses casos, a merecer um aprimoramento de suas técnicas para que não seja desvirtuado o sistema tributário nacional ou para garantir a realização dos objetivos da matriz tributária brasileira.

Já o terceiro capítulo constitui a análise central desta dissertação. Nesse são estudados alguns julgamentos do STF, previamente selecionados em função de neles terem sido utilizados argumentos consequencialistas como razão de decidir e, naturalmente, por sua importância no cenário nacional. Tais casos são examinados de forma detalhada, realizando-se um breve resgate das informações consideradas relevantes para a compreensão da discussão.

A partir da análise dos votos de cada um dos Ministros julgadores, são formuladas críticas pontuais quanto aos argumentos levantados, à forma de ponderação

das consequências como elemento determinante nos julgados selecionados e o respeito aos julgamentos anteriores do próprio STF sobre as matérias discutidas.

No mesmo capítulo terceiro, mostra-se o aparente déficit de compreensão dos membros do STF para com a realidade social brasileira, bem como o desconhecimento desses magistrados para com os limites do Estado quanto ao seu poder de tributar, de forma a proteger não somente o contribuinte, mas também o próprio desenvolvimento nacional, que fica prejudicado quando desvirtuada a matriz tributária brasileira.

Finalmente, encerrando a realização dos objetivos da dissertação, são apresentadas algumas considerações finais sobre o padrão detectado na postura decisória do STF, bem como são tecidas algumas reflexões a título de contribuição para o debate em torno da prática do STF em utilizar argumentos calcados nas consequências para justificar suas decisões nas causas tributárias.

1 CAPÍTULO

O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL E AS FINALIDADES DA TRIBUTAÇÃO

Este primeiro capítulo cuida de fixar algumas premissas consideradas essenciais para o enfrentamento do problema proposto, de forma a conferir o embasamento do raciocínio desenvolvido nesta dissertação.

Considerando o corte metodológico deste trabalho, voltado para as decisões que versem sobre matéria tributária, reputa-se necessário trazer o glossário básico de alguns conceitos tributários utilizados no trabalho, bem como esclarecer as peculiaridades de por que o Direito Tributário é ramo que merece especial atenção.

Nesse sentido, na seção 1.1 cuida-se de delinear os traços da figura central da tributação – qual seja, a noção de tributo – principal instrumento pelo qual esta se realiza. Aqui, o propósito é pontuar as características essenciais da concepção predominante de tributo, especialmente a partir da ótica das garantias dos contribuintes, como a necessidade de instituição via lei e as limitações que vedam a cobrança retroativa, que exigem a anterioridade, entre outras. Ainda na referida seção, são mencionadas as principais classificações dos tributos, porquanto se reputa indispensável tal conhecimento para a correta interpretação e aplicação das normas tributárias.

Ao mesmo tempo, como a pesquisa diz respeito às decisões do STF, importa estudar neste capítulo os aspectos da tributação no Brasil, sendo esse o objeto da seção 1.2. Após o resgate dos fatos históricos aqui tidos como marcantes para a construção do sistema tributário brasileiro, juntamente com o destaque das características reputadas relevantes ao longo da história (item 1.2.1), são compilados alguns números sobre a situação atual da tributação no país, considerando a carga tributária, a distribuição de riqueza e os gastos públicos (item 1.2.2). Os números utilizados constam de pesquisas realizadas por institutos devidamente citados e têm por escopo traduzir de forma mais objetiva o contexto da tributação no país.

Com efeito, considera-se que as informações compiladas na seção 1.2 oportunizam uma compreensão mais aprofundada do fenômeno tributário no Brasil, tendo em vista que o simples domínio do direito positivado não é o bastante para verificar as implicações práticas das escolhas normativas, daí a precisão em se aliar algumas passagens e eventos históricos a números e outros dados indicadores da realidade tributária brasileira.

Sem prejuízo, ainda na esteira da necessidade de conhecer melhor esse complexo fenômeno – a tributação – e de caracterizar ainda mais a centralidade das discussões acerca dessa matéria, igualmente se faz imprescindível visitar a origem da tributação (item 1.3.1), para melhor reconhecer o seu papel, bem como apresentar os pontos-chaves das principais teorias sobre a tributação e suas finalidades (1.3.2). Essa abordagem consta da seção 1.3 do presente capítulo.

Após, uma vez assentada a importância do Direito Tributário e do sistema tributário nacional para a vida dos contribuintes e para o desenvolvimento econômico e social da nação, a seção 1.4 fecha o primeiro capítulo com a consolidação das informações essenciais.

Explicado o roteiro, passa-se a cumpri-lo.

1.1. Conceito de tributo e algumas classificações necessárias

Considerando a necessidade de firmar alguns acordos semânticos pressupostos à discussão proposta sobre a presença do consequencialismo nas decisões do STF em matéria tributária, nesse primeiro momento impende traçar as noções gerais acerca da figura central do sistema tributário, qual seja, o tributo, sem pretensão de simplesmente repetir as definições já existentes no âmbito da doutrina ou formular um novo conceito. A ideia é trabalhar em cima do conceito legal, ressaltando os principais aspectos do tributo nos moldes conhecidos hoje.

Nesse sentido, começa-se logo pelo disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Comentando o referido dispositivo legal, cite-se Valcir Gassen, pela precisão e poder de síntese de suas palavras:

Diante deste conceito legal de tributo, são necessários alguns esclarecimentos acerca das expressões utilizadas no texto legal. A afirmação de que tributo é **toda prestação** salienta que o direito tributário tem a sua natureza jurídica pertencente ao direito obrigacional. (...)

A expressão **pecuniária** refere-se ao tipo de prestação que o sujeito passivo da relação jurídica tributária deverá fazer, no caso, uma **obrigação de dar** uma **determinada quantia em dinheiro** ao sujeito ativo. Assim, “circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obrigação tributária: para que esta se caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que

seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo”¹.

A primeira parte do conceito de tributo fica completa com a expressão **compulsória**. Expressão que, em oposição ao peculiar (*rectius*) ato volitivo dos sujeitos da relação jurídica obrigacional, salienta que, na relação jurídica obrigacional **tributária**, o ato volitivo é substituído pelo ato cogente, obrigatório. Neste sentido o pagamento do tributo não é uma prestação voluntária decorrente da vontade das partes, e sim cogente, decorrente da legislação.

Em seguida, surge a expressão **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**, que indica que o tributo na condição de prestação pecuniária compulsória será pago em regra com dinheiro ou de outra forma, como por exemplo, o pagamento de tributo mediante a emissão de cheque ou o resgate de títulos da dívida pública.

Uma das características principais do conceito de tributo é que este **não constitua sanção de ato ilícito**, ou seja, o tributo não pode ter caráter punitivo em relação ao contribuinte. (...)

Em seguida, o legislador utilizou no conceito legal de tributo a expressão **instituída em lei**, com o intuito de contemplar a almejada legitimidade típica do Estado Constitucional, ou seja, para que possa o Estado apropriar-se do patrimônio alheio estabelece normas jurídicas que estabelece os limites desta apropriação, ou, os limites legais desta. O conceito legal de tributo contempla a necessidade de que haja previsão legal que o institua.

Por fim a expressão **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**. (...)²

A despeito das críticas existentes quanto à positivação de conceitos como feita no art. 3º do CTN³, trata-se de importante baliza, sendo possível depreender da definição legal as características essenciais do tributo: a) o caráter pecuniário da prestação; b) a compulsoriedade; c) a natureza não sancionatória por ilicitude, de modo a não confundir os tributos com as multas ou indenizações; d) a origem necessariamente por lei de sua instituição; e e) a indisponibilidade, em razão do caráter vinculado de sua cobrança, não havendo discricionariedade quanto a isso.

Considerando esses elementos, parece sintetizar bem a noção de tributo a afirmação trazida por Luciano Amaro: “Tributo é toda prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”⁴. Na mesma linha, Valcir Gassen conceitua que “(...) tributo é uma prestação pecuniária instituída em lei que não possui característica

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 33.

² GASSEN, Valcir. **Direito Tributário**: pressupostos e classificações dos tributos. Brasília: 2009. Mimeo. 43 p., pp. 15-17.

³ Por todos, confirmam-se as críticas formuladas por Luciano Amaro para quem a definição e a classificação de institutos do direito são tarefas da doutrina. O autor afirma ainda a desnecessidade e a redundância da definição dada pelo art. 3º do CTN: “*Em suma, prestações pecuniárias sempre se expressam em moeda e, portanto, o seu valor é uma expressão monetária. Não bastasse o pleonismo da expressão ‘prestação pecuniária em moeda’, a alternativa ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’ sublinha o dislate do preceito legal.*” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 42.).

⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 47.

de sanção de ato ilícito e é devida ao Estado ou à entidade não estatal que tem por finalidade o interesse público.”⁵.⁶

Conceituado o tributo, passa-se a tecer algumas palavras sobre as espécies tributárias. Quanto à natureza jurídica, os tributos podem ser classificados conforme o respectivo fato gerador, não sendo determinante nesse sentido a denominação do tributo, as características atribuídas pela lei ou a sua destinação legal do produto de sua arrecadação. Por essa razão, resta prejudicado o inciso II do art. 4º do CTN.

Considerando o perfil que o ordenamento brasileiro estabeleceu para as espécies tributárias, tem prevalecido a divisão da seguinte forma: 1) impostos; 2) taxas; 3) contribuições de melhoria; 4) empréstimo compulsório; e 5) contribuições. As três primeiras espécies são expressamente arroladas no CTN, ao passo que a natureza jurídica tributária das duas últimas decorre da leitura da CF/88.

Tendo em vista que as definições de cada uma dessas espécies já constam dos principais manuais, esta dissertação fará apenas breve passagem para rememorar as ideias básicas sobre as espécies tributárias acima mencionadas.

O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, conforme o art. 16 do CTN.

Por seu turno, as taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, na definição do art. 77 do CTN.

As contribuições de melhoria são instituídas para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, nos termos do art. 81 do CTN.

Já o empréstimo compulsório destina-se a atender três situações especificadas no art. 148 da CF/88: I – despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública (1) e de guerra externa efetiva ou iminente (2); ou II – investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (3).

Por último, as contribuições estão agrupadas no art. 149 da CF/88, podendo ser instituídas pela União para o âmbito social, intervenção no domínio econômico e no

⁵ GASSEN, Valcir. **Direito Tributário**: pressupostos e classificações dos tributos. Brasília: 2009. Mimeo. 43 p., p. 18.

⁶ Em prol da objetividade, este trabalho abstém-se de fazer referência a outras definições doutrinárias, evitando igualmente repetições desnecessárias.

interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas.⁷

Com efeito, quanto às referidas espécies tributárias, existem inúmeras classificações, de modo a separá-las didaticamente conforme os critérios de relevância previamente estabelecidos. Aqui, importa frisar que não existe classificação correta ou errada, sendo certo que cada classificação tem sua utilidade, na medida em que auxilia a doutrina na interpretação dos institutos, apontando um tratamento jurídico adequado. Por essa razão instrumental, resta justificada a necessidade de exame, ainda que ligeiro, das classificações reputadas importantes para a análise feita nesta dissertação.

Quanto à competência tributária, os tributos podem ser classificados em federais, estaduais e municipais, a depender do ente tributante ser a União, os Estados ou os Municípios, respectivamente. Vale registrar que o Distrito Federal cumula a competência para instituição dos tributos estaduais e municipais, de modo que a referência a esses dois últimos também inclui ente federativo em tela.

Conforme a repartição das competências para instituir os tributos, esses podem ser privativos, comuns ou residuais. Os primeiros são aqueles cuja competência está reservada exclusivamente a um ente tributante, como é o exemplo dos impostos e empréstimos compulsórios. Os tributos comuns podem ser instituídos por mais de um ente da federação, como é o caso das taxas e das contribuições de melhoria, por exemplo. Por fim, os tributos residuais dizem respeito ao exercício da competência para instituir exações não previstas no ordenamento. No caso da CF/88, somente a União pode fazê-lo, nos termos do art. 154, inciso I.

Utilizando-se o critério da contraprestação ao contribuinte, os tributos podem ser vinculados ou não vinculados. No primeiro caso, quando o fato gerador decorre de uma atividade estatal específica referente ao contribuinte, como é o caso das taxas e das

⁷ Instituída pela EC nº 39/02, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP vem despertando controvérsia quanto a: 1) ser uma modalidade autônoma de contribuição, constituindo um terceiro gênero de contribuição, ao lado das de melhoria e das arroladas no art. 149 da CF, também adjetivadas de “especiais” para distingui-las, ou 2) se seria apenas mais uma subespécie dessas, ao lado das contribuições sociais, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de intervenção no domínio econômico. O fato é que a emenda veio como reação ao impacto negativo que edição do verbete nº 670 da Súmula de jurisprudência do STF: “*O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa*”, provocou nas receitas orçamentárias municipais e distritais, pois se entendeu estar diante de um serviço público *uti universi* e não *uti singuli*, faltando o caráter da divisibilidade do serviço prestado, pressuposto para a válida instituição da taxa. No caso não era possível mensurar o quanto cada um utilizaria do serviço específico de iluminação nas vias públicas, que a todos beneficiaria fosse ou não contribuinte da taxa. Embora seja criticável a previsão de uma nova competência tributária para contornar uma declaração de inconstitucionalidade pelo STF, a corte em sede de controle difuso assentou a constitucionalidade da nova exação no RE nº 573.675, relator Ministro Ricardo Lewandowski.

contribuições de melhoria. No segundo caso, não existe qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte de que decorra a ocorrência do fato gerador, a exemplo dos impostos.

Com relação às características do fato gerador, os tributos podem ser pessoais ou reais. Os tributos pessoais são os que consideram aspectos particulares do contribuinte para a formação da base de cálculo, sendo exemplo clássico o imposto de renda. Inversamente, os tributos reais são aqueles cujo fato gerador leva em conta, não aspectos pessoais do contribuinte, mas operações ou negócios jurídicos. Como exemplo de tributo real, tem-se o imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS ou o imposto de transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD.

A classificação em questão tem importância grande, como será melhor analisado ao longo deste capítulo, devendo-se mencionar por ora que a CF/88, em seu art. 145, § 1º, fez expressa opção no sentido de privilegiar a instituição de tributos pessoais, considerando que esses atendem melhor ao princípio da capacidade contributiva.

No que diz respeito ao aspecto financeiro da hipótese de incidência, os tributos podem ser fixos ou de quotas fixas e variáveis ou proporcionais. Os primeiros, como sugere a própria denominação, tomam em conta valor fixo, independentemente da dimensão econômica do fato gerador. Como exemplo de tributo fixo, costuma-se citar o imposto sobre serviços – ISS, quando cobrado em valor único para diversas incidências, sem qualquer verificação do volume ou preço dos serviços prestados. Já os tributos variáveis ou proporcionais são aqueles cujo montante varia de acordo com o valor da operação tributada, sendo a alíquota em geral uniforme, havendo variação, na verdade, na base de cálculo, em consideração à matéria tributável.

A depender da onerosidade atribuída ao sujeito passivo, os tributos podem ser progressivos ou regressivos. Os tributos progressivos têm onerosidade crescente conforme a maior capacidade contributiva demonstrada pelo contribuinte, ao passo que os tributos regressivos apresentam impacto à razão inversa da situação econômica do contribuinte. A classificação em questão é bem explicitada por Luciano Amaro:

Os tributos podem ser *regressivos* e *progressivos*. Denominam-se *regressivos* quando sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da

⁸ “Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

renda do contribuinte. E *progressivos* se a onerosidade relativa aumenta na razão direta do crescimento da renda. Suponha-se que o indivíduo “A” pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus *relativo*.

Tanto os impostos fixos quanto os variáveis (como o IPI, o ICMS) são, em regra geral, regressivos.

Dissemos que, nos *impostos progressivos*, a onerosidade relativa *aumenta* na medida do crescimento da renda. É esse o caso típico do imposto de renda das pessoas físicas, que não é mero tributo *variável* ou *proporcional*, mas um tributo *progressivo*. Não apenas quem ganha mais paga mais, mas paga *progressivamente* mais. Se alguém tem renda de 100, paga, por hipótese, 10; mas, se sua renda cresce para 200, ele não paga 20 e sim, por exemplo, 30, porque sobre sua nova porção de renda foi maior o quinhão destinado aos cofres públicos.⁹

No ordenamento brasileiro, o exemplo de tributo progressivo é o imposto de renda, que tem faixas de alíquotas crescentes, considerando as variações na base de cálculo¹⁰. A rigor, pode-se dizer que no Brasil o IR é apenas em certa medida progressivo, já que são poucas as faixas de alíquotas, como será melhor detalhado adiante neste capítulo.

Acerca do sujeito ativo na relação jurídica tributária, os tributos são divididos em fiscais e parafiscais. Nos tributos fiscais, figuram no polo ativo o próprio Estado, ao passo que nos tributos parafiscais tem-se uma pessoa jurídica diversa da dotada do poder de tributar na incumbência de arrecadar e fiscalizar a exação. Nesse último caso, por força de expressa determinação legal, o sujeito ativo não é o Estado diretamente, mas sim a pessoa previamente indicada que exerce atividade de interesse público. Os principais exemplos de tributos parafiscais são as contribuições corporativas cobradas

⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 111-112.

¹⁰ Em grande avanço a respeito do entendimento jurisprudencial sobre a progressividade dos tributos, o STF concluiu no mês de fevereiro do ano corrente o julgamento do RE nº 562.045, no qual se discutia a constitucionalidade de lei do Estado do Rio Grande do Sul que previu sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação. Por maioria, deu-se provimento ao recurso interposto pelo Estado, para assentar que todos os impostos, independentemente do caráter real ou pessoal, estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, e não somente os de caráter pessoal, em conformidade com o art. 145, § 1º, da CF/88. Assim, entendeu-se pela possibilidade de aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD por intermédio da progressividade de alíquotas, mesmo cuidando-se desse de tributo real. No julgamento, que teve como relatora para acórdão a Ministra Cármen Lúcia, foram vencidos o Ministro Ricardo Lewandowski, o relator original, e o Ministro Marco Aurélio. O primeiro entendia pela necessidade de previsão constitucional expressa para a instituição da progressividade do ITCMD, ao passo que o segundo considerava que a progressividade das alíquotas não necessariamente traria justiça tributária, já que herdeiros com situações econômicas distintas estariam sujeitos ao pagamento de igual valor do tributo. Além disso, afirmou o Ministro Marco Aurélio a inconstitucionalidade da lei estadual por, de forma indireta, implementar o imposto sobre grandes fortunas, o que somente poderia ser instituído pela União. O julgamento em questão teve início em 30.04.2008, tendo sido finalizado apenas na sessão de 06.02.2013.

pelas entidades de fiscalização profissional, como o Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura – CREA, o Conselho Federal de Medicina – CFM, entre outros.

Quanto à finalidade da tributação, os tributos podem ser separados em fiscais e extrafiscais. Os primeiros têm propósito eminentemente arrecadatório. Os últimos, para além da questão arrecadatória, trazem outros objetivos, como a intervenção no domínio econômico ou social.

Sobre a classificação em questão, calha reproduzir o alerta de Valcir Gassen:

Na classificação dos tributos quanto à **finalidade** da tributação, alguns autores incluem os tributos **parafiscais**. Observar-se-á que aqui os tributos parafiscais não seguem o critério finalidade da tributação, mas a questão do sujeito ativo não ser o Estado titular da cobrança, arrecadação e fiscalização dos tributos, e sim um terceiro.

Vários autores denominam de parafiscais os tributos com a finalidade de induzir comportamentos, de regular situações econômicas, sociais, etc. Prefere-se o uso da palavra extrafiscal para tal situação, pois o critério pelo qual se dá esta classificação é outro, no caso a finalidade da arrecadação.¹¹

No que toca à fixação de alíquotas conforme a essencialidade da matéria tributável, os tributos podem ser seletivos ou não seletivos. Os tributos seletivos têm suas alíquotas estabelecidas em razão de a matéria, bem ou serviço ser ou não básico ou supérfluo, de modo a tributar de forma mais onerosa as mercadorias consideradas menos essenciais e tributar menos as essenciais. Por seu turno, os tributos não seletivos são instituídos sem diferenciação quanto à essencialidade dos bens e serviços.

Na CF/88, está posto que o imposto sobre produtos industrializados – IPI será seletivo (art. 153, § 3º, inciso I) e que o ICMS poderá ser seletivo (art. 155, § 2º, inciso III).

Considerando a existência de repercussão econômica, os tributos são separados em diretos e indiretos. O tributo é direto quando o sujeito passivo da obrigação tributária não tem como transferir o ônus de seu pagamento a terceiro. Contrariamente, quando o contribuinte “de direito” pode repassar a terceiro – o chamado contribuinte “de fato” – o encargo financeiro do pagamento do tributo, diz-se que o tributo é indireto.¹²

¹¹ GASSEN, Valcir. **Direito Tributário**: pressupostos e classificações dos tributos. Brasília: 2009. Mimeo. 43 p., p. 31.

¹² Sobre a classificação em referência, faz-se importante pontuar o comentário de Valcir Gassen: “A classificação dos tributos em diretos e indiretos e os critérios utilizados são objeto de crítica por parte de vários autores. Como por exemplo, Alfredo Augusto Becker, que afirma que a classificação dos tributos em diretos e indiretos é “falta e impraticável”. Os fundamentos de tal afirmação decorrem da constatação de que, primeiro, todos os tributos repercutem; segundo, o lançamento existe, enquanto momento lógico, também em todos os tributos; terceiro, a hipótese de incidência no aspecto temporal é composta pela

A classificação em referência também é tida nesta dissertação como das mais importantes, sobretudo pelos distintos regramentos que implica. À guisa de exemplo, cite-se que o CTN traz regra separada a respeito da restituição dos tributos indiretos, nos termos do art. 166¹³.

Além da referida distinção de tratamento, tem-se também repercussões no que diz respeito à justiça fiscal do sistema tributário como um todo, conforme será detalhado mais adiante neste capítulo, a depender da predominância de tributos diretos ou dos indiretos no ordenamento.

Na sequência, deve-se mencionar a classificação dos tributos conforme o objeto do gravame tributário: sobre a renda, o patrimônio e o consumo.¹⁴

No que diz respeito à incidência do tributo nas diversas fases do processo produtivo, tem-se os tributos monofásicos, que gravam apenas uma fase do processo produtivo, e os tributos multifásicos, que incidem sobre mais de um ou mesmo todas as fases do processo produtivo. Como exemplo de tributo monofásico, cita-se o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou as relativas a títulos e valores mobiliários – IOF incidente sobre o ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, hipótese em que o valor é devido apenas na operação de origem, nos termos do art. 153, § 5º, da CF/88. Já como exemplo de tributo multifásico, lembre-se do IPI e do ICMS.

Em consideração à técnica de incidência dos tributos multifásicos conforme as diversas fases do ciclo produtivo, os tributos podem ser divididos em cumulativos e não cumulativos. Nesse sentido, adotando as explicativas palavras de Valcir Gassen:

Tributo cumulativo ou também denominado em cascata é aquele que incide em várias fases de circulação do bem, sem, contudo, deduzir-se o valor que já incidiu nas anteriores, isto é, não é permitida a dedução do tributo suportado no decorrer da atividade produtiva/comercial.

complexa combinação de “atos, fatos e estados de fatos.” (GASSEN, Valcir. **Direito Tributário**: pressupostos e classificações dos tributos. Brasília: 2009. Mimeo. 43 p., p. 35.).

¹³ CTN, art. 166: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”. Ainda sobre o assunto da restituição dos tributos indiretos, calha mencionar o enunciado nº 71 da Súmula de Jurisprudência do STF: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”; bem como o enunciado nº 546, que flexibilizou o entendimento anterior: “Cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo.”.

¹⁴ Existem outras denominações que consideram esse mesmo critério de relevância, dividindo os tributos em: sobre rendimento, sobre despesa e sobre o capital, bem como a classificação utilizada no CTN pátrio, o qual dividiu os impostos em: 1) sobre o comércio exterior, 2) sobre o patrimônio e a renda, 3) sobre a produção e circulação e 4) especiais. Nada obstante, prefere-se aqui a divisão “patrimônio, renda e consumo”, considerada mais técnica.

Tributo não-cumulativo é aquele que incide em várias fases do processo produtivo, apenas sobre o valor que naquela se agregou, significa que se pode também gravar o valor acumulado do bem, desde que se desconte, se deduza o valor que gravou as fases anteriores. São exemplos de tributos multifásicos não-cumulativos no direito brasileiro: o IPI e o ICMS.¹⁵

A técnica da não cumulatividade é de grande importância para evitar a incidência da chamada tributação em cascata, na qual se cobra tributos sobre valores nos quais também já estão incluídos tributos (“imposto sobre imposto”). A tributação em cascata possui efeitos perniciosos na oneração do produto final, especialmente nas cadeias que contenham diversas etapas produtivas. Ao não se permitir que isso aconteça, autorizando a dedução dos valores já suportados anteriormente na cadeia, a não cumulatividade tende a tributar apenas o que se tem por valor agregado de cada operação, ainda que de forma imperfeita.

Isso porque, deve-se alertar, os impostos que seguem a técnica da não cumulatividade em questão não são exatamente equivalentes aos impostos sobre valor agregado. Essa identidade somente ocorre quando as alíquotas do imposto não cumulativo forem uniformes ou idênticas em todas as etapas da cadeia de produção. Essa distinção é importante e será retomada oportunamente no terceiro capítulo desta dissertação.

De acordo com a CF/88, art. 153, § 3º, inciso II, o IPI obrigatoriamente será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores¹⁶. Da mesma forma é a previsão constitucional quanto ao ICMS, conforme o art. 155, § 2º, inciso I¹⁷. Disso se depreende que a CF/88 alçou a não cumulatividade a verdadeiro princípio constitucional quanto a essas espécies tributárias^{18, 19}.

¹⁵ GASSEN, Valcir. **Direito Tributário**: pressupostos e classificações dos tributos. Brasília: 2009. Mimeo. 43 p., p. 38.

¹⁶ Aqui, vale salientar que o uso do termo “compensação” aqui se dá em sentido diverso daquele empregado no CTN. A compensação dos valores pagos é utilizada como sinônimo de “abatimento” ou “creditamento”, no que se conhece como sistemática de créditos e débitos.

¹⁷ CF/88: “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; (Redação dada pela EC nº 3, de 1993) (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela EC nº 3, de 1993) 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; (...)”.

¹⁸ “O princípio da não-cumulatividade, previsto na Constituição Federal de 1988, como foi abordado neste estudo, serve como garantia ao contribuinte para que se evite a cobrança de “imposto sobre imposto”, sempre que o fato gerador estiver inserido dentro de uma cadeia produtiva. Não obstante ser uma técnica para apuração do tributo devido, não se pode olvidar que o mesmo também possui natureza de princípio constitucional, não sendo dado ao legislador ordinário estabelecer qualquer disposição que

A não cumulatividade igualmente deverá estar presente quando no exercício da competência residual por parte da União para a instituição de novos impostos, nos termos do art. 154, inciso I, da CF/88²⁰, bem como no caso da criação de novas contribuições destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, em conformidade com o art. 195, § 4º²¹.

O princípio da não cumulatividade em relação ao IPI será oportunamente retomado no capítulo terceiro, quando da análise do caso no item 3.6.

Essa visão geral sobre as principais classificações dos tributos é aqui tida como importante, devendo-se, mais uma vez, registrar a falta de pretensão de exaurir o assunto, como previamente delimitado, inclusive pela impossibilidade nesse sentido, já que são muitas as classificações possíveis dos tributos.

Posto isso, passa-se a apontar as mais fundamentais características da lei tributária, conhecimento instrumental de interesse para a análise dos casos concretos selecionados da jurisprudência do STF no capítulo terceiro.

Se antes a exigência do tributo já resultou da simples vontade dos soberanos, hoje é questão relativamente pacífica a necessidade de lei como fundamento para a sua cobrança. Considerando isso – que os tributos hodiernamente somente podem ser cobrados com base legal –, a presente parte do trabalho tem o propósito de compilar as balizas a serem observadas pela legislação tributária para a instituição de tributos. O objetivo central desta é mostrar as sutilezas nem sempre facilmente derivadas da noção do princípio da legalidade quando se trata de matéria tributária.

afete o seu núcleo essencial, que é a prerrogativa outorgada ao contribuinte de amortizar, do valor a ser recolhido, o montante já recolhido em fases pretéritas da cadeia de produção.” (RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.18, jun. 2007. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm>. Acesso em: 04 mar. 2013.).

¹⁹ Para reforçar tal afirmação, percebe-se a diferença do texto em relação à não cumulatividade do PIS e da COFINS, conforme a redação dada pela EC nº 42/03 ao art. 195: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento; (...) IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (...) § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.”. A previsão aqui é de eficácia limitada, pois ficou condicionada à disciplina em lei ordinária.

²⁰ Eis o teor do dispositivo: “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (...)”.

²¹ “Art. 195. (...) § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. (...)”.

Em primeiro lugar, o conteúdo das leis tributárias com o comando “pague-se ao Estado” não pode ser arbitrário, devendo ser materialmente compatível com a Constituição, notadamente com os princípios e objetivos nela elencados.

No caso do Brasil, a Constituição Federal de 1988 – CF/88 trouxe claramente quais são os objetivos fundamentais da República: 1) a construção de sociedade livre, justa e solidária; 2) a garantia do desenvolvimento nacional; 3) a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; 4) a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Nesse sentido, além de inconstitucionais, seriam injustas e arbitrárias leis que descumprissem tais determinações, de modo que a tributação deve voltar-se, ainda que minimamente, a atender tais objetivos.

Com efeito, as leis tributárias devem ser suficientemente determinadas. Isso é necessário para que o contribuinte tenha condições de conhecer de antemão a sua carga tributária.

Assim, não basta a proibição constante da CF/88, art. 150, inciso I, que estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. É dizer, é insuficiente que a simples instituição do tributo ocorra por lei.

Em se tratando de matéria tributária, a lei deve trazer também a definição do fato gerador, a fixação de alíquota do tributo, a sua base de cálculo, a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas, bem como as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. Somente lei *stricto sensu* ou ato normativo com força de lei podem estabelecer tais normas, conforme o art. 97 do CTN.

Nos termos do art. 150, § 6º, da CF/88, igualmente são enumeradas situações que somente lei pode tratar, qual seja, a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições. *A contrario sensu*, tem-se aqui a importante proibição para que os administradores tributários e magistrados atuem na falta da lei.

Sem prejuízo, desde a EC nº 31/2001, as medidas provisórias igualmente podem ser utilizadas para cuidar de matéria tributária, nos termos do art. 62 da CF/88, que contém alguns limites a serem observados.

Entretanto, a aplicação analógica nas leis tributárias não é permitida. Nos termos do art. 108, § 1º, do CTN, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Esse é outro postulado superior em matéria de lei tributária, inerente à própria definição de tributo, como já visto.

As leis tributárias devem garantir tratamento isonômico entre os contribuintes. Essa garantia foi consagrada na CF/88, art. 150, inciso II, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Desta forma, tem-se a necessidade de motivo razoável para conferir tratamento diverso. Se não há motivo suficiente que permita a quebra da isonomia, todos devem ser tratados de forma igual.

O atendimento ao princípio da igualdade, da mesma forma, deve se fazer presente quando da aplicação das leis tributárias, por parte dos administradores públicos, operadores do direito e magistrados julgadores das causas tributárias.

Por fim, as leis tributárias não podem retroagir. Essa é uma regra da qual se desconhece exceção. Com isso, pretende-se consagrar sobretudo o princípio da segurança jurídica. Na CF/88, a garantia consta do art. 150, inciso III, alínea *a*, de acordo com o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Conceituado o tributo, personagem principal do Direito Tributário, bem como trazidas as principais classificações que o envolvem e apontadas as características essenciais que devem assumir as leis que instituem tributos, resta cumprido o primeiro objetivo do presente capítulo consistente no estabelecimento de acordos semânticos voltados para a fixação de noções essenciais da matéria tributária a serem oportunamente retomadas ao longo da dissertação.

Na sequência, a seção a seguir cuida de traçar os aspectos da tributação no Brasil. Em primeiro momento, fazendo abreviada lembrança de passagens históricas e dos números que traduzem a realidade tributária contemporânea.

1.2. A tributação no Brasil

O propósito fundamental da presente seção está sintetizado de forma precisa por Fabrício Augusto de Oliveira:

(...) a determinação da estrutura do sistema tributário de dado país e a distribuição da carga tributária entre o capital e o trabalho só podem ser compreendidas a partir de uma perspectiva histórica que leve em conta a natureza de seu padrão de acumulação, o papel que o Estado desempenha na economia e a correlação das forças sociais atuantes no sistema.²²

Forte na importância desse aspecto histórico da evolução do sistema tributário brasileiro para a compreensão do Direito Tributário como é hoje no Brasil e para a correta aplicação de suas normas e apreensão do fenômeno da tributação em toda a sua complexidade, passa-se a fazer um apanhado das características e dos eventos tidos como mais relevantes no país.

Antes, no entanto, deve-se reiterar a intenção já consignada na introdução no sentido de que não se pretende promover um levantamento minucioso sobre a história da tributação no Brasil – o que fugiria de todo aos propósitos da presente dissertação. O objetivo da subseção a seguir é simplesmente o de ressaltar alguns fatos históricos reputados relevantes e alguns detalhes e números a respeito do sistema tributário importantes para os debates nacionais sobre a tributação.

1.2.1. Aspectos históricos relevantes: da Colônia ao Plano Real e à Lei de Responsabilidade Fiscal

A despeito de remontar ao ano de 1532 a instalação das primeiras alfândegas no território nacional²³, para Luís Carlos Vitali Bordin e Eugênio Lagemann²⁴, a instituição do sistema tributário brasileiro somente teve início em 1836, quando foi editada a primeira lei orçamentária.

Tais autores explicam que, no período colonial (1500-1822), a tributação não era realizada a partir de um planejamento estimativo das receitas e dos custos, mas sim, a cada nova despesa que surgia, criava-se um novo tributo para atendê-la.

²² OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 13.

²³ Alguns autores elegem, no entanto, o quinto do pau-brasil como o primeiro tributo instituído no Brasil, como Bernardo Ribeiro de Moraes (apud in BORDIN e LAGEMANN, p. 19).

²⁴ BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006.

Predominou como principal característica do período essa fragmentação e falta de organização e planejamento até a chegada da família real ao Brasil em 1808, quando foi realizada uma espécie de “reforma tributária” para financiar os gastos decorrentes da nova realidade. Na mesma época, foi criado o Banco do Brasil²⁵.

Quanto à administração tributária desse tempo, é curioso salientar que essa era compartilhada entre o poder público e a iniciativa privada. Desde os primeiros anos da colonização, a arrecadação de tributos costumava ser “terceirizada” por contratos (concessões), com duração média de três anos, cujos editais eram lançados em praça pública. Tornava-se o chamado “contratador” quem apresentasse o maior lance e o valor devido à Fazenda Real era fixo, independentemente de sua viabilidade ou do montante efetivamente arrecadado²⁶.

No período colonial, cada região de exploração de ouro no Brasil tinha de enviar à Metrópole Portugal a importância anual de 100 arrobas de ouro. Se a arrecadação não alcançasse essa cifra, a cobrança da diferença era feita pela temida “derrama”, acompanhada de violência desferida aos particulares, quando os responsáveis pela arrecadação ingressavam à força nas residências e de forma arbitrária retiravam pertences até completar o valor devido à Coroa.

A insatisfação popular para com esse contexto foi aumentando com o tempo e teve como ápice o movimento separatista da Inconfidência Mineira, abortada pela Coroa em 1789. Curiosamente, registra-se que o delator da conspiração, Joaquim Silvério dos Reis, era um dos contratadores de tributos do Brasil Colônia e seu nome figurava entre os quatro maiores devedores da Coroa àquela época²⁷. Cogita-se, inclusive, que o seu móvel teria sido a possibilidade de ter seus débitos perdoados pela delação.

A partir da independência formal do Brasil em relação a Portugal, em 1822, inaugurou-se o período imperial, com o estabelecimento de uma monarquia constitucional, nos termos da Carta de 1824.

²⁵ Esse primeiro Banco do Brasil, criado em 1808, veio falir em 1829, de forma que não é o mesmo Banco do Brasil dos tempos atuais, o qual foi aberto em 1851.

²⁶ “(...) o contratador experimentava os dois papéis em relação ao processo de cobrança tributária. Do mesmo modo que fazia as funções de coletor ou fiscal de tributos, cobrando-os da população, sabia que ele próprio seria um contribuinte da Coroa ao término do triênio, quando, então, deveria pagar o valor fixado no contrato.” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 110 apud in BORDIN; LAGEMANN. **Formação tributária do Brasil**: a trajetória da política e da administração tributária. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006, p. 28.).

²⁷ Cf. AMED, José Fernando; NEGREIROS, José Labriola de Campos. **A história dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 169, apud BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. **Formação tributária do Brasil**: a trajetória da política e da administração tributária. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006, pp. 27-28.

Contudo, o rompimento com a estrutura de tributação do período colonial só aconteceu após o Ato Adicional de 1834, que discriminou e descentralizou algumas receitas tributárias, e a Lei Orçamentária nº 99, de 1835, com vigência a partir de 1836, que trouxe novas repartições entre o Governo Imperial e os das Províncias.

Em 1843, foi instituído o imposto incidente sobre todos quantos percebessem dos cofres públicos, uma espécie de embrião do imposto de renda – IR, mas sem esse nome, tendo sido extinto logo depois. Em 1867, foi instituído o imposto de indústrias e profissões.

Conforme o relato de Luís Carlos Vitali Bordin e Eugênio Lagemann, no Império, a receita global não era o suficiente para fazer face a todas as despesas de então, e, desde essa época, consagrou-se o endividamento público como forma de obtenção de recursos pelo Estado²⁸. A administração tributária era insipiente e a gestão dos recursos públicos, ao seu turno, pouco econômica.

A principal atividade econômica da época era a primário-exportadora e a base da receita do Estado eram os impostos sobre o comércio exterior, principalmente o de importação.

Com a proclamação da República em 1889 e a Constituição de 1891, foi instaurado o federalismo no Brasil, tendo-se separado as fontes tributárias, a partir da discriminação dos impostos federais e dos estaduais e, a partir de 1934, dos tributos municipais. Houve certo fortalecimento dos estados com a CF/1891²⁹, tendo-lhes sido autorizada a criação de novos tributos, desde que não contrariassem a discriminação das rendas privativas³⁰.

²⁸ Tal forma de financiamento do Estado, como sabido, perdura até os dias atuais.

²⁹ A Constituição de 1891 destinou aos estados: o imposto sobre a exportação, o imposto sobre a propriedade rural e urbana, sobre a transmissão de propriedade, um imposto de selos os seus negócios, o imposto sobre as indústrias e profissões, e as taxas de correios e telégrafos estaduais. Já à União couberam: o imposto de importações, o imposto do selo, o direito sobre a entrada e saída de navios, e a taxa sobre correios e telégrafos. (Cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, pp. 20-21.).

³⁰ CF/1891: “Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar: 1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira; 2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação; 3º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I; 4º) taxas dos correios e telégrafos federais.

§ 1º Também compete privativamente à União: 1º) a instituição de bancos emissores; 2º) a criação e manutenção de alfândegas.

§ 2º Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

§ 3º As leis da União, os atos e as sentenças de suas autoridades serão executadas em todo o País por funcionários federais, podendo, todavia, a execução das primeiras ser confiada aos Governos dos Estados, mediante anuência destes.

Art 8º - É vedado ao Governo federal criar, de qualquer modo, distinções e preferências em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.

A desigualdade da distribuição das rendas e os desequilíbrios regionais sempre estiveram presentes desde os primórdios da formação tributária do país.

Com a República, esses problemas foram acentuados, ao passo que a política fiscal foi marcada pelo federalismo dualista³¹, no qual o Governo Federal e os estaduais agiam de forma independente quanto ao planejamento, financiamento e execução das funções públicas, chegando a existir até mesmo bitributação em diversas situações.

A Constituição de 1934, influenciada pela crise mundial de 1929, vedou a bitributação, determinando a prevalência do tributo instituído pela União³², trouxe algumas limitações ao poder de tributar dos estados, mas, por outro lado, previu a competência destes para a instituição do imposto sobre vendas e consignações. Editada pela Assembleia Nacional Constituinte, tendo como Presidente da República à época, Getúlio Vargas, incluiu, pela primeira vez, a competência tributária dos municípios e um sistema de compensação financeira aos estados e municípios³³. A CF/34 situou o

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos; 3º) sobre transmissão de propriedade; 4º) sobre indústrias e profissões.

§ 1º Também compete exclusivamente aos Estados decretar: 1º) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia; 2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

§ 2º É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§ 3º Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

§ 4º Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que se não acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral.

Art 10. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art 11. É vedado aos Estados, como à União: 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem; 2º) estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos; 3º) prescrever leis retroativas.

Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1. ”.

³¹ O chamado federalismo dualista contrapõe-se ao federalismo cooperativo. No primeiro, existe uma clara repartição de competências e o poder é rigidamente dividido entre a União (que cuida de assuntos de abrangência nacional) e os estados (que cuidam com mais liberdade de assuntos de âmbito regional e local). Já no federalismo cooperativo, há uma integração maior entre União e os estados, os quais têm menos independência comparativamente ao modelo do federalismo dualista.

³² Eis o disposto no então art. 11: “*Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência. ”.*

³³ Eis o que dispunha o então art. 13 da CF/34: “*Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: I - a eletividade do Prefeito e dos Vereadores da Câmara Municipal, podendo aquele ser eleito por esta; II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas; III - A organização dos serviços de sua competência.*

§ 1º - O Prefeito poderá ser de nomeação do Governo do Estado no Município da Capital e nas estâncias hidrominerais.

Estado brasileiro na função de um ator mais interventivo na economia. A essa altura, o modelo de desenvolvimento já ensaiava a sua mudança rumo à industrialização.

A Constituição de 1937 basicamente manteve a estrutura da Carta de 1934. A Constituição de 1946 procedeu da mesma forma, tendo preservado as principais características de 1934.

A partir de 1964, com o fortalecimento do Poder Executivo, e a intensificação da atividade legiferante, foi realizada a primeira grande Reforma Tributária, com o advento da Emenda Constitucional – EC nº 18, de 1º.12.65. O adensamento das mudanças veio com a edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66). A EC nº 18/65 à CF/46 é o grande marco da modernização normativa do sistema tributário brasileiro.

Os objetivos principais dessa reforma foram sintetizados por Fabrício Augusto de Oliveira³⁴ como os seguintes: aumentar a arrecadação; transformar o sistema tributário em poderosa e eficaz ferramenta capaz de impulsionar, promover e orientar o processo de acumulação; diminuir as desigualdades regionais; alcançar maior progressividade, onerando mais intensamente os indivíduos com renda mais elevada.

Como consequências decorreram a modernização do sistema tributário nacional, a extinção de alguns tributos que se encontravam descaracterizados, a consolidação daqueles de natureza idêntica, a centralização do poder decisório, inclusive para o exercício da competência residual, e a institucionalização do sistema de transferência de receitas pelo Fundo de Participação dos Estados – FPE e Fundo de Participação dos Municípios – FPM.

Nesse sentido, para Ubaldo Cesar Balthazar³⁵, apenas a partir de 1965 é que o Brasil passou a ter um Direito Tributário de forma sistematizada, como disciplina autônoma, regrando a atividade do Estado e seus contribuintes.

Nessa época, o imposto de renda – IR³⁶ e o imposto sobre produtos industrializados – IPI, bem como as contribuições sociais para o financiamento da

§ 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais.

§ 3º - É facultado ao Estado a criação de um órgão de assistência técnica à Administração municipal e fiscalização das suas finanças.”

³⁴ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, pp. 48 e ss.

³⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.

seguridade social passaram a ser as principais receitas tributárias da União, a despeito da então negativa da natureza jurídica tributária das contribuições sociais. Medidas introduzidas no âmbito da fiscalização administrativa e aumento de diversas alíquotas permitiram arrecadação sem precedentes. Conforme Fabrício Augusto de Oliveira³⁷, ainda em 1965, houve uma elevação da ordem de 25% nesse montante.

Com a EC nº 18/65, os impostos sobre o comércio exterior, antes de competência estadual, passaram à União, agora com o propósito de servir como instrumento de política econômica, ao lado do recém-criado imposto sobre operações financeiras, em substituição ao imposto do selo³⁸.

Nos anos subsequentes a 1964, registraram-se distorções no sistema tributário de então. Diversos incentivos, abatimentos, isenções e deduções consumiam boa parte da arrecadação para poucos setores da sociedade tidos como prioritários.

Paralelamente, drásticas reduções foram feitas nos repasses a Estados e Municípios. O Ato Complementar nº 40/68, que reduziu as receitas destinadas ao FPE e FPM (de 10 para 5%), traduziu perda da autonomia financeira e crescentes déficits nas finanças dos estados, em especial.

Analisando o contexto em questão, Fabrício Augusto de Oliveira³⁹ comenta:

(...) preocupações de ordem social permaneceram, praticamente, soterradas nas intenções. Os tributos indiretos pouco foram modificados para minorar sua regressividade, e os diretos, especialmente o imposto de renda, passaram a ser efetivamente acionados como o principal instrumento tributário voltado para a acumulação. Favoreciam-se os investimentos financeiros, com deduções, reduções de alíquotas, etc.; os aumentos de capital, as exportações de manufaturados, praticamente eliminando os riscos da produção, com as isenções fiscais e outro elenco de favores; etc., etc. (*sic*) O cipoal se ampliava, promovendo uma concentração dinâmica da riqueza. Isso porque, a própria sistemática de incentivos fiscais tendia a concentrar e canalizar os recursos para as empresas e as camadas da sociedade em melhor situação, reforçando suas vantagens relativas. O sistema tributário se tornaria, com

³⁶ Somente com o advento da Emenda Constitucional nº 9, de 22.04.64, à Constituição de 1946, foi extinta a isenção até então existente que liberava os professores, os jornalistas e magistrados do pagamento imposto de renda. Com isso, finalmente, o tributo antes limitado a um número restrito de contribuintes, alcançou a generalidade.

³⁷ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 45.

³⁸ Ainda sobre a Reforma de 65, OLIVEIRA é enfático ao afirmar que: “É indiscutível que a reforma contribuiu não somente para dotar o sistema tributário nacional de maior racionalidade como para aprimorá-lo tecnicamente. Nesta perspectiva, ela emergiu, efetivamente, como divisor de águas entre o sistema precedente, atrelado basicamente ao campo jurídico, sem maiores preocupações de ordem econômica, o seu resultante, onde se tornou passível a utilização dos tributos como instrumentos da política econômica.” (**A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 82).

³⁹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 90.

isso, ainda mais regressivo e inibiria as possibilidades do Estado de contribuir para atenuar as distâncias regionais e sociais.

Apenas em 1984, retornou-se ao processo de desconcentração da receita tributária, tendo a EC nº 23/83 elevado novamente o FPE e o FPM para 12,5% e 13,5%, respectivamente, e a EC nº 27/85 criado o imposto sobre veículos automotores – IPVA, de competência estadual, em substituição à então Taxa Rodoviária Única – TRU, de competência federal. O IPVA será retomado oportunamente no capítulo terceiro.

O sistema atual encontra-se previsto nos arts. 145 a 162 da CF/88. De acordo com Ricardo Varsano et alli⁴⁰, o sistema tributário concebido em 1988 teve o propósito de atenuar os desníveis e distorções existentes na estrutura tributária brasileira e fortalecer a federação, conferindo maior autonomia fiscal aos estados e municípios, em detrimento da União. Privilegiou-se sobremaneira a forma de transferência de recursos, em vez da obtenção de receitas via esforço do próprio ente, tendo-se fixado o FPE e o FPM em 21,5% e 22,5%, respectivamente, representando um crescimento considerável dos valores repassados⁴¹.

Houve grande perda de recursos para a União, sem a correlata diminuição de seus encargos. A partir dessa constatação, tem-se a razão da escalada da carga tributária na década de 1990, pelo aumento de alíquotas dos tributos existentes e pela criação de novas exações fiscais.

Passados cinco anos da nova Constituição, logo em 1993, a Emenda Constitucional de Revisão nº 3, cuidou de promover alguns ajustes no sistema tributário de 1988.

Outrossim, deve-se salientar que a implantação do Plano Real, em 1994, teve papel relevante na estabilização monetária e em oportunizar crescente elevação da arrecadação tributária. Do ponto de vista da justiça social, por seu turno, houve alguns avanços, a serem detalhados no próximo subitem.

Embora o propósito do trabalho não seja se aprofundar nas considerações sobre esse importante capítulo da história brasileira, o Plano Real merece consideração especial neste momento. Considerando o escopo desta dissertação – voltada para os assuntos tributários –, tem-se que o principal aspecto desse plano diz com a perda do

⁴⁰ VARSANO, Ricardo; *et alli*. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Brasília: Ipea, 1998. (Textos para Discussão, 583). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0583.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2012.

⁴¹ Posteriormente, a EC nº 55/07 ainda viria aumentar em 1% os valores do FPM a ser entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano para fazer frente ao pagamento, especialmente, do décimo terceiro salário do funcionalismo.

chamado “imposto inflacionário”, isto é, os valores que deixaram de ser arrecadados com maior controle e estabilização da inflação. Tendo-se verificado a expressão dessa parcela arrecadada a título de receita tributária para o financiamento dos gastos públicos, emergiu a demanda por um planejamento mais eficaz das despesas pelo Poder Público.

Conforme explicitado por Oliveira Ribeiro Feitosa⁴², entretanto, não houve redução nas despesas do governo. Ao contrário, houve expansão dos gastos públicos, demonstrado por números, comprometendo o equilíbrio orçamentário. Nesse contexto, a União se viu compelida a reestruturar sua Administração Tributária⁴³, mas, não tendo condições de implementar uma reforma no sistema tributário como um todo, sobretudo pela falta de consenso no âmbito dos Estados e Municípios, acabou centrando sua política desse setor nos objetivos de combate à sonegação tributária, ampliação das bases de incidência dos tributos, foco na eficiência da arrecadação (em vez de centrar na equidade) e aumento da tributação indireta^{44, 45}.

Dá a conclusão de Oliveira Ribeiro Feitosa no sentido de que a garantia de previsibilidade na economia, obtida com o Plano Real, não foi a causa diretamente relacionada ao aumento da receita pública verificado após 1994⁴⁶. Akihiro Ikeda e Antonio Delfim Neto chegam ao mesmo arremate⁴⁷. Isso, contudo, não desmerece a

⁴² FEITOSA, Oliveira Ribeiro. Do imposto inflacionário à elevação da carga tributária – plano real: 1994 a 2000. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, n. 5, p. 29-49, jul. 2004.

⁴³ Nos exemplos sugeridos por Oliveira Ribeiro Feitosa, houve: a modernização do atendimento, a criação de uma estrutura organizacional, melhor utilização das ferramentas de tecnologia da informação.

⁴⁴ FEITOSA, Oliveira Ribeiro. Do imposto inflacionário à elevação da carga tributária – plano real: 1994 a 2000. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, n. 5, p. 29-49, jul. 2004, p. 38.

⁴⁵ Coincidentemente, o chamado Consenso de Washington, entre outras medidas, apregou a realização de uma reforma tributária de modo a ampliar a base sobre a qual incide a carga tributária, com maior peso nos impostos indiretos e menor progressividade nos impostos diretos, como maneira de diminuir a sonegação e aumentar a eficiência da arrecadação. O Consenso de Washington foi um conjunto de recomendações formuladas por economistas de instituições financeiras, com sede na capital americana, especialmente o Fundo Monetário Internacional – FMI, o Banco Mundial e o Departamento do Tesouro Norte-americano, com o objetivo de oferecer soluções para os problemas relacionados à dívida externa dos países latino-americanos, por intermédio de ajustes macroeconômicos.

⁴⁶ No artigo, há maiores detalhes, com quadros e planilhas. Apenas para ilustração, cita-se que em 1993, a carga fiscal era de 25,72% do PIB. Em 2001, ficou em 33,18% do PIB.

⁴⁷ “O Brasil tem a maior carga tributária bruta/PIB entre os países com níveis semelhantes de desenvolvimento econômico. A escalada teve início com a generosa Constituição de 1988 que criou um Estado do Bem-Estar acima da nossa capacidade de financiamento. Adicionalmente, a falta de um ajuste fiscal adequado e a forte expansão dos gastos nos primeiros anos do Plano Real, destruíram o superávit primário e aumentaram a dívida pública. A crise cambial de 1998 e a consequente ida ao FMI obrigou o país a construir um superávit primário da ordem de 3,5% do PIB que só foi viabilizado pela elevação da carga tributária. Sem apetite para controlar os gastos correntes, o Governo FHC adotou e o Governo Lula continuou a solução rotineira e cômoda de aumentar os impostos e comprimir os investimentos.” (IKEDA, Akihiro; DELFIM NETTO, Antonio. Aspectos econômicos do sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da

relevância do Plano para o sistema tributário nacional, mas faz-se necessária a ressalva no sentido de enfatizar que o crescimento das receitas somente se tornou possível especialmente pelo aumento dos impostos regressivos, em estrutura que persiste e caracteriza a tributação brasileira nos dias atuais.

Noutro giro, outro fato histórico que merece destaque refere-se à edição da chamada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000), que, ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, pressionou os entes federativos a limitar seus gastos em conformidade com o volume respectivo de suas receitas. A chamada LRF é considerada um marco na história da tributação, pois determina que os gastos públicos sejam prioritariamente financiados com recursos dos próprios entes federativos, com o que novamente joga-se luz sobre a importância do sistema tributário⁴⁸.

Logo no art. 1º, § 1º, da LRF, introduziu-se no ordenamento a noção de que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Em 2001, a EC nº 33 trouxe importantes modificações ao sistema tributário, devendo-se ressaltar o acréscimo do § 2º ao art. 149 da CF/88, que trouxe a imunidade das receitas decorrentes de exportação quanto às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, atendendo ao postulado básico de que não se devem exportar tributos.

Silva (Orgs.). **O Direito Tributário no Brasil**: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 49-50.)

⁴⁸ Nas palavras de José Maria Dias Filho: “*Como se pode deduzir, a referida lei expõe o sistema tributário a um conjunto de desafios, já que a consecução de seu principal objetivo, o equilíbrio das contas públicas, fica a depender em muito do desempenho da arrecadação. Em primeiro lugar, é preciso considerar que não basta maximizar a captação de recursos tributários. É preciso que se arrecade de forma eficiente, nos limites da lei, respeitando a capacidade contributiva de cada indivíduo e sem comprometer a competitividade dos produtos brasileiros nos mercados interno e externo. Mais do que um mero instrumento de financiamento das atividades estatais, o tributo tem uma dimensão de cidadania que deve ser preservada. Deve atuar como meio de promoção do bem-estar social, contribuindo para minimizar os efeitos da pobreza e reduzir as desigualdades sociais.*” (DIAS FILHO, José Maria. A Tributação na era da Responsabilidade Fiscal: Desafios e Estratégias. **Revista de Contabilidade UFBA**, Salvador, v. 5, n. 3, p. 58-71, setembro-dezembro 2011, p. 64.).

A EC nº 33/01 também inseriu outras previsões no texto do art. 155, § 2º, sobre o ICMS, e no art. 177, acrescentou o § 4º, acerca da instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível – Cide-combustíveis.

Como tem sido possível perceber até agora, especialmente desde a década de 60 do século XX (EC nº 18/65 à CF/46 e Lei nº 5.172/66, que instituiu o CTN), existe o esforço para a construção do sistema tributário nacional. De concreto, observa-se que as aspirações de simplicidade e justiça fiscal não têm recebido o merecido foco. Sempre presentes discussões sobre o assunto, percebe-se que, em sua maior parte, tem-se concentrado na partilha do poder de tributar, na distribuição das receitas arrecadadas, com base no princípio do federalismo cooperativo e nas formas de aumentar a arrecadação.

Mais recentemente, tramita na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda Constitucional – PEC nº 233, de 2008, que altera o sistema tributário nacional com o objetivo de simplificá-lo. A proposta de reforma altera de forma substancial a forma de vinculação das receitas tributárias, institui o imposto sobre valor adicionado de caráter nacional – IVA-F, a partir da extinção dos seguintes tributos: contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS, contribuição para o programa de integração social – PIS, contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a comercialização de combustíveis – CIDE-combustíveis e a contribuição social do salário-educação. Também extingue e incorpora a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL ao imposto de renda das pessoas jurídicas – IRPJ e institui um novo ICMS que passará a ter uma legislação única⁴⁹.

Ocorre que desde 2009 aguarda-se a marcação de audiência pública para a discussão do tema, a demonstrar quão lento e demorado é qualquer debate que envolva a reforma do sistema tributário no Brasil. A perspectiva é que ainda leve alguns anos para que se avance na aprovação de qualquer proposta.

Caminhando para o fechamento desta subseção, importa reforçar que o objetivo desta parte do trabalho foi mostrar os principais fatos históricos em torno do surgimento e da evolução do sistema tributário no Brasil, forte na premissa de que esse

⁴⁹ Para maiores detalhes, confira-se o texto da proposta disponível no endereço eletrônico da Câmara dos Deputados: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acesso em: 23 fev. 2013.

conhecimento é fundamental para a compreensão das escolhas feitas em termos da estrutura fiscal pátria, como a opção pelos tributos indiretos, de mais fácil arrecadação, o que também justifica o contexto atual de regressividade quanto à distribuição da carga tributária e de elevados índices de arrecadação, como passa a ser demonstrado a partir dos números alcançados pelas pesquisas referidas na subseção a seguir.

1.2.2. Alguns dados relevantes sobre a tributação no Brasil

Além dos fatos históricos acima apontados, reputa-se fundamental à compreensão do sistema tributário nacional o conhecimento de alguns números e indicadores alcançados a partir de pesquisas desenvolvidas por diversos institutos, como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, o Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias – IBPT e a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE, sobre a realidade do sistema tributário nacional. Tais dados numéricos apresentam-se importantes porque revelam o panorama da tributação brasileira de forma ainda mais objetiva, permitem que se obtenha um diagnóstico sobre os problemas do sistema e jogam luz sobre as possibilidades de mudança para resolvê-los.

Nesse sentido, colheram-se algumas pesquisas e outras fontes que mostram o crescimento da receita fiscal brasileira ano a ano⁵⁰, que constatam quão elevada é a carga tributária nacional⁵¹ e que essa é distribuída de forma socialmente injusta, concentrando-se sobre a população de baixa renda, e centralizada, porquanto a maior

⁵⁰ “Nem mesmo o crescimento fraco da economia e as desonerações expressivas feitas pelo governo para reverter o cenário negativo impediram que a arrecadação de tributos em 2012 batesse seu terceiro recorde consecutivo ao atingir R\$ 1,029 trilhão. (...) O fato de a arrecadação ter ultrapassado a marca de R\$ 1 trilhão, mesmo em um ano difícil, ressuscita o debate sobre o elevado nível da carga tributária no país. Para Zayda [Manatta, então Secretária Adjunta da Receita Federal], no entanto, chegar a essa cifra de recolhimento não quer dizer que “o cidadão está pagando mais tributos do que em anos anteriores”. Segundo a secretária, a carga tributária reflete uma decisão da sociedade brasileira sobre o tamanho do Estado e dos benefícios que quer ter. “Isso é uma decisão do país como um todo. A decisão não é da Receita é da sociedade”, disse, lembrando que a função da Receita é garantir que a legislação seja aplicada de forma correta.” (SIMÃO, Edna; CAMPOS, Eduardo. Arrecadação federal de tributos cresce 0,70% em 2012. **Valor Econômico**, 24.01.2013, Brasil, p. A4.)

⁵¹ Para um breve histórico desse ponto, confira-se: PATU, Gustavo. **A escalada da carga tributária**. Série 21. São Paulo: Publifolha, 2008; e também HICKMAN, Clair Maria; SALVADOR, Evilásio da Silva. **10 anos de derrama**: a distribuição da carga tributária no Brasil. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2006.

parte dos tributos vem sendo cobrada pela União, em detrimento dos demais entes federativos⁵².

Mais uma vez, frisa-se que a apreensão desses detalhes é instrumental importante, tanto para o aplicador do direito, quanto para os membros do STF quando do julgamento das causas tributárias, na medida em que tais informações podem auxiliar a interpretação das normas do Direito Tributário, dada a necessidade de partir não só dos textos, conceitos, valores e concepções teóricas da tributação, mas também dos objetivos e contextos dessa e sobretudo da realidade praticada e observada no Brasil em matéria de tributação.

Com efeito, a carga tributária é o indicador que expressa a relação entre o volume de recursos arrecadados pelo Estado como tributo e o Produto Interno Bruto – PIB, que por sua vez representa a soma de todos os bens e serviços produzidos no país, servindo para mensurar a atividade econômica em determinado período, geralmente por ano.

Nesse sentido, aponta-se que os valores arrecadados como tributos representam um esforço da ordem de 36% do Produto Interno Bruto – PIB. À guisa de ilustração, em 1947, quando se passou a registrar as contas públicas, esse número representava 13,8%. Em 1950, registrou-se esse número em 14,4%. Já no final da década de 50, a carga alcançou quase 18% do PIB⁵³.

De 1994 a 2007, o PIB real cresceu 44,7%, o que resulta em uma taxa anual de crescimento de 2,9%. Nesse mesmo período, a carga tributária passou de 27,9% para 36,1% do PIB, um aumento de 8,2 pontos percentuais⁵⁴.

⁵² “(...) *A tributação brasileira onera relativamente mais os cidadãos mais pobres do que os de maior poder aquisitivo. Embora seja no município onde se desenvolvem as atividades econômicas que geram renda, o grosso da arrecadação tributária está concentrado na esfera federal. A estrutura tributária brasileira está constituída de forma invertida àquela de outros países desenvolvidos ou de grau de desenvolvimento semelhante ao brasileiro. Sistemas tributários mais desenvolvidos e modernos gravam mais a renda e a propriedade do que o consumo e são capazes de oferecer bens e serviços públicos de boa qualidade e de forma proporcional ao gravame tributário. Em nosso caso, o peso maior dos tributos recai sobre o consumo e a carga tributária é tão maior quanto pior é a distribuição de renda. O brasileiro médio sofre um gravame tributário muito maior do que a qualidade dos bens e serviços públicos que lhe são ofertados.*” (MARIA, Elisabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal.** Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – Sindifisco Nacional, 2010, p. 123).

⁵³ VARSANO, Ricardo; *et alli.* **Uma análise da carga tributária no Brasil.** Brasília: Ipea, 1998. (Textos para Discussão, 583). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0583.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2012.

⁵⁴ Dados constantes de IKEDA, Akihiro; DELFIM NETTO, Antonio. Aspectos econômicos do sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Orgs.). **O Direito Tributário no Brasil: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas.** 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 50.

Alguns estudos tentam alcançar qual seria a capacidade tributária da sociedade brasileira, ou seja, o máximo que poderia ser dela extraído por meio da tributação. Ricardo Varsano *et alli* trazem o conceito de esforço tributário para representar a relação entre o montante de tributos efetivamente arrecadado pelo governo e a capacidade tributária da sociedade, pela criação de um modelo matemático variável conforme cada sociedade⁵⁵. Os autores observam que já em 1991, quando a carga ficou em 25,24% do PIB, tinham-se consumidos 93,45% da capacidade tributária do país. Segundo a pesquisa, trata-se de esforço correspondente ao verificado em países como Suécia e Dinamarca, considerados desenvolvidos⁵⁶. A conclusão alcançada foi no sentido de que há pouco espaço para a elevação da carga tributária sem promoção de distorções na sociedade.

Com efeito, o fato é que, a partir de diversas metodologias de cálculo e por vários enfoques, a constatação a que se chega é sempre a mesma: a carga tributária brasileira é elevada, cresce progressivamente e não é devolvida ao brasileiro médio sob a forma de bens e serviços públicos à altura.

Especificamente quanto a essa espécie de “devolução” das quantias arrecadas ao contribuinte sob a forma de gastos públicos, cabe uma pequena digressão. É que o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento para promover a justiça social em duas vertentes: em primeiro lugar, logo quando da tributação, cobrando-se mais de quem tem mais capacidade contributiva; e, em um segundo momento, quando da elaboração do orçamento público (programação das despesas), revertendo a arrecadação em benefício dos mais pobres de forma a redistribuir a riqueza entre a população, por intermédio dos gastos sociais.

Bem explicam a importância dessa vertente Clair Maria Hickman e Evilásio da Silva Salvador:

Um país que tenha como objetivos a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária deve utilizar o sistema tributário como instrumento de distribuição de renda e redistribuição de riqueza. É preciso atacar esse mal de todas as formas: via

⁵⁵ Carga tributária ficará alta por longo tempo. **Valor Econômico**, 27.03.2001. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/imprimir/noticia/1000019890/arquivo/1000019890/carga-tributaria-ficara-alta-por-longo-tempo>>. Acesso em: 20 ago. 2011.

⁵⁶ VARSANO, Ricardo; *et alli*. **A Carga Tributária Brasileira**. In: Boletim Conjuntural IPEA n. 40, jan. 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=9559:boletim-conjuntura&catid=226:dimac&Itemid=3>. Acesso em: 28 ago. 2012.

gastos sociais e também via tributação, cobrando mais impostos de quem tem mais capacidade contributiva e aliviando a carga dos mais pobres.⁵⁷

É preciso esclarecer, entretanto, que o tamanho da carga tributária a rigor não é o problema mais grave. Na verdade, a questão que importa saber diz com a composição ou distribuição dessa carga, para saber “quem paga a conta” entre os brasileiros, se efetivamente quem tem mais capacidade contributiva está financiando mais o Estado. Além disso, é fundamental saber de que forma o produto da arrecadação vem sendo gasto, pois de nada adiantaria existir uma carga tributária menor, por exemplo, se a destinação do dinheiro público não for republicana, conforme os valores da Constituição. Essas respostas serão trazidas ao longo desta seção.

Traduzindo a atual carga tributária em termos de dias trabalhados, chega-se ao dado de que o cidadão brasileiro em 2012 trabalhou, em média, 150 dias (quase cinco meses) do ano somente para pagar tributos, o que equivale ao dobro do número de dias trabalhados na década de 1970^{58,59}.

Outra pesquisa, do IPEA, com dados de 2008, revela que o brasileiro com renda mensal familiar de até dois salários mínimos trabalhou 197 dias para pagar tributos, ao passo que aquele com renda mensal familiar superior a trinta salários mínimos destinou 106 dias de trabalho para o pagamento dos tributos⁶⁰. Isso demonstra que o peso da carga tributária agrava mais os mais pobres e que o sistema é regressivo.

Interessante também é a pesquisa que cruza os dados da arrecadação com as despesas do governo federal e traduz o quanto cada ação do governo representou em

⁵⁷ HICKMAN, Clair Maria; SALVADOR, Evilásio da Silva. **10 anos de derrama**: a distribuição da carga tributária no Brasil. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2006, p. 20.

⁵⁸ **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos – 2012**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Curitiba, 2012. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/14351/208.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2012.

⁵⁹ Aqui, registra-se que a pesquisa em questão – realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT – fatiou os dados por três faixas de renda, e chegou aos seguintes resultados:

1) para a classe baixa (com renda até R\$ 3.000,00), chegou-se ao número de 143 dias trabalhados apenas para o pagamento dos tributos;

2) para a classe intermediária (com renda de R\$ 3.000,00 até R\$ 10.000,00), foram 159 dias trabalhados; e

3) para a classe alta (com renda acima de R\$ 10.000,00), foram 152 dias trabalhados, ou seja, menos dias dos que a classe intermediária, a demonstrar a regressividade do ônus tributário.

Como se pode observar, a classe intermediária trabalha mais dias por ano, em relação à classe alta, para pagar tributos.

⁶⁰ **Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicado da Presidência n. 22. Brasília: 30 jun. 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2011

termos de dias trabalhados⁶¹. Ilustrativamente, no ano de 2008, foram necessários 23,8 dias de trabalho dos cidadãos brasileiros para o pagamento dos benefícios previdenciários concedidos no âmbito do Regime Geral de Previdência Social – RGPS a milhares de segurados e dependentes. Ao mesmo tempo, somente para o pagamento dos juros da dívida pública, foram gastos 20 dias e meio de trabalho de cada brasileiro.

Outros levantamentos chegam à mesma constatação acerca do caráter eminentemente regressivo da matriz tributária brasileira, tendo uma das pesquisas⁶² chegado a um dado estarrecedor: pessoas que ganham até dois salários mínimos se veem obrigadas a pagar 48,8% da renda em tributos, ao passo que aqueles que ganham acima de trinta salários mínimos pagam “apenas” 26,3% de sua renda em tributos. Isso demonstra de forma inequívoca como está mal distribuída a carga tributária nacional⁶³.

O referido trabalho aponta algumas possíveis causas para isso, como a inobservância do princípio da capacidade contributiva para a distribuição do ônus tributário entre as famílias; o fato de ser mal aproveitado o imposto de renda como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal; o dado de os rendimentos do capital serem menos tributados pelo imposto de renda do que os provenientes do trabalho; e a baixa carga tributária sobre patrimônio e herança.

Como será mais detalhado no item 1.3 adiante, um sistema tributário pautado pela busca da justiça fiscal deve concentrar sua tributação sobre a renda e o patrimônio, e não sobre o consumo. No Brasil, entretanto, mais da metade da arrecadação tributária advém de tributos cobrados exatamente sobre o consumo⁶⁴, o que torna o sistema extremamente regressivo.

⁶¹ **Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil.** Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicado da Presidência n. 22. Brasília: 30 jun. 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2011.

⁶² **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional:** Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011.

⁶³ Interessante é o seguinte dado: em 2003, para que a classe de menor renda igualasse sua carga tributária à de maior renda, seria necessário que a quantidade de tributos pagos fosse reduzida em 85,9%. Confira-se: LEAL, Augusto César de Carvalho. (In)Justiça Social por Meio dos Tributos: a Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 196, São Paulo: Dialética, jan. 2012, p. 26.

⁶⁴ *“Embora a incidência de tributos sobre o consumo tenha se reduzido relativamente à renda, patrimônio e outros, ela ainda é responsável por mais da metade da carga tributária brasileira. Ao longo de todo o período 2000-09 os tributos incidentes sobre o consumo foram responsáveis por 56,1% da arrecadação total. A renda e o patrimônio, que deveriam ser os mais tributados para assim gerar progressividade na tributação, foram responsáveis por apenas 26,3% e 3,4% respectivamente, da participação, em média, na arrecadação total, enquanto que outros tributos tiveram a participação de 14,1% (...). As principais incidências sobre o consumo estão relacionadas ao ICMS, Cofins e Contribuições Previdenciárias pagas pelas Empresas. O primeiro foi responsável por 21,6% da arrecadação tributária, a segunda por 11,5% e a terceira por 8,0%. Esses impostos (sic) foram pagos de*

Comentam essa característica Elisabeth de Jesus Maria e Álvaro Luchiezi Jr.:

A forte incidência da tributação sobre o consumo é uma perversa opção da política econômica brasileira. Ela encarece os bens e serviços, comprimindo a demanda, com consequências negativas sobre a produção, a oferta de empregos e o crescimento econômico do País. Reduz a capacidade de consumo das famílias de renda média e baixa.⁶⁵

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, nenhum outro país membro da organização tem a incidência sobre o consumo tão elevada quanto a do Brasil⁶⁶.

O único tributo da União incidente sobre o patrimônio é o imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR, cuja arrecadação representou tão somente 0,05% do montante de tributos arrecadados entre 2000 e 2009⁶⁷.

Outrossim, paralelamente aos dados relacionados especificamente ao sistema tributário, também se faz importante conhecer sobre a situação da distribuição da renda nacional. Nesse sentido, conforme o relatório produzido pelo Programa das Nações Unidas para Assentamentos Humanos – ONU-Habitat, mesmo consolidando o sexto maior PIB do planeta, o Brasil figura como o quarto país mais desigual da América Latina, em termos de distribuição de renda, ficando atrás somente de Guatemala, Honduras e Colômbia⁶⁸. De acordo com o estudo, no entanto, o país tem avançado, pois, em 1990, ocupava o primeiro lugar da relação dos mais desiguais.

*forma indireta pelos trabalhadores e consumidores pois, embora o seu recolhimento seja de responsabilidade das empresas, estas os repassam aos preços finais.” (MARIA, Elisabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – Sindifisco Nacional, 2010, p. 139.)*

⁶⁵ *“Assim, o brasileiro paga duas vezes: diretamente, como consumidor, pelos tributos embutidos no preço final, e indiretamente, pelo ônus que esta incidência impõe ao crescimento da produção interna. O problema central nesta questão diz respeito ao financiamento do Estado brasileiro via tributação. A arrecadação de tributos foi crescente em todo o período analisado, a despeito do desempenho irregular da economia brasileira e de suas consequências negativas sobre o nível de emprego e sobre a distribuição de renda. A contrapartida deste peso tributário é mínima. Os investimentos públicos não crescem proporcionalmente ao esforço tributário exigido dos contribuintes, evidenciando uma dupla situação de injustiça social. O maior peso da carga tributária incide sobre as classes de menor renda, as quais não recebem a contrapartida necessária em bens e serviços públicos”.* (Idem, ibidem, p. 139.)

⁶⁶ **Consumption Tax Trends 2012**: VAT/GST and Exercise rates, trends and administration issues. OCDE, 2012. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en>. Acesso em: 22 fev. 2012.

⁶⁷ MARIA, Elisabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – Sindifisco Nacional, 2010, p. 148.

⁶⁸ **Estado de las ciudades de América Latina y el Caribe 2012**: Rumbo a una nueva transición urbana. ONU-Habitat. Disponível em: <http://www.onuhabitat.org/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=816&tmpl=component&format=raw&Itemid=18>. Acesso em: 20 fev. 2013.

Ainda acerca da distribuição de renda, o referido relatório revela que, no Brasil, pouco mais de 20% da população vive em situação de extrema pobreza, assim conceituada para os fins da pesquisa como os que vivem com menos de US\$ 2,00 (dois dólares, ou cerca de R\$ 4,00, quatro reais) por dia. Conforme o estudo, esse número diminuiu quase à metade nas duas últimas décadas. No entanto, ainda assim permanece alto.

Com efeito, faz-se necessário aliar tais dados sobre a má-distribuição de renda no país aos seguintes alcançados por pesquisa desenvolvida pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE⁶⁹. De acordo com tal documento, entre os anos de 1994 e 2004, a carga tributária brasileira foi maior e cresceu mais aceleradamente para as famílias com até dois salários mínimos, tendo aumentado 20,6 pontos percentuais nesse período. Ao mesmo tempo, a elevação para as famílias com mais de trinta salários mínimos foi de apenas 8,4 pontos percentuais⁷⁰.

Esse cenário revela a principal característica da realidade tributária brasileira: a regressividade da carga tributária, pois as classes de menor poder aquisitivo financiam relativamente mais o Estado. Ocorre que são justamente essas as classes com o menor poder aquisitivo e menor capacidade de poupança, já que, após abatidos os gastos com os tributos e as necessidades básicas, têm a menor renda disponível.

Entre os anos de 2000 e 2009, a carga tributária saltou de 30,25% para 34,20% do PIB. Nesse período, a carga tributária *per capita* aumentou mais que o PIB *per capita*. Conforme esses números, a taxa média de crescimento da riqueza produzida pelo brasileiro médio foi de 10,3% ao ano. A elevação da carga tributária, por seu turno, foi 28,2 pontos percentuais superiores ao PIB *per capita*⁷¹. Ou seja, a carga tributária aumentou mais que a riqueza produzida por cada brasileiro, em média, no mesmo período.

Interpretando tais dados, Elisabeth de Jesus Maria e Álvaro Luchiezi Jr. afirmam que “(...) o cidadão brasileiro médio fica mais pobre porque paga mais impostos (*sic*, o

⁶⁹ ZOCKUN, Maria Helena (Coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. Texto para discussão nº 03. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE, 2007.

⁷⁰ Idem, *ibidem*, p. 19.

⁷¹ MARIA, Elisabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – Sindifisco Nacional, 2010, p. 132.

correto seria tributos *lato sensu*) do que a riqueza que ele é capaz de gerar”⁷² e vão além:

Estes números mostram a desproporção do gravame tributário sobre o contribuinte brasileiro. O crescimento real da carga tributária reduz a renda disponível para consumo e poupança, transferindo para o governo a responsabilidade de impulsionar o crescimento econômico com gastos públicos. Essa é uma opção de política econômica válida para momentos de crise quando a demanda privada se retrai. Mas a frequente transferência de renda do setor privado – consumidores e empresas – para o setor público também transfere a este a responsabilidade maior de dinamizar a economia via gastos públicos. O perfil da demanda pública é bastante diferente da privada. Esta transferência pode resultar em distorções nas decisões de produção dos agentes privados e mudanças nos preços relativos, com implicações sobre o crescimento setorial e sobre o nível de preços. Uma questão a ser colocada, então, é quanto à destinação dos gastos públicos. É preciso investigar se esta transferência de recursos ao setor público transformou-se efetivamente em elemento dinamizador da economia, ou seja, se houve maior aplicação em investimentos públicos ou se, ao contrário, estes recursos foram desviados para outras despesas.⁷³

De acordo com pesquisa do IPEA⁷⁴, os gastos sociais têm efeitos econômicos: cada 1% a mais de gastos sociais com o pagamento de benefícios e prestação de bens e serviços tem o potencial de alavancar a economia em 1,37%, pois se trata de renda convertida em consumo de alimentos, serviços e produtos industriais básicos que dinamizaram a produção, estimularam o emprego, multiplicaram a renda e reduziram a pobreza e a miséria extrema.

Noutro passo, a constatação quanto à regressividade também é advinda das pesquisas sobre a estrutura das alíquotas do imposto sobre a renda – IR, pois se trata de indicativo do grau de progressividade desse tributo: quanto mais diversificadas as alíquotas, em número e amplitude, maior a progressividade.

No Brasil, a tabela do IR vem perdendo sua progressividade. Entre 1983 a 1985, existiam treze faixas de renda e alíquotas até 60%. Em 1989, reduziu-se a nove faixas, até 45%. Em 1995, houve nova redução para três, até 35%. Após, em 1998, suprimiu-se a terceira faixa, tendo vigorado apenas duas alíquotas: 15% e 27,5%. Durante os anos de 1996 a 2001, não houve qualquer correção dos valores das faixas de rendas utilizados para definir a alíquota do IR incidente, por parte do Poder Público, tendo-se ignorado o fato de que a inflação naturalmente corrói o valor da moeda, tributando injustamente quem na verdade teve seu poder de compra diminuído com o passar do tempo.

⁷² Idem, *ibidem*, p. 134.

⁷³ Idem, *ibidem*.

⁷⁴ **Gastos com a Política Social:** alavanca para o crescimento com distribuição de renda. Comunicado do IPEA n. 75. Brasília: IPEA, 2011.

Em 2007, no entanto, a Lei nº 11.482/2007, além de corrigir os valores monetários, introduziu em seu art. 1º duas novas faixas de alíquotas, de forma que atualmente existem as seguintes alíquotas: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, conforme os níveis de rendas mensais respectivamente estabelecidas. Desta forma, do ponto de vista da progressividade, tem-se que apenas Suécia, República Eslovaca e Islândia adotam sistema de alíquotas tão restrito quanto o brasileiro⁷⁵.

No que diz respeito ao aumento da arrecadação ano a ano, especialmente no período entre 1995 e 2009, apontam-se como principais fatores nesse sentido o aumento das contribuições COFINS e contribuição provisória sobre movimentações financeiras – CPMF, bem como o aumento da eficiência dos mecanismos de fiscalização, o aumento do número de postos de trabalho formais, o crescimento da renda e do lucro, ocasionados pela estabilização monetária⁷⁶.

Como se vê, as diversas informações aqui trazidas são muito importantes para a compreensão de que o sistema tributário brasileiro de hoje é mais que um conjunto de normas jurídicas, dado o impacto que acarreta sobre a distribuição da renda entre os indivíduos e sobre a estrutura da sociedade, ilustrativamente.

Do exposto até agora, tem sido possível perceber também o quanto é jovem o sistema tributário brasileiro – o CTN mal completou 47 anos, por exemplo – e como ainda são incipientes as discussões em torno de como é, do que significam as opções que até agora vêm sendo feitas em torno da tributação – especialmente quando refletidas sob a forma de números que indicam o bem-estar e a qualidade de vida da população –, e, conseqüentemente, de qual deveria ser a matriz tributária ideal para o país.

Igualmente, resta revelada a dificuldade na obtenção dos números mostrados, já que em sua maioria constam de pesquisas desenvolvidas por poucos institutos, divulgadas em publicações especializadas, nem sempre de fácil acesso, sendo raramente disponíveis nos principais manuais de Direito Tributário.

Aqui, acredita-se que o desconhecimento dos dados brevemente compilados nesta seção é uma das causas dos enganos cometidos por ocasião da formulação das políticas fiscais, da aplicação do Direito Tributário e dos julgamentos judiciais em torno dessas questões, como será possível demonstrar quando da análise feita no capítulo terceiro.

⁷⁵ Idem, ibidem, p. 142.

⁷⁶ RIBEIRO, Márcio Bruno. **Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil, no período 1995-2009**: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. Texto para discussão n. 1.464. Brasília: IPEA, 2010.

Na seção seguinte, dando sequência à abordagem que se reputa indispensável, passa-se a explicar algumas lições gerais sobre a tributação, cujo domínio também é imprescindível aos operadores do Direito Tributário e do sistema tributário nacional.

1.3. Concepções sobre a tributação e suas finalidades

1.3.1. Origem e teorias da tributação

Neste momento, cabe reiterar o alerta de que este trabalho não pretende realizar uma revisão das finanças públicas ao longo da história, passando pelas diversas práticas já intentadas na obtenção de receitas para o financiamento das despesas públicas. Aqui, a ideia é apenas mostrar o papel que a tributação desempenha hoje nos Estados, pincelando algumas discussões teóricas que gravitam em torno do assunto.

Com efeito, a noção essencial sobre a tributação diz com a necessidade estatal, afinal para existir o Estado precisa de recursos financeiros. No Estado Fiscal, a cobrança de tributos é a principal fonte arrecadatória para o custeio das funções e serviços públicos prestados, e, em última instância, o alcance das finalidades estatais.

É por intermédio da atividade financeira do Estado que se torna possível a satisfação das necessidades sociais e econômicas, e a realização de políticas públicas voltadas para a educação, previdência, saúde, entre outras. Como essas atividades têm custos, faz-se necessária a existência de um sistema tributário que delas dê conta⁷⁷.

Com efeito, o termo *tributar* tem sua raiz etimológica no latim *tribuere*, que significa dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir. O *tributum* (tributo), resultado dessa ação estatal, é o ônus suportado por cada contribuinte. Essa também é a razão do termo *contribuição*, de cota, parcela, também associado à ideia de distribuição das despesas entre a coletividade⁷⁸.

Por sua vez, é por intermédio do sistema tributário que se concebe o arcabouço normativo e burocrático voltado para a disciplina dos objetivos da política tributária, a determinar os termos do exercício do poder de tributar e a forma de emprego da receita dele advinda.

⁷⁷ Sobre os custos das prestações estatais, leitura obrigatória é a obra desenvolvida por Stephen Holmes e Cass Sunstein *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton & Company, 1999. Mais adiante essa tese dos autores será melhor explorada.

⁷⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 38.

Tal como feita hoje, conforme as regras previamente definidas, e via pagamento de tributos sob a forma de prestação tão somente pecuniária, a transferência do patrimônio dos cidadãos para o Estado tem se apresentado como um verdadeiro avanço civilizatório⁷⁹. Sem pretender conceituar o que seja civilização, mas apenas para conferir uma noção do progresso que representa a concepção de um sistema tributário nos moldes hoje conhecidos, à guisa de curiosidade, vale registrar que o órgão equivalente à Secretaria da Receita Federal nos Estados Unidos da América – o *Internal Revenue Service (IRS)* –, em seu prédio localizado em Washington, tem a seguinte frase insculpida na entrada: “*Os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada*” (no original: “*Taxes are what we pay for a civilized society*”)⁸⁰. De fato, os tributos também representam cidadania⁸¹.

Entender o atual sistema de tributação como um avanço é importante porque nem sempre o financiamento estatal foi pacífico dessa forma. Em tempos remotos, sequer moeda se utilizava, e as contribuições dos cidadãos para o Estado na maior parte da história se deram *in natura*, seja pela requisição direta de bens, inclusive de forma arbitrária, seja pela prestação de serviços forçados e gratuitos, quando o particular colaborava pessoalmente para as funções estatais.

Somente depois se evoluiu para o pagamento em moeda como feito hoje. Ainda assim, há não muito tempo, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade: os cidadãos livres, por exemplo, por boa parte da história, não se sujeitavam ao pagamento de exações. Nessa época, a liberdade era incompatível com a tributação, a qual trazia o estigma da escravidão, e a inadimplência culminava na prisão⁸². O princípio da igualdade em matéria de tributação é uma conquista de pouco mais de duzentos anos⁸³.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

⁸⁰ CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 249.

⁸¹ “*Os impostos e contribuições que pagamos para o Estado não devem ser considerados como uma mera obrigação do cidadão, mas como o preço da nossa cidadania. A finalidade dos impostos é satisfazer as necessidades coletivas que não podem ficar por conta do mercado. Os tributos servem para financiar as atividades do Estado, que precisa de recursos para cumprir suas obrigações de prestação de serviços essenciais à população.*”. (HICKMAN, Clair Maria; SALVADOR, Evilásio da Silva. **10 anos de derrama**: a distribuição da carga tributária no Brasil. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2006, p. 19.).

⁸² FERRAZ, Roberto. **Liberdade e Tributação**: a Questão do Bem Comum. Disponível em: <<http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm>>. Acesso em: 18 jan. 2013.

⁸³ “*Não devemos encarar o tributo como algo desvinculado do princípio da igualdade e tampouco como algo que limita a liberdade dos cidadãos de um Estado de Direito. Na ordem dos fatos históricos e na ordem da história das idéias, o tributo começa a assumir suas características atuais e passa a ocupar a posição de principal categoria de receita pública exatamente no período em que o princípio da igualdade de todos os cidadãos perante a lei é afirmado pelas vitoriosas revoluções burguesas, que estabeleceram*

Determinante para a mudança dos contornos da tributação foi a separação entre propriedade e Estado. Esse ponto faz jus a uma consideração especial e Valcir Gassen é certo nas palavras com que explica a importância desse elemento para a constituição do sistema tributário:

(...) uma das principais características do Estado contemporâneo é a separação definitiva desse da propriedade. Em algumas outras formas de organização estatal, todas as coisas, bem como todas as pessoas, eram de propriedade do Estado. Estado e propriedade confundiam-se em um espaço em que tudo e todos pertenciam ao Estado.

A cisão entre Estado e propriedade produziu nos Estados contemporâneos uma dependência econômica desses em relação à sociedade. Uma dependência econômica do Estado em relação ao patrimônio individualizado na sociedade. Nesse sentido o Estado para que tenha os aportes econômicos necessários para a sua manutenção precisa se apropriar da propriedade alheia, ou seja, da propriedade de seus cidadãos.

Esses recursos podem ser obtidos de diversas formas: justas ou injustas, lícitas ou ilícitas, consentidas ou não. Um exemplo de como o Estado pode buscar os recursos necessários para a sua manutenção é o saque decorrente de uma guerra, ou outro exemplo, pelas trocas comerciais desiguais mantidas com as pessoas pertencentes a outros Estados.

Em uma democracia ou em um Estado Constitucional, a apropriação por parte do Estado da propriedade pertencente a seus cidadãos é balizada por um conjunto de normas que conferem certa legitimidade a esse processo de transferência dos recursos econômicos (da propriedade) dos particulares ao Estado. (...) ⁸⁴

Como decorrência da construção acima, tem-se que, se por um lado, sem a instituição da propriedade privada, não seria possível a existência de um sistema tributário; por outro, é esse último que garante a própria manutenção do direito de propriedade, já que não poderia haver propriedade sem tributação. Essa ideia também é explicada por Liam Murphy e Thomas Nagel nos seguintes termos:

(...) a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir

*uma nova ordem jurídica, política e social da qual o tributo é ao mesmo tempo garantia (enquanto preço da liberdade individual antes negada pelo absolutismo e pelo feudalismo), consequência (a liquidação do imenso patrimônio imobiliário da igreja e da nobreza e a retirada do Estado das atividades econômicas impediam que as antigas receitas dominiais continuassem a financiar gastos governamentais, os quais passam a contar fundamentalmente com a arrecadação tributária) e possível ameaça (na medida em que a arbitrariedade e o autoritarismo do fisco pode sufocar a liberdade dos cidadãos). A consideração moderna do tributo, pois, envolve necessariamente o respeito ao princípio da igualdade, que aliado ao princípio da legalidade tributária formam os dois itens fundamentais das garantias dos contribuintes contra a opressão fiscal.” (GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 182-183.).*

⁸⁴ GASSEN, Valcir. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: 2009. Mimeo. 43 p., pp. 4-5.

ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos.⁸⁵

Por seu grande valor, mais adiante, será retomado esse ponto sobre a importância do sistema tributário para a manutenção da propriedade privada.

Entretantes, a história mostra, em fartos exemplos, a utilização de diversas fontes de geração de recursos ao longo do tempo, de modo alternado ou concomitante, como: 1) a pilhagem pelas guerras (tributação de povos alheios ao Estado), 2) a cunhagem de dinheiro (emissão de moeda sempre que o Estado precisasse), 3) o endividamento interno ou externo (empréstimos a juros), 4) a venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público e 5) o controle estatal direto dos recursos nacionais⁸⁶.

Todas essas alternativas de financiamento estatal apresentam pontos positivos e negativos, pelo que, sem prejuízo da evolução rumo à tributação nos moldes conhecidos hoje, ainda é possível verificar a coexistência de mais de uma dessas maneiras de geração de recursos para o Estado⁸⁷.

A despeito disso, a tributação segue figurando como a mais amplamente utilizada fonte de receitas. Pode-se atribuir esse dado a algumas características, como a relativa transparência, a estabilidade das quantias arrecadadas e do montante a ser pago pelo particular, o maior volume de receita considerando o esforço estatal despendido nesse sentido e o maior controle sobre a inflação, por exemplo.

Ainda assim, mesmo com o reconhecimento da legitimidade da tributação, a relação entre os Estados e seus povos apresentou-se marcadamente tensa ao longo do tempo, com registros de episódios de saques e confisco por parte dos Estados e revoltas por parte da população, originadas pela excessiva carga ou abuso no poder de tributar.

⁸⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11.

⁸⁶ Para uma visão geral desse aspecto, confira-se: VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2011.

⁸⁷ “*Já se pretendeu firmar um retrospecto da evolução das receitas com fases características, presumidamente sucessivas, muito embora possam coexistir e apresentar tipos recessivos. Essas fases seriam redutíveis a cinco padrões: a) parasitária (extorsão exercida contra povos vencidos); b) dominial (exploração do patrimônio público); c) regaliana (cobrança de direitos realengos, como pedágio etc.); d) tributária; e) social (tributação extrafiscal ou sociopolítica).*” (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, pp. 151-2).

Exemplo disso no Brasil, tem-se o sempre citado episódio da Inconfidência Mineira em 1789, como mencionado no subitem 1.2.1 deste capítulo⁸⁸.

Hoje, em vez de revoluções armadas e sangrentas como meio de lutar contra a tributação, prefere-se a contratação de advogados e contadores, bem como a encomenda de pareceres de famosos juristas, com o propósito de construir teses tributárias e traçar estratégias de planejamento para levar a discussão ao Poder Judiciário⁸⁹.

É bem possível que a tributação continue despertando, como um dos sentimentos mais consensuais entre os homens, a repulsa. Contudo, mesmo em alguma medida odiada, hoje é certo que, sem a tributação, não haveria Estado de Direito e a sociedade estaria em risco, pois dificilmente, sem os recursos indispensáveis à própria manutenção, o Estado teria como garantir minimamente propriedade ou a vida dos cidadãos⁹⁰.

⁸⁸ No plano internacional, elenca-se a guerra de independência dos Estados Unidos entre 1775 e 1783, que teve suas raízes nas insatisfações em matéria de tributação.

⁸⁹ Outra alternativa contemporânea para lutar contra os impostos é o exemplo do ator francês Gérard Xavier Marcel Depardieu, que em carta aberta renunciou sua nacionalidade francesa. Depardieu se mudou para a Bélgica com o intuito de fugir dos impostos franceses. O anúncio se deu depois de revelada a intenção do então recém-eleito presidente François Hollande de introduzir a alíquota de 75% para o imposto de renda de quem ganha mais de um milhão de euros por ano. A referida mudança na legislação tributária, no entanto, não chegou a acontecer, por decisão do Conselho Constitucional da França, que desaprovou a medida por considerá-la ilegal. Mesmo assim, Depardieu manteve sua decisão de sair da França e obteve a cidadania russa no último dia 03.01.2013. (SANDRINI, João. Depardieu, Einstein e o Leão. Editorial. **InfoMoney**, n. 43, ano 7, p. 7, mar./abr. 2013). Seguiu o mesmo exemplo de Depardieu o magnata também francês Bernard Arnault, presidente e diretor executivo da LVMH, a maior empresa de artigos de luxo do mundo, companhia que detém, entre outras marcas, a Louis Vuitton, a Môt & Chandon, a Bulgari, a Givenchy, a Sephora e a TAG Heuer. Bernard Arnault é apontado como o homem mais rico da França, mas teve negado o seu pedido para obter a cidadania belga por não ter logrado êxito em comprovar que já residia há três anos em território belga, como exige a legislação da Bélgica. Outros exemplos de famosos que saíram de seus países com o propósito de pagar menos tributos são: Lewis Hamilton, piloto de Fórmula 1 britânico, que trocou seu país pela Suíça; Sean Connery, ator escocês que ainda nos anos 70 mudou-se para a Espanha e agora escolheu as Bahamas para viver; Eduardo Saverin, brasileiro cofundador do Facebook, que se mudou dos EUA para Cingapura, para fugir da carga tributária que o obrigaria a pagar cerca de US\$ 67 milhões; Mick Jagger, vocalista da banca inglesa Rolling Stones, mudou-se para a França na década de 70. Sophia Loren, atriz italiana, Ayrton Senna, brasileiro que foi piloto de Fórmula 1, entre outros, também são exemplo de celebridades que mudaram de país para pagar menos tributos. Episódios como esse reacendem a discussão sobre a tributação. (SOBRAL, Lillian. Impostos. Os endinheirados famosos que fogem dos impostos. **Exame.com**. 27 dez. 2012. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/os-endinheirados-famosos-que-fogem-dos-impostos>>. Acesso em: 12 jan. 2013.).

⁹⁰ A respeito desse “sentimento de rejeição” quanto ao pagamento de tributos, é interessante o comentário de Estevão Horvath: *“Ninguém tem prazer em pagar um tributo. Fá-lo, a) filosoficamente, porque ele se destinará a fazer o Estado funcionar e, b) na prática, porque é obrigado. A rejeição ao tributo é fenômeno universal. Existe em maior ou menor grau em cada sociedade, porém, certamente, maior ela será quando o cidadão se dá conta que o seu sacrifício foi desperdiçado pelo uso indevido que se faz com a aplicação dos recursos pelo Estado. Em suma, o cidadão tem o direito de ver o patrimônio que entregou ao Estado ser utilizado para os fins que justificam esta apropriação. A autorização (o consentimento) para a tributação é necessário para que esta ocorra, tanto quanto é inafastável a autorização para o gasto dos recursos naquilo que também houver sido autorizado. Sem isso, parece, não há como se falar em “cidadania fiscal”.* (HORVATH, Estevão. Ética, tributação e gasto público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.).

Nesse sentido, calha registrar as palavras de Liam Murphy e Thomas Nagel:

Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsas de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza.⁹¹

Nas palavras de Valcir Gassen, “O direito tributário antes de ameaçar o direito de propriedade, é o mecanismo jurídico e econômico garantidor de tal regime.”⁹². Na visão proposta por Tathiane dos Santos Piscitelli, “(...) o direito tributário é, a um só tempo, constituído pelo e constituidor do Estado. (...)”⁹³. Falando o mesmo, por outras palavras, comenta Klaus Tipke que “(...) Sem impostos e contribuintes ‘não há como construir um Estado’, nem o Estado de Direito nem muito menos algum Estado Social. (...)”⁹⁴.

Sobre a evolução da tributação para os moldes em que vem sendo realizada hoje, acredita-se que um importante elemento tenha permitido essa maior aceitação social ou menor rejeição por parte dos indivíduos, qual seja, a crescente justificação da tributação com base na justiça fiscal, e não mais no simples exercício do poder de império, de coerção, da competência para tributar do Estado.

Muito se discute em busca de um conceito de justiça fiscal, mas esse ainda é um grande desafio dos tributaristas e dos filósofos, já que esse debate passa por discutir como deve ser feita a distribuição dos encargos fiscais pela sociedade, o que incita acaloradas disputas, considerando a escassez de recursos e os interesses antagônicos, que cada vez se fazem mais presentes nas sociedades contemporâneas.

Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 179-192.)

⁹¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 46.

⁹² GASSEN, Valcir. Reflexos sociais e econômicos das relações jurídicas tributárias. **Revista Jurídica CONSULEX**, ano XVI, n. 372, 15 jul. 2012, pp. 32-33.

⁹³ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 180. Em outra passagem, a autora esclarece sua visão sobre esse ramo do Direito: “(...) numa primeira aproximação, verifica-se que o direito tributário tem por finalidade fornecer receitas para a manutenção da estrutura estatal. Porém, uma análise mais detalhada mostra que esse não é o único objetivo perseguido pela tributação. Porque se trata de uma realidade institucional que compõe o Estado tal como ele se apresenta, a tributação irá, igualmente, funcionar como instrumento de implementação do modelo de Estado criado pelo direito. Portanto, contemporaneamente, e tendo-se em vista o exemplo brasileiro, o direito tributário funciona, a um só tempo, como garantidor material do Estado e instrumento para a efetivação de um Estado democrático de direito.” (Idem, Ibidem, p. 130).

⁹⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 13.

O certo é que somente esse debate sobre a justiça fiscal renderia um trabalho à parte, o que impossibilita o aprofundamento da discussão neste momento, já que essa não é a questão central da presente pesquisa. Por esse motivo, remete-se à leitura das obras de Klaus Tipke e Douglas Yamashita⁹⁵ e de Liam Murphy e Thomas Nagel⁹⁶, bem como na incursão feita por John Rawls⁹⁷, que se inserem dentro do movimento da Filosofia do Direito que retomou as discussões sobre a justiça⁹⁸. No Brasil, confira-se Marciano Seabra de Godoi⁹⁹.

Resumindo as diversas possibilidades de configuração do conceito, Paulo Caliendo afirma:

Podemos dizer que a justiça fiscal reflete-se como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e a esfera pública. Assim, três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como partes do todo (justiça comutativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.¹⁰⁰

Aqui, importa assentar que a noção de justiça fiscal é tida como fundamental, porquanto se trate de verdadeiro princípio estruturante de qualquer sistema tributário que se proponha sério, voltado para solucionar os problemas da sociedade.

Diretamente relacionado a esse anseio de justiça fiscal, merece ênfase o princípio da capacidade contributiva, que representa o mais importante critério para a tributação justa.

Paralelamente ao debate sobre a justiça fiscal, pendem as acusações de que esse princípio colocaria em risco a eficiência econômica, pelo que o sistema tributário deveria buscar a chamada neutralidade fiscal. Pelo princípio da neutralidade, a

⁹⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

⁹⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

⁹⁷ Veja-se o capítulo quinto ("*As parcelas distributivas*") em RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

⁹⁸ Para um panorama geral dessas discussões, veja-se: BARZOTTO, Luis Fernando. **Justiça social – gênese, estrutura e aplicação de um conceito**. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre**. Porto Alegre: CEDIM: Unidade Editorial da Secretaria Municipal da Cultura, n.17, out. 2003. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/pgm/default.php?reg=7&p_secao=12>. Acesso em: 20 fev. 2013.

⁹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

¹⁰⁰ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 58.

tributação não deveria comprometer o uso eficiente dos recursos disponíveis ou interferir sobre as decisões acerca da alocação desses recursos baseadas no mecanismo de mercado. Tal preocupação com a neutralidade se assenta no fato de que qualquer alteração na tributação pode provocar mudança de preços e contribuir para reduzir o grau de eficiência das decisões econômicas.

1.3.2. As finalidades da tributação e extrafiscalidade

Como já registrado, durante muito tempo, a tributação foi considerada simplesmente um instrumento de receita do Estado e nada mais. Sem desmerecer a importância dessa missão – que é indiscutivelmente relevante, pois proporciona os recursos financeiros para que o Poder Público bem exerça seu mister –, o fato é que se foi descobrindo outra vertente importantíssima da tributação: a extrafiscalidade.

Hoje vem crescendo a perspectiva doutrinária no sentido de que todos os tributos são extrafiscais ou que a extrafiscalidade é elemento inseparável na noção de tributo¹⁰¹.

Com efeito, embora o principal propósito seja de fato o arrecadatório, a tributação não é um fim em si. Além da finalidade estritamente fiscal, é sabido que os tributos podem ser utilizados para preservar ou afastar efeitos sobre bens, fatos e atividades do contribuinte, bem como para atender os objetivos do Estado, de acordo com as ideologias do governo, conforme relacionados em sua política tributária¹⁰².

Algumas finalidades extrafiscais, no caso do Brasil, estão estabelecidas na própria CF/88, como os objetivos fundamentais da República elencados no art. 3º da Constituição da República de 1988 (CF/88) como sendo: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e IV –

¹⁰¹ “Como se ha señalado, no hay tributos “químicamente puros” que pretendan la tributación y nada más. Los tributos son instrumentos de percepción de ingresos públicos, pero también son herramientas de política pública. “De la misma forma que no es posible concebir un tributo que responda únicamente a una función extrafiscal, tampoco sería posible pensar en un tributo orientado únicamente a su finalidad recaudatoria y ajeno por completo a cualquier efecto no fiscal”. Así pues, coincidimos en la idea de que al crearse un tributo nuevo o al modificarse sustancialmente una contribución nos encontramos frente a un acto en el que convergen diversidad de finalidades. El elemento extrafiscal o metarrecaudatorio es lugar común y propio de toda creación o modificación de normas tributarias”. (CRESPO, César Augusto Domínguez. Crítica a la percepción de la finalidad extrafiscal de los tributos en la jurisprudencia actual mexicana. In: MASBERNAT, Patricio (Coord.). **Problemas actuales de derecho tributario comparado**: una perspectiva de Iberoamérica. Santiago: Librotecnia, 2012, pp. 407-431).

¹⁰² Confira-se PONTE, Maria Helena Coutinho. Finalidades da tributação como componente do bem-estar social e do desenvolvimento econômico. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Direito tributário e financeiro aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 161-197.

promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Dessa forma, tem-se que os valores em referência devem nortear, não somente os administradores e legisladores na elaboração da política pública da tributação, como também os operadores e aplicadores do conjunto de normas respectivas.

Nesse sentido, do ponto de vista *macro*, por exemplo, é possível a utilização da tributação como instrumento para combater a desigualdade social e estimular a redistribuição de renda; para coibir a devastação do meio ambiente e incitar a preservação ambiental; para promover o desenvolvimento econômico, arrefecer a estagnação ou recessão e aquecer a atividade econômica; para deter o desemprego, a inflação; bem como desestimular os bens e atividades prejudiciais à saúde, como o consumo de cigarro e das bebidas alcoólicas, sem contar a possibilidade de fomento de regiões menos desenvolvidas do país.

Trata-se da chamada função econômica, alocativa, redistributiva, estabilizadora ou simplesmente extrafiscal da tributação, conforme os fins previamente definidos pela política tributária.

A política tributária, portanto, deve anteceder qualquer discussão sobre a imposição tributária, devendo-se nela definir as finalidades da tributação, que, na verdade, são as finalidades do próprio Estado. É nela, na política tributária, que devem constar as respostas para as seguintes perguntas: por que tributar, o que tributar, em que nível tributar, o que não deve ser tributado, dentre outras que traduzam a matriz tributária nacional, ou seja, o modelo escolhido pela sociedade para a construção do Estado.

Sobre o ponto, vale citar Thatiane dos Santos Piscitelli:

Tendo-se em vista a assunção de que o Estado é constituído pelas regras de tributação, que são as possibilidades limitadoras materiais de sua existência, é bastante lógico afirmar que o modelo de Estado constituído tem reflexo direto na estrutura do sistema tributário, o que implica, especialmente, as formas pelas quais os ônus da tributação são distribuídos. Ou seja, mesmo que a função inicial e constitutiva do direito tributário seja o financiamento da estrutura administrativa e, de uma forma geral, garantir a ordem interna e a segurança nacional, o desenho institucional do Estado confere à tributação um papel adicional e conectado ao primeiro: o de realizar os próprios objetivos do Estado. Essa afirmação fica bastante clara quando se leva em consideração os tributos extrafiscais, cuja finalidade primeira não é a de prover receitas para a administração, mas sim obter a realização de certos fins que o Estado aponta como necessários e essenciais (ainda que, por vezes, apenas durante um período de tempo). Tome-se ainda o exemplo dos Estados politicamente liberais, que elegem como premissa a tarefa distributiva da

tributação, mesmo que isso implique uma tributação mais gravosa da propriedade.

Uma análise concentrada nas bases impositivas eleitas pelo sistema como passíveis de sofrerem tributação, igualmente aponta como os objetivos do Estado influem na determinação da tributação (do ponto de vista material), é possível que se escolha concentrar os tributos sobre o consumo ou sobre o patrimônio, o que implica assunção dos ônus e bônus de cada uma dessas escolhas, somada ainda à possibilidade de uma construção de um sistema que se situe no meio do caminho, como o brasileiro. O uso que se fará de cada um desses modelos dependerá, essencialmente, da função que o ordenamento pretende atribuir à tributação.¹⁰³

Além dessas consequências na conjuntura *macro* e do próprio Estado, o tributo cumpre papel relevante determinando, de várias formas, o comportamento individual dos contribuintes, pelo que se cuida de importante ferramenta de intervenção do Estado nas atividades particulares, ainda que de impacto variável a depender do tributo analisado.

Uma primeira reação econômica causada pela tributação no comportamento do contribuinte é a evasão: denominação genérica dada à reação do contribuinte em negar-se ao sacrifício fiscal, podendo ser ilícita ou lícita, conforme a prática envolva ou não a violação às leis. Exemplo de evasão lícita é a do contribuinte que para de fumar, valendo salientar que muitas vezes esse tipo de comportamento é intencionalmente desejado pelo legislador.

Por seu turno, também é reação do contribuinte a chamada repercussão ou translação, consistente na prática pela qual o contribuinte (de direito) paga o tributo, mas transfere o encargo financeiro a terceiros (o contribuinte de fato), no todo ou em parte. Somente ocorre nos tributos indiretos, não alcançando os tributos pessoais. Tem consequências interessantes, conforme as variáveis de seu contexto: competição no mercado, elasticidade do objeto tributado, podendo afetar o mercado dos produtos complementares¹⁰⁴ e dos produtos substitutos¹⁰⁵, conforme o caso.

¹⁰³ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 93-94.

¹⁰⁴ Bens ou produtos complementares são os que tendem a influenciar a demanda de outros bens, geralmente em razão do consumo de um estar relacionado ao do outro, como, por exemplo, o consumo de vinho e queijo ou de pão e manteiga. Nesses casos, quando o preço do vinho sobe, isso ocasiona redução da demanda por vinho e, naturalmente, do queijo que seria consumido juntamente como vinho, assim como a alta no preço do pão ocasiona uma queda na demanda do próprio pão e, conseqüentemente, na demanda da manteiga utilizada no pão.

¹⁰⁵ Bens ou produtos substitutos ou sucedâneos são os que o consumidor tem à sua disposição como opção para atender determinada necessidade, sendo normalmente buscados por ocasião das variações de preços nos bens substituídos. É o caso, por exemplo, da substituição da manteiga pela margarina; do álcool pela gasolina, nos automóveis bicomustíveis; ou do cinema pela locação de filmes.

Na sequência, pela teoria da difusão, tenta-se explicar os efeitos remotos dos tributos, pela pulverização da sua carga por toda a população, através das repercussões recíprocas, de forma a diluir o ônus por toda a coletividade. Alude-se o fenômeno à imagem de uma pedra que cai sobre um lago e produz círculos concêntricos de agitação na água até os pontos mais distantes ou à figura dos vasos comunicantes, cujo acréscimo de água em apenas um se distribui entre os demais, de modo que todos alcançarão o mesmo nível.

Outras reações associadas à tributação são a absorção, amortização e a capitalização, mais específicas, mas igualmente interessantes para demonstrar os efeitos da tributação sobre o comportamento dos contribuintes¹⁰⁶.

Nesse contexto, vê-se que não há que se falar em neutralidade da tributação. Por neutralidade tributária, entende-se a determinação ideal no sentido de que os tributos não deveriam provocar distorções sobre o mercado, seja quanto à oferta, demanda ou preços, tampouco na redistribuição de recursos entre os indivíduos, de forma a reduzir a desigualdade econômica e social.

Ocorre que, por tudo o que se vem até agora explicando, tal neutralidade é de impossível observância do mundo dos fatos. Na verdade, o Estado não apenas não é neutro, como não deve ser neutro¹⁰⁷. Como bem pontua Aliomar Baleeiro, as “finanças neutras” pretendem deixar a estrutura social como se encontram, cuidando-se de um discurso político calcado no pressuposto de que a realidade atual já seria justa e adequada à diretriz determinada.

Ocorre que a sociedade colhe muito mais benefícios se a tributação for funcional, é dizer, orientada para influir sobre os contextos previamente escolhidos. Tais contextos são a conjuntura ou situação econômica nacional, regional ou setorial, sempre sujeita a mutações periódicas de diferentes naturezas e prazos de duração.

Aqui, vale registrar que, ao mesmo tempo em que as finanças públicas podem sofrer as mudanças na conjuntura, a tributação tem o poder de modificá-la profundamente, do que exsurge uma superposição de reações recíprocas entre o fenômeno econômico e a tributação.

¹⁰⁶ Para maiores detalhes sobre cada uma das reações dos contribuintes, conferir BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 201 e ss.

¹⁰⁷ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; e GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 27.

Nesse sentido, como toda tributação necessariamente traz consequências fáticas, o que importa é analisar se essas são condizentes com os fins previamente definidos pelo Estado em termos de sociedade que se deseja construir. É dizer, se estão de acordo com a chamada matriz tributária, conceito esse melhor explicado nas próprias palavras de Valcir Gassen:

(...) entende-se por matriz tributária as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só o conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua conseqüente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos.¹⁰⁸

Com efeito, a partir do conhecimento essencial dos efeitos da tributação (fenômenos da incidência), como se vem explicando, aliado aos objetivos do sistema tributário, tem-se o instrumental para nortear o legislador e o operador do Direito Tributário a aproveitar ou evitar as implicações da função extrafiscal da tributação.

Como denuncia Augusto César de Carvalho Leal¹⁰⁹, toda essa potencialidade da tributação é subutilizada, a despeito de ser antiga a constatação dessa faceta. Mais grave é a constatação de que, ao não se utilizar a tributação como deveria, o Estado finda por promover a injustiça, ao perpetuar o *status quo* desigual, em vez de promover melhorias nos padrões de vida, cultura e bem-estar da população.

Validamente, faz-se necessário esclarecer que a essa função extrafiscal é inerente certo grau de incerteza quanto às consequências provocadas pela tributação, pois nem sempre é possível prever de antemão tais repercussões ou a intensidade delas. Uma mudança de alíquota de um tributo, por exemplo, pode surtir efeitos sobre investimentos, nível de emprego e, evidentemente, a própria arrecadação e a distribuição de renda.

¹⁰⁸ GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012, pp. 32-33.

¹⁰⁹ LEAL, Augusto César de Carvalho. (In)Justiça Social por Meio dos Tributos: a Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 196, São Paulo: Dialética, jan. 2012.

Disso, exsurge a necessidade de constante monitoramento do sistema tributário no intuito de avaliar a permanência de sua funcionalidade e eventualmente adotar as medidas tendentes a promover os ajustes necessários.

De acordo com a Constituição da República de 1988, art. 52, inciso XV, acrescido pela EC nº 42, de 2003, o Senado Federal tem como atribuição “avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.”^{110, 111}.

Ocorre que essa tarefa, ainda quando venha a ser cumprida de fato, não deve ficar apenas a cargo do Senado Federal. É dever de todos os estudiosos da tributação, da população em geral e também dos magistrados o exercício dessa forma de cidadania fiscal.

¹¹⁰ Trata-se de atribuição de extrema relevância. Nada obstante, pendeu regulamentação para ter efetividade até o dia 06.03.2013, quando foi aprovado no plenário do Senado Federal o Projeto de Resolução do Senado, nº 27, de 2011, apresentado desde 16.06.2011 pelo Senador Renan Calheiros, para, alterando o Regimento Interno do Senado Federal, regulamentar tal competência constitucional do art. 52, inciso XV. Pela proposta, a Comissão de Assuntos Econômicos – CAE, mais especificamente um grupo de senadores designado pelo Presidente da CAE, terá a incumbência de proceder à avaliação do sistema tributário nacional, em periodicidade anual, conforme os prazos e critérios definidos. Tal grupo de senadores poderá pedir informações e documentos para embasar a análise aos entes federados e ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Segundo o texto da resolução, a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional será avaliada em vários aspectos, como complexidade e qualidade da legislação; custos; qualidade dos tributos; carga tributária; equilíbrio federativo; renúncias fiscais; harmonização normativa; redução das desigualdades regionais e compatibilidade com a legislação de outros países ou blocos econômicos. Já as administrações tributárias de cada ente federativo terão seus desempenhos respectivos avaliados segundo a relação entre o custo da administração e o montante arrecadado; o desempenho da fiscalização; a relação entre pagamento espontâneo e coercitivo dos tributos; o desempenho da cobrança judicial e extrajudicial da dívida ativa tributária; a efetividade dos programas de recuperação fiscal; a qualidade do atendimento ao contribuinte, entre outros aspectos. O relatório conclusivo do grupo de senadores da CAE deve ser submetido à deliberação do plenário da comissão, em caráter terminativo. A cópia integral do relatório aprovado deverá ser enviada ao presidente da República, à Câmara dos Deputados, aos governadores, às Assembleias Legislativas estaduais e à Câmara Legislativa do DF e aos tribunais de contas. Os municípios devem receber um resumo com as principais conclusões. (SENADO DEVERÁ avaliar sistema tributário anualmente. Portal de Notícias. **Senado Federal**. 22 fev. 2013. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2013/02/22/senado-devera-avaliar-sistema-tributario-anualmente>>. Acesso em: 10 mar. 13). Publicada em 11.03.2013, a Resolução nº 1, de 2013, do Senado Federal, foi bastante festejada no meio tributário, tendo sido recebida como uma das melhores notícias nos últimos anos. Parece estar adequada aos contornos do at. 52, inciso XV, da CF/88, já que regulamenta a competência do Senado Federal para tão somente avaliar o sistema tributário nacional, mas não de sancionar, determinar ou vetar. (CANÁRIO, Pedro. Equilíbrio federativo. Comissão vai avaliar Sistema Tributário Nacional. **Revista Consultor Jurídico**. 11 mar. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mar-11/comissao-senado-avaliar-sistema-tributario-nacional-anualmente>>. Acesso em: 12 mar. 2013.).

¹¹¹ Além disso, saliente-se o disposto no art. 212 do Código Tributário Nacional: “Art. 212. *Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.*”. Trata-se de obrigação a cargo do Poder Executivo pouco lembrada.

Outrossim, exatamente pela incerteza inerente ao sistema tributário, é que a sua estrutura tende a se modificar com o passar do tempo, sendo certo que não há um único sistema para todas as sociedades ou um que seja imutável¹¹². À medida que a sociedade, o Estado e as finalidades mudam, surge a premência de mudar a sua estrutura tributária, fazendo as devidas adequações.

Como se vem demonstrando, tem-se que, em sua essência, a tributação se cuida de fenômeno mais complexo do que o simples deslocamento, do setor privado para o setor público, de recursos com vistas ao financiamento da burocracia e ao atendimento de necessidades públicas. Por trás das escolhas estatais referentes a, entre outros, quais serão as bases tributárias, como será feita a distribuição da carga tributária entre a população (quanto cada qual tem de pagar) e quais despesas serão pagas com o produto arrecadado (para que deve ser usado o dinheiro público), por exemplo, existe uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva, a qual se deseja ver concretizada na prática¹¹³.

Como explicam Liam Murphy e Thomas Nagel¹¹⁴, a construção do sistema tributário passa pela escolha da melhor forma de tributação, pela qual se pode optar por concentrar a cobrança dos tributos sobre os indivíduos, sobre as empresas ou sobre transações específicas (como o comércio de bens e serviços ou o valor agregado, ilustrativamente). Da mesma forma, deve ser selecionada a base tributária – se a renda, o patrimônio ou o consumo, por exemplo, na certeza de que cada uma traz implicações próprias. A tributação focada na renda, *exempli gratia*, tende a impingir a formação de poupança (capital), o que é essencial ao desenvolvimento nacional. Já a tributação do consumo, implica uma maior regressividade do sistema tributário, dado que em boa

¹¹² “Compreende-se facilmente que países de enorme superfície, com o Brasil ou os Estados Unidos, não podem ter similitudes fiscais, com outros de exíguo território, como a Suíça ou Israel. As instituições federativas exigem acomodações fiscais dispensáveis em Estados unitários. E estruturas altamente industrializadas e ricas de capitais possibilitam campo tributário inexistente em economias de tipo colonial e exportação de matérias-primas, como as jovens nações da África” (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 63).

¹¹³ “Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva. É por isso que a discussão desse tema gera paixões tão fortes, exacerbadas não só pelos conflitos de interesses econômicos como também por ideias conflitantes acerca do que é a justiça ou imparcialidade.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5).

¹¹⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 7 e ss.

medida existem produtos e serviços básicos que ricos e pobres consomem em igual medida.

Nessa mesma linha, é importante escolher o que *não* tributar no sistema. No Brasil, por exemplo, a CF/88, em seu art. 150, proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem impostos sobre: a) o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) os templos de qualquer culto; c) o 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. Não custa chamar a atenção de que se trata de imunidade tão somente quanto aos impostos, não afastando a incidência de outros tributos.

Já no art. 195, § 7º, da CF/88, estabeleceu-se que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei igualmente têm afastado o recolhimento de contribuição para a seguridade social.

Com efeito, idealmente, para um sistema tributário ser justo e alcançar suas finalidades, algumas características devem estar presentes. Por exemplo, é necessário que a carga tributária seja distribuída de forma progressiva, de maneira que aqueles com maior capacidade contributiva devem participar mais com o pagamento de tributos em valores mais elevados.

Preferencialmente, na carga tributária devem predominar os tributos diretos, em detrimento dos indiretos, os quais tampouco devem ser cumulativos. Isso porque na tributação direta o contribuinte não tem como transferir o ônus econômico do pagamento a terceiros. Diferentemente, os tributos indiretos geram as figuras do contribuinte de direito (definido pela lei como sujeito passivo) e o contribuinte de fato (o terceiro que arca com o encargo financeiro). Já a exigência quanto à não cumulatividade se deve para impedir que o tributo incida sobre as várias fases do processo produtivo, de forma a somente gravar o valor agregado do bem.¹¹⁵

Avançando, ainda para ser tendencialmente justo, o sistema tributário deve tratar os contribuintes de maneira equitativa, tanto no sentido horizontal, como no vertical. Pela equidade horizontal, tem-se que as pessoas com rendas iguais merecem o mesmo tratamento tributário. Já pela equidade vertical, pessoas com rendas diversas devem ser tributadas de maneira diferente.

¹¹⁵ Sobre as diversas classificações dos tributos, conferir GASSEN, Valcir. **Direito Tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: 2009. Mimeo. 43 p.

Nesse debate sobre a tributação equitativa, como forma de alcançá-la, põem-se em cada extremo o princípio do benefício e o da capacidade contributiva. À luz do primeiro princípio, os contribuintes devem pagar tributos na proporção dos benefícios recebidos sob a forma de serviços públicos custeados pelo Estado. Assim, segundo essa lógica, o critério da tributação deixaria de ser a renda, o patrimônio ou o consumo, mas seria o favorecimento do particular em termos de gastos públicos que o contemplaram.

O grande problema na implementação dessa forma de realização da equidade vertical está na dificuldade de quantificar ou de individualizar a demanda por serviços públicos para fins de definir a respectiva forma de custeio. Pairam dúvidas, por exemplo, acerca de quais critérios deveriam ser obedecidos para valorar o serviço, como, por exemplo, a essencialidade.

Outro ponto que atrapalha essa concepção de equidade na tributação está relacionado com o fato de que nem todos os serviços estatais se dão sob a forma de prestações positivas e mais visivelmente mensuráveis para cobrança. É que mesmo as omissões estatais têm custos, mas nem por isso são passíveis de financeirização.

Nesse sentido, clássico é o exemplo de Cass Sunstein e Stephen Holmes¹¹⁶: o direito de não ser torturado nas prisões (a incolumidade física dos detentos), um direito negativo, requer a manutenção, por parte do Estado, de um sistema que proteja os presos uns dos outros e de si mesmos, o que inclui necessidade de contratação de carcereiros. Por sua vez, isso exige também um aparelho de vigilância dos próprios carcereiros, no sentido de restringir a eventualidade de violarem seus deveres de proteção dos detentos.

Em síntese, os autores citados demonstram a tese de que todos os direitos têm custos, inclusive os negativos, na medida em que exigem medidas positivas por parte do poder público, que abrangem a alocação significativa de recursos materiais e humanos para sua proteção e implementação.

Até mesmo a manutenção de um Poder Judiciário à disposição para socorrer quem possa sofrer ameaça ou lesão a seus direitos é prova disso¹¹⁷.

¹¹⁶ SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. Nova York: W.W. Norton & Company, 1999.

¹¹⁷ Seguem algumas passagens que resumem bem a ideia dos autores: “*Rights are costly because remedies are costly. (...) almost every right implies a correlative duty, and duties are taken seriously only when dereliction is punished by the public power drawing on the public purse*” (Tradução livre: “*Direitos são custosos porque ações são custosas. (...) Quase todo direito implica um dever correlato, e deveres só são levados a sério quando seu descumprimento é punido pelo poder público servindo-se dos cofres públicos.*”); “*Military expenditures must unquestionably be counted among the public costs of the property rights that many Americans peaceably exercise and enjoy*” (Tradução livre: Os gastos militares

Nessa linha de raciocínio, logo se descarta o princípio do benefício como metodologia apta a garantir a equidade vertical de um sistema tributário. Por essa razão, tem-se como mais adequado o princípio da capacidade contributiva, de acordo com o qual aqueles com mais renda devem pagar mais tributos em relação aos que têm menos renda. Aqui, deve-se registrar que a simples observância do princípio da capacidade contributiva já faz o sistema tributário cumprir uma função extrafiscal, pois automaticamente está sendo realizada uma espécie de redistribuição de renda tendente à justiça social.

O princípio da capacidade contributiva deve garantir a tributação progressiva, o que resta calcado na teoria da utilidade marginal decrescente. Segundo essa lógica, tem-se que todo o sistema tributário nacional deve estar calcado na progressividade, a qual não deve restringir-se a apenas alguns tributos. De fato, não há sentido em falar que apenas alguns tributos podem ser progressivos e outros não.

Aqui, vale registrar o que a CF/88 art. 145, § 1º, estabelece:

Art. 145. (...)

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

Pela literalidade do dispositivo, tem-se um comando voltado para o legislador ordinário no sentido de priorizar a instituição de tributos de caráter pessoal e progressivos, não sendo possível depreender do texto do § 1º em comento qualquer ilação para considerar que algum tributo não pudesse ser progressivo.

A interpretação do Supremo Tribunal Federal quanto a esse dispositivo, entretanto, foi de que, em razão do art. 145, § 1º, da CF/88, os tributos reais não poderiam ser progressivos. Esse entendimento foi consolidado no enunciado nº 656 (“É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”) e nº 668 (“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda

devem ser inquestionavelmente contados dentre os custos públicos de proteção aos direitos de propriedade que muitos americanos exercem e gozam pacificamente); “*To the extent that rights enforcement depends upon judicial vigilance, rights cost, at a minimum, whatever it costs to recruit, train, supply, pay, and (in turn) monitor the judicial custodians of our basic rights*”. (Tradução livre: Na medida em que a aplicação dos direitos depende de uma vigilância judicial, os direitos custam, no mínimo, tudo quanto custar para recrutar, treinar, fornecer, pagar, e, em seguida, monitorar os guardas judiciais de nossos direitos básicos).

Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”)¹¹⁸.

Com efeito, essa compreensão que ora se expõe – de que a tributação tem objetivos e parte de determinados pressupostos, é dizer, de que existe uma matriz tributária a ser estudada dentro do respectivo contexto em que foi concebida – é de todo fundamental por ocasião do julgamento das causas tributárias. Como bem pontua Valcir Gassen: “Dissociar o direito tributário da realidade social e econômica brasileira é, antes de qualquer coisa, desconsiderar que o direito é um fenômeno humano.”¹¹⁹.

Na mesma linha, são certas as lições de Ubaldo Cesar Balthazar¹²⁰:

Estudar o tributo, conhecer a sua história, é importante, na medida em que é através da tributação, das condições por meio das quais os homens trabalham e produzem, e, sobretudo, das condições nas quais eles promovem o intercâmbio de suas riquezas que os Estados evoluem, condições essas que ditam seus conflitos exteriores assim como a vida interior.

Justamente por isso, optou-se por essa forma de abordagem das questões tributárias, de modo a permitir a correta compreensão da tributação como fenômeno complexo, que não se limita à transferência do patrimônio do particular para o Estado.

Paralelamente ao entendimento até agora exposto sobre a tributação, bem como ao breve resgate do surgimento e evolução do Direito Tributário no Brasil, deve-se ter em mente alguns dados de extrema importância para esta dissertação e para o operador do direito na aplicação do Direito Tributário brasileiro.

Pesquisas conclusivas apontam que o sistema tributário brasileiro tem caminhado no sentido contrário ao da justiça fiscal. O Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República – CDES demonstrou que o sistema tributário nacional é desigual e injusto, tendo detectado alguns problemas-chaves: 1) o sistema tributário regressivo e carga mal distribuída; 2) o retorno social é baixo em relação à carga tributária; 3) a estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego; 4) o pacto federativo é inadequado em relação à repartição de

¹¹⁸ Conforme comentado na Nota 10 *supra*, houve um grande avanço no âmbito do STF a respeito do entendimento jurisprudencial sobre a progressividade dos tributos, com o julgamento do RE nº 562.045, na sessão de 06.02.2013, no qual se discutia a constitucionalidade da previsão de alíquotas progressivas em relação ao ITCMD do Estado do Rio Grande do Sul. Como comentado, no referido julgamento o STF concluiu que todos os impostos, independentemente do caráter real ou pessoal, estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, e não somente os de caráter pessoal, em conformidade com o art. 145, § 1º, da CF/88.

¹¹⁹ GASSEN, Valcir. Reflexos sociais e econômicos das relações jurídicas tributárias. **Revista Jurídica CONSULEX**, ano XVI, n. 372, 15 jul. 2012, pp. 32-33.

¹²⁰ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005, p. 18.

suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades; e 5) não há cidadania tributária.

A pesquisa¹²¹ aponta de forma precisa, com gráficos, as causas e os indicadores que impedem o sistema tributário brasileiro de alcançar a equidade.

Como será demonstrado mais adiante, ao longo deste trabalho, o fato de a compreensão exposta neste primeiro capítulo ainda ser pouco disseminada prejudica, e muito, o julgamento das causas tributárias no âmbito do STF.

Além disso, ressalta-se também a falta de um olhar menos abstrato, alienado ou teórico, e mais voltado para a realidade do próprio Brasil, cuja história tributária é repleta de peculiaridades, como já se viu, e que não podem ser ignoradas.

Tem-se que essa excessiva preocupação com o constante crescimento da receita fiscal criou para o STF uma espécie de “obrigação” em auxiliar a implementação das necessárias políticas de ajuste econômico¹²².

Com efeito, o principal objetivo do primeiro capítulo foi explicitar a importância do Direito Tributário para o desenvolvimento econômico e social dos Estados e para a vida dos contribuintes, tendo em vista a complexidade da tributação, cuja noção não pode ser restringida à simples transferência de recursos privados para o Poder Público, conforme oportunamente enfatizado.

Paralelamente, objetivou-se firmar alguns acordos semânticos pressupostos à discussão proposta sobre a presença do consequencialismo nas decisões do STF em matéria tributária. Foram traçadas as noções gerais acerca da figura central do sistema tributário, qual seja, o tributo nos moldes atualmente concebidos.

Além disso, foram apresentadas as principais classificações das espécies tributárias, conforme os mais diversos critérios de relevância, tendo em vista que tais conhecimentos auxiliam a interpretação e a aplicação dos institutos tributários, e serão posteriormente retomados ao longo do trabalho, especialmente o capítulo terceiro.

Igualmente foram abordadas as peculiaridades da tributação no Brasil, tendo-se apresentado os fatos históricos relevantes, os principais números e características do

¹²¹ **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional:** Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011.

¹²² Vale salientar que alguns autores preferem fixar marcos anteriores à ordem constitucional de 1988 para fixar a tendência em justificar as decisões judiciais do STF nos efeitos econômicos, como Pereira Júnior (2009) e Duran (2010). No entanto, o objeto de pesquisa destes diz respeito à jurisprudência do STF em matéria de regulação do sistema financeiro nacional e dos planos econômicos de estabilização da moeda, não ao sistema tributário, como propõe este estudo.

sistema tributário nacional, bem como registrada a noção de tributação e os aspectos gerais das teorias em torno desse complexo fenômeno.

Na sequência, foram apontados os requisitos exigidos da legislação tributária, bem como se listou o rol das classificações mais usuais das espécies tributárias, conforme os mais diversos critérios de relevância, tendo em vista que tais conhecimentos auxiliam a interpretação e a aplicação dos institutos tributários, tendo sido posteriormente retomados ao longo do trabalho.

Após, abordou-se a tributação no Brasil, a partir de um breve resgate dos eventos históricos mais marcantes ao longo do tempo, da menção dos principais aspectos e características do sistema tributário nacional e da compilação de números e indicadores objetivos do atual contexto da tributação no país, especialmente acerca da carga tributária incidente sobre a sociedade e da distribuição de renda praticadas no país.

A abordagem se fez necessária em razão da insuficiência do modelo normativo do país como retrato da realidade vivenciada quanto à tributação brasileira ou da matriz tributária brasileira. Além disso, entende-se que o conhecimento das singularidades da tributação nacional é dado importante para a compreensão do estado atual das discussões no país, no âmbito do Poder Legislativo e do Poder Judiciário.

Por fim, fez-se uma breve incursão sobre a origem da tributação, para melhor evidenciar o seu papel e revelar o avanço civilizatório em que se traduz nos termos em que hoje praticada. Foram apresentados ainda os pontos chaves das principais teorias sobre a tributação e suas finalidades, realçando o conceito de matriz tributária, como a reunião das escolhas fundamentais em termos de tributação.

No próximo capítulo, faz-se a apresentação dos pensamentos sobre o consequencialismo.

2 CAPÍTULO A PONDERAÇÃO DE CONSEQUÊNCIAS NA DECISÃO JUDICIAL

No capítulo anterior, foram fixados alguns conceitos chaves para a abordagem desta dissertação, como a definição de tributo e algumas classificações necessárias, foram pontuados alguns fatos históricos e características relevantes, bem como se explicou um conjunto de noções fundamentais para a compreensão do fenômeno da tributação e da importância do Direito Tributário para o desenvolvimento econômico e social do Estado. De forma especial, anotou-se a impossibilidade de refletir sobre esse ramo do direito de forma dissociada dos aspectos políticos e econômicos.

Como já explicado, essas duas abordagens constantes do capítulo primeiro, marginalizadas da maioria dos manuais e desconhecidas por grande parte dos operadores do direito, igualmente acaba sendo ignorada por ocasião dos julgamentos das causas tributárias no STF. Desse contexto, conforme será abordado mais detalhadamente no capítulo terceiro, pela análise crítica dos julgados escolhidos, resultam alguns “equivocos” cometidos pelo STF, conforme os parâmetros que passam a ser estabelecidos neste capítulo segundo.

Como delineado na introdução, o principal objeto desta pesquisa é abordagem crítica do consequencialismo econômico presente na jurisprudência do STF em matéria tributária.

Por consequencialismo entende-se técnica decisória de utilização de argumentos (chamados consequencialistas) que justificam a adoção ou a rejeição de uma decisão com base nas consequências desejáveis ou indesejáveis que a decisão ou sua omissão têm ou potencialmente teriam. Bastante amplo nesses termos, o consequencialismo pode abarcar as ponderações sobre efeitos de diversas ordens, como a social, a política, a econômica, a sistêmica, ou de outras vertentes, a variar conforme a natureza da questão posta em discussão¹²³.

¹²³ Embora não seja o propósito da presente dissertação, cumpre registrar a existência de um grande número de abordagens que estudam o consequencialismo relacionando-o aos limites da decisão judicial em matéria de direitos sociais (especialmente à saúde, à assistência farmacêutica, à educação, por exemplo). Segundo essa ótica, o argumento da reserva do financeiramente possível é tomado como espécie de argumento consequencialista, a necessariamente ser observado nesse tipo de decisão, sob pena de ineficácia de seus termos. Tal vertente dos debates sobre o consequencialismo reflete sobre se a escassez de recursos públicos funciona ou não como limite fático à efetivação dos direitos sociais prestacionais, e se tal elemento de ordem prática deve ou não ser considerado por ocasião das decisões judiciais nessas questões. Para aprofundamento dessa discussão específica, que não será tratada na presente oportunidade, confirmam-se: AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez & escolha**: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010; BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da

Nesse sentido, o presente capítulo fornece as bases teóricas sobre o tema proposto, cuidando de compilar o que se reputou de relevante no pensamento hoje existente a respeito do consequencialismo na teoria da decisão judicial, sobretudo no que diz respeito às diversas formas de valoração das consequências por essa ocasião, ao grau de importância e às críticas. Mostra-se que, sempre presente, o consequencialismo pode se apresentar algumas vezes de forma mais, e outras de maneira menos, explícita.

Considerando a necessidade de fornecer esse panorama, fez-se imperiosa uma abordagem teórica mais ampla, de modo a, posteriormente, restar permitido o corte metodológico proposto neste trabalho, voltado a detectar as formas de avaliação das consequências tão somente econômicas, quando dos debates no âmbito do STF, de forma a deixar de lado os juízos consequencialistas quanto aos efeitos das decisões judiciais em outras searas.

Um segundo corte metodológico necessário foi a delimitação de seu objeto a algumas decisões do STF apenas em matéria tributária, selecionadas em função de sua relevância, em razão das diversas peculiaridades desse ramo do direito, conforme já demonstrado no capítulo primeiro. Assim, mesmo se reconhecendo que o uso do argumento consequencialista (inclusive o de cunho econômico) se faz presente por ocasião dos julgamentos de outras matérias, como Direito do Trabalho, do Consumidor, Administrativo, entre outros, este trabalho limita-se à análise das decisões do STF envolvendo o Direito Tributário.

O aporte teórico feito no presente capítulo tem o propósito especial de sugerir a noção de “consequencialismo” a ser utilizada nesta dissertação. Isso porque os estudos sobre a temática ainda são de alguma forma pouco convergentes e o uso do termo assim, sem a devida contextualização, pode sugerir muitas acepções ou vagueza excessiva. Alguns autores preferem tomar o consequencialismo como sinônimo de

dignidade da pessoa humana. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011; BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012; DIAS, Jean Carlos. **O controle judicial de políticas públicas**. Coleção Gilmar Ferreira Mendes v. 4. São Paulo: Método, 2007; GRINOVER, Ada Pellegrini Grinover; WATANABE, Kazuo (Coords.). **O controle jurisdicional de políticas públicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2011; KRELL, Andreas J.. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002; MANCUSO, Rodolfo Carmargo. **Acesso à justiça: condicionantes legítimas e ilegítimas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011; SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Orgs.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. 2. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010; SGARBOSSA, Luís Fernando. **Crítica à teoria dos custos dos direitos: volume 1. Reserva do possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2010.

pragmatismo¹²⁴, ao passo que outros negam essa aproximação¹²⁵. Há os que usam essa expressão sem autonomia, apenas para caracterizar um elemento do pensamento pragmatista¹²⁶. Há ainda abordagens do consequencialismo no contexto do utilitarismo¹²⁷, e também o contrário, que colocam este último como forma do primeiro¹²⁸. Existem, ainda, aqueles que buscam conferir ao consequencialismo uma definição autônoma, independente de terceiros fundamentos teóricos subjacentes¹²⁹.

Dessa maneira, resta justificada a necessidade de exposição – ainda que sumária em alguns pontos – das diversas ideias sobre o consequencialismo. Uma preocupação especial do presente capítulo diz com a não realização de mera “importação” da produção teórica estrangeira, cuidando-se, sempre que possível, de contextualizar criticamente as discussões existentes nos cenários prático e acadêmico brasileiros.

Antes de ingressar propriamente nesses pensamentos teóricos dos autores escolhidos, cumpre registrar a importância de se estudar o consequencialismo presente nas decisões judiciais.

É bem verdade que o chamado argumento consequencialista não é tipicamente jurídico, porquanto não esteja baseado em normas ou princípios do direito. A despeito disso, vislumbra-se uma imediata necessidade em estudar melhor a atenção dada às consequências das decisões judiciais. No Brasil, constatando essa influência das

¹²⁴ Conforme, por exemplo, ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

¹²⁵ “(...) Assim, apesar da ênfase que coloca sobre as consequências, o pragmatismo jurídico não é uma forma de *consequencialismo*, o conjunto de doutrinas filosóficas (o mais proeminente utilitarismo), que avalia ações de acordo com o valor de suas consequências: a melhor ação é a que tem as melhores consequências.”. No original: “(...) *So despite the emphasis it places on consequences, legal pragmatism is not a form of consequentialism, the set of philosophical doctrines (most prominently utilitarianism) that evaluates actions according to the value of their consequences: the best action is the one with the best consequences. (...)*”. (POSNER, Richard A. *Legal Pragmatism. Metaphilosophy*, vol.25, nos.1/2, jan. 2004.).

¹²⁶ É como entendem Thamy Pogrebinski e José Eisenberg, por exemplo. Nesse sentido, EISENBERG, José; POGREBINSCHI, Thamy. Pragmatismo, direito e política. **Novos Estudos**, CEBRAP, n. 62, mar. 2002, pp. 107-21. Disponível em: <http://www.novosestudios.com.br/v1/files/uploads/contents/96/20080627_pragmatismo_direito.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2012. POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria política e social**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005; e _____. **O que é o pragmatismo jurídico?** Disponível em: <<http://www.soc.pu.c-rio.br/cedes/PDF/paginateoria/pragmatismo.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2012.

¹²⁷ Como MEGALES, Damián Salcedo. “Consequencialismo y imparcialidad”. **Revista de filosofia**, n. 5, 1991. Disponível em: <<http://revistas.ucm.es/fsl/00348244/articulos/RESF9191120163A.PDF>>. Acesso em: 29 set. 2010; _____. “Una réplica a «La estructura consequencialista del utilitarismo»”. **Revista de filosofia**, n. 6, 1991. Disponível em: <<http://revistas.ucm.es/fsl/00348244/articulos/RESF9191220431B.PDF>>. Acesso em: 29 set. 2010.

¹²⁸ “*O utilitarismo é uma forma de consequencialismo. Consequencialismo é a categoria mais ampla, e oferece a esse respeito um rótulo mais conveniente. (...)*” (FINNIS, John. **Fundamentos de ética**. Tradução de Arthur M. Ferreira Neto. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 84.).

¹²⁹ É o caso de SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, n. 248, maio/ago. 2008, pp. 130-158.

consequências, uma pesquisa realizada em 2005 com suporte da Associação dos Magistrados Brasileiros – AMB formulou a seguinte pergunta a determinado universo de magistrados: “Do seu ponto de vista, as decisões judiciais devem orientar-se *preponderantemente* por parâmetros legais, atentar para as suas consequências econômicas, ter compromisso com suas consequências sociais?”¹³⁰.

Os dados obtidos em resposta variam um tanto conforme o gênero, a idade dos magistrados entrevistados, se são casados ou solteiros, se pertencem à primeira ou à segunda instância e se estão na ativa ou aposentados. Apesar disso, o resultado geral mostrou que 86,5% dos magistrados responderam que as decisões judiciais devem orientar-se preponderantemente por parâmetros legais. Sem prejuízo, 78,5% entenderam que o compromisso com as consequências sociais também deve se fazer presente, e 36,5% julgaram que também se deve atentar para as consequências econômicas das decisões.

À guisa de conclusão sobre os dados, a pesquisa afirma categoricamente o seguinte: “Chamados a decidir sobre questões que têm reflexos diretos sobre a economia e o desenvolvimento social do país, os juízes brasileiros (...) baseiam-se preponderantemente na lei, sem ignorar as consequências econômicas e sociais de suas sentenças”¹³¹.

Esses dados são tidos aqui como indício de que considerações de ordem prática nas decisões judiciais também estão presentes ao lado dos fundamentos estritamente jurídicos. Com isso, cogita-se que o cumprimento dos parâmetros legais não apenas permite, mas também demanda, e pode se dar, sem prejuízo da consideração das consequências para a correta aplicação da decisão judicial.

Nesse contexto, o estudo da questão resta justificado, dada a premência de se debater melhor em que termos pode e/ou deve ser feita a ponderação de consequências no raciocínio decisório do julgador, de forma a lançar luz sobre os diversos pontos envolvidos.

Nesse sentido, considera-se necessário compreender o que as diversas correntes teóricas e seus principais expoentes pensam sobre o assunto de forma abstrata – isto é, o que se pensa acerca da ponderação de consequências nas decisões judiciais *lato sensu* –

¹³⁰ Para maiores detalhes, vide SADEK, Maria Tereza. **Magistrados Brasileiros: caracterização e opiniões**. Disponível em: <<http://www.amb.com.br/portal/docs/pesquisa/PesquisaAMB2005.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2012; e SADEK, Maria Tereza (Coord.). **Magistrados: uma imagem em movimento**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

¹³¹ COLLAÇO, Rodrigo. Auto-retrato dos magistrados brasileiros. In: SADEK, Maria Tereza (Coord.). **Magistrados: uma imagem em movimento**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 9.

para, então, refletir juridicamente de maneira mais adequada a respeito de como podem e/ou devem ser considerados os efeitos notadamente econômicos das decisões que versem exclusivamente sobre questões tributárias.

Dando sequência à dissertação, portanto, este capítulo apresenta duplo objetivo. Inicialmente, faz-se a apresentação do pensamento de Neil MacCormick, dentro do contexto da teoria da argumentação. Em seguida, traçam-se as linhas gerais do pragmatismo enquanto corrente filosófica, para, ato contínuo, explicar a teoria de Richard Posner, bem como as críticas a este último formuladas por Ronald Dworkin. De forma residual, pincelam-se as ideias de outros autores, como Tathiane dos Santos Piscitelli, Fábio Martins de Andrade e Luis Fernando Schuartz, sobre o consequencialismo como vem sendo assimilado no Brasil. Isso, com o escopo de apresentar o espectro das teorias que se preocupam em refletir sobre as consequências nas decisões judiciais.

Como será visto adiante, a abordagem de cada um desses autores é diferente e está situada em um contexto específico. Não há uma teoria menos importante que a outra, devendo-se esclarecer que a escolha dos autores acima referidos deu-se em função do que se acredita contribuir mais para a presente pesquisa. Como será visto com maiores detalhes adiante, foram tais autores, especialmente MacCormick e Posner, quem mais longamente refletiram sobre a possibilidade de as consequências integrarem o processo decisório.

Em seguida, para alcançar o objetivo secundário deste capítulo, passa-se a analisar o que as teorias expostas podem aportar rumo à construção de um modelo que forneça os parâmetros para situar o argumento consequencialista no âmbito da decisão judicial. O segundo objetivo do capítulo, portanto, é identificar as balizas possíveis quanto à ponderação de consequências, a partir dos detalhes teóricos apresentados, de forma a aplicá-los, no próximo capítulo, o terceiro, quando da análise dos casos representativos escolhidos na jurisprudência do STF, aferindo se a praxe da corte tem se apresentado adequada ou não.

Dadas as instruções, passa-se a cumpri-las.

2.1. Neil MacCormick: a argumentação fundada em consequências

Primeiramente, considerou-se pertinente ao desenvolvimento deste trabalho o pensamento desenvolvido por Neil MacCormick¹³², inserido no âmbito da teoria da argumentação jurídica, mais especificamente versando sobre a justificação das decisões judiciais.

Como salienta Manuel Atienza¹³³, as teses de Neil MacCormick, juntamente com as de Robert Alexy¹³⁴, configuram o que se chama de atual “teoria padrão da argumentação jurídica”. Explica Atienza que ambos MacCormick e Alexy têm ideias substancialmente coincidentes, percorreram o mesmo caminho, mas de alguma maneira em sentidos opostos, já que MacCormick iniciou seus estudos a partir da análise das argumentações e justificações como de fato ocorrem na prática para, daí, elaborar sua teoria da argumentação, ao passo que Alexy primeiramente formulou seu pensamento sobre a argumentação prática para então lançar-se sobre a argumentação jurídica¹³⁵.

O pensamento de Robert Alexy encontra-se na obra *Theorie der juristischen Argumentation: Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung* (traduzida no Brasil para “Teoria da argumentação jurídica: a teoria do

¹³² Professor Sir Donald Neil MacCormick (1941-2009) formou-se em filosofia e literatura pela Universidade de Glasgow (1959-1963) e em direito pela Universidade de Oxford (1963-1965). De 1972 a 2008, foi professor na Universidade de Edimburgo, na Escócia. Entre 1999 e 2005, foi membro do Parlamento Europeu, pela Escócia, representando o Partido Nacional Escocês, dentro do grupo parlamentar *The Greens – European Free Alliance* (Os Verdes - Aliança Livre Europeia). Essa experiência lhe rendeu um grande aporte intelectual, tendo chegado a afirmar que, em alguns aspectos, a argumentação legislativa era menos diferente da argumentação judicial do que geralmente se supõe ou se sugere. No início de sua carreira, seu pensamento recebeu grande influência de H. L. A. Hart, então professor de teoria do direito em Oxford. Conforme definição do próprio autor, em entrevista concedida em janeiro de 2008 aos tradutores brasileiros de seu *Retórica e Estado de Direito*, que se encontra em apêndice, MacCormick desenvolveu uma “teoria institucional do Direito” e uma “teoria da argumentação jurídica”, na qual reconhece a importância do silogismo jurídico e, ao mesmo tempo, a insuficiência da argumentação puramente dedutiva para a solução de problemas que vão além da dedução. Para esses casos, MacCormick defende a universalidade e um tipo restrito de consequencialismo para alcançar a melhor decisão.

¹³³ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006, pp. 14-15.

¹³⁴ Robert Alexy (1945-) iniciou seus estudos na Universidade de Göttingen em 1968, tendo cursado ao mesmo tempo as graduações de direito e de filosofia. Em 1976, recebeu o título de doutor, com a sua *Teoria da Argumentação Jurídica*. Entre 1994 e 1998, foi presidente da secção alemã da Associação Internacional de Filosofia do Direito e Filosofia Social. É considerado como um dos mais importantes filósofos do direito da atualidade. Atualmente, professor titular de Direito Público na Universidade Christian-Albrechts de Kiel, na Alemanha.

¹³⁵ “(...) MacCormick – como se viu – parte das argumentações ou justificações das decisões tal e como, de fato, elas ocorrem nas instâncias judiciais e, a partir daí, elabora uma teoria da argumentação jurídica que ele acaba por considerar como fazendo parte de uma teoria geral da argumentação prática. Alexy, pelo contrário, parte de uma teoria da argumentação prática geral que ele projeta, depois, para o campo do Direito. O resultado a que ele chega, a tese central de sua concepção, consiste em considerar o discurso jurídico, a argumentação jurídica, como um caso especial do discurso prático geral, isto é, do discurso moral. Essa abordagem diferente faz com que a concepção de Alexy esteja, de certo modo, mais distante da prática real da argumentação jurídica que a de MacCormick (...)” (ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006, pp. 159-160.

discurso racional como teoria da fundamentação jurídica”¹³⁶), de 1978, coincidentemente o mesmo ano em que MacCormick publicou sua teoria análoga, como será visto mais à frente.

Alexy formulou uma teoria que se pretende normativa e analítica ao mesmo tempo, mas cuja preocupação é muito mais procedimental do que com qualquer outro elemento. Alexy elaborou diversas regras fundamentais e formas como condições para o desenvolvimento da comunicação via discurso (argumentação).

Ocorre que a referida vertente procedimentalista é tomada aqui como limitada. Grosso modo, pode-se dizer que Alexy estabeleceu um modelo (ideal) no qual reduziu demasiadamente a complexidade da argumentação jurídica. A simples observância das regras do “jogo” por ele propostas, entende-se, não garante uma decisão adequadamente justificada. Embora sua teoria reconheça que existem raciocínios consequencialistas, Alexy não mostra, por exemplo, como tal dimensão se articula na argumentação jurídica¹³⁷.

Além disso, a teoria da argumentação jurídica de Alexy não analisa os resultados práticos da argumentação no direito – em alguma medida, essa também é uma carência da teoria de MacCormick, como será aprofundado oportunamente. Por essa crítica, entenda-se a falta de correlação entre o modelo concebido e o cotidiano, que analise a observância dos procedimentos sugeridos e a respectiva adequação de casos concretos tomados como parâmetro.

Alexy cuidou de uma teoria excessivamente normativa (sobre como deveria ser a argumentação jurídica). Com isso, desapegou-se dos fatos, da existência de diversas modalidades e de como se desenvolvem tais tipos de argumentação jurídica, inclusive fora dos tribunais. Consequentemente, não dá conta de explicar os fenômenos relacionados ao raciocínio jurídico como um todo multifacetado.

De fato, a teoria de Alexy não explica como a argumentação de fato ocorre. Além disso, como pontuado, não dá a devida atenção à existência de argumentação jurídica também quando da produção do direito, da elaboração das normas. Quanto a esses dois pontos, existe uma pequena vantagem da teoria de MacCormick, comparativamente à de Alexy, como também será visto adiante.

¹³⁶ Confira-se ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005.

¹³⁷ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito**: teorias da argumentação jurídica. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006, p. 200.

Para Atienza, “(...) um dos maiores defeitos da teoria padrão da argumentação jurídica é precisamente o fato de ela não ter elaborado um procedimento capaz de representar adequadamente como os juristas fundamentam, de fato, as suas decisões”¹³⁸. Embora para Manuel Atienza esse seja um problema tanto de MacCormick quanto de Alexy, parece que neste último a preocupação com a realidade prática se fez ainda menos presente. MacCormick, entretanto, também não chegou a desenvolver suficientemente a questão.

Com essa breve exposição crítica do pensamento de Robert Alexy, reputa-se explicada a decisão de não escolher a sua teoria da argumentação como base teórica para o tema desta dissertação.

Com efeito, a opção por MacCormick se deu em razão de sua teoria ter sistematizado melhor, acredita-se, a argumentação jurídica. Ademais, em sua vertente, foi MacCormick quem mais longamente tratou da possibilidade de as consequências integrarem o processo de justificação das decisões judiciais, com determinado peso e momento de sua consideração, como detalhado adiante, ao passo que Alexy não se debruçou sobre esse tópico. Esse dado justifica a escolha de MacCormick para a abordagem da questão tratada neste trabalho.

Antes de ingressar propriamente no pensamento de Neil MacCormick, entretanto, impende-se situar o autor em seu universo teórico.

2.1.1. O que são as teorias da argumentação e por que a preocupação com elas

Em definição basicamente tautológica, cuidam as teorias da argumentação de refletir sobre o processo de fornecimento de razões para o convencimento do interlocutor (ou auditório) ou, de forma mais sintética, da apresentação de argumentos persuasivos. Trata-se da atividade de colocar argumentos contra ou a favor de uma tese ou proposição¹³⁹. Por conseguinte, as teorias da argumentação jurídica cuidam da produção de argumentação em contextos jurídicos, seja na fase de produção de normas jurídicas, seja por ocasião de sua aplicação, de forma concreta ou abstrata (dogmática)¹⁴⁰.

¹³⁸ Idem, ibidem, p. 216.

¹³⁹ MACCORMICK, Neil. *Argumentation and Interpretation in Law*. **Ratio Juris**, v. 6, n. 1, p. 16-29, 1993.

¹⁴⁰ Sobre o assunto, confirmam-se ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006, pp. 18-19; e

Por seu turno, é chamado de justificação o processo de apresentação dos argumentos (razões) que conduziram à decisão, de forma a demonstrar a adequação e a correção das conclusões alcançadas. A justificação não se confunde com a simples fundamentação da decisão¹⁴¹. Esta última é mero requisito de validade das decisões judiciais e para cujo atendimento se reputa suficiente a mera apresentação formal da motivação. Já para que se tenha uma decisão justificada, faz-se necessário que seja embasada em “boas razões”, conforme a argumentação desenvolvida no respectivo contexto (o que sinaliza a inexistência de um padrão único de justificação e que essa depende das condições em que situada).

Há vasta produção intelectual estudando a argumentação. Por não ser esse o escopo central desta dissertação, aqui optou-se por apenas registrar que a preocupação com a argumentação como objeto de estudo existe desde a civilização grega e romana¹⁴². Aristóteles (384-322 a.C.) estudou a retórica, e a considerava como a arte de apresentar argumentos com eloquência, de forma persuasiva. Em Aristóteles, “a Retórica é a faculdade de ver teoricamente o que, em cada caso, pode ser capaz de gerar persuasão”¹⁴³. Em seus estudos sobre a retórica, o filósofo grego preocupou-se em identificar melhores técnicas para o discurso alcançar seu propósito em cada situação, pois, não sendo ditos da melhor maneira, os discursos têm sua eficácia comprometida¹⁴⁴.

BRETON, Philippe; GAUTHIER, Gilles. **História das teorias da argumentação**. Tradução de Maria Carvalho. Lisboa: Bizâncio, 2001.

¹⁴¹ CF/88, art. 93, inciso IX: “Art. 93. *Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: (...) IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;* (Redação dada pela EC nº 45, de 2004). CPC, art. 458: “Art. 458. *São requisitos essenciais da sentença: I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a sumo do pedido e da resposta do réu, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo; II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito; III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões, que as partes lhe submeterem.*”.

¹⁴² Para um panorama da ascensão e declínio do estudo da argumentação, confira-se BRETON, Philippe; GAUTHIER, Gilles. **História das teorias da argumentação**. Tradução de Maria Carvalho. Lisboa: Bizâncio, 2001.

¹⁴³ ARISTÓTELES. **Retórica das paixões**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 33.

¹⁴⁴ A preocupação de Aristóteles era buscar formas de fazer prevalecer a verdade e a justiça nos discursos e nas opiniões formadas a partir dele. Com efeito, Aristóteles discorre sobre as paixões como mudanças no estado de espírito da audiência provocadas pelo orador – sistematizou-as como a cólera, a calma, o amor, o ódio, o temor, a confiança, a vergonha, a imprudência, o favor, a compaixão, a indignação, a inveja, a emulação, o desprezo – teorizando que quem discursa deve conhecer bem aqueles que deseja persuadir para poder conduzir habilmente os argumentos e, assim, despertar os sentimentos que deseja em sua audiência. Com efeito, deve-se ter em mente que, por discurso, entende-se “*toda produção verbal, escrita ou oral, constituída por uma frase ou por uma seqüência de frases, que tenha começo e fim e apresente certa unidade de sentido*” (REBOUL, Olivier. **Introdução à retórica**. São Paulo: Martins

Durante a maior parte da Idade Média e nos momentos históricos subsequentes, a retórica perdeu seu esplendor, ainda que em alguns breves momentos tenham-se intercalado estudos sobre o tema. No século XX, Chaïm Perelman¹⁴⁵ foi o responsável pela renovação do interesse intelectual da retórica. Com o seu *Traité de l'Argumentation: La nouvelle rhétorique* (“Tratado da Argumentação: a nova retórica”¹⁴⁶), Perelman retomou o trabalho desenvolvido por Aristóteles, mas renovando-o, o que lhe garantiu o epíteto de fundador da retórica moderna. Concebendo a (nova) retórica de forma mais ampla, como “o estudo das técnicas discursivas que visam a provocar ou intensificar a adesão de certo auditório às teses apresentadas”¹⁴⁷, englobou todo o campo da argumentação. Na teoria da argumentação de Perelman, desempenha papel relevante o auditório, definido como “o conjunto daqueles que o orador quer influenciar com sua argumentação”¹⁴⁸.

Perelman, nas mais de seiscentas páginas de sua obra sobre a nova retórica, enfatiza a argumentação como uma renúncia à força como solução única dos problemas,

Fontes, 1988, p. XIV). Diz-se que a retórica se aplica a todos os discursos que visam a persuadir, o que perfaz uma redundância, na medida em que a linguagem é sempre utilizada como um instrumento para que o homem interaja com outros, em relações nas quais são manifestados sentimentos, ideias, imagens, valores, percepções, posicionamentos, ações, interesses, aspirações, dentre outros produtos simbólicos da mente humana. Aristóteles divide a retórica em três gêneros: o deliberativo, o judiciário e o epidítico (ou demonstrativo), cada um com sua finalidade própria. O primeiro tem o objetivo de persuadir ou dissuadir, tendo como exemplos os conselhos, com uma preocupação para o tempo futuro. No gênero judiciário, procura-se defender ou acusar, formulando juízos sobre um acontecimento passado, classificando-o como justo ou injusto. Já o discurso epidítico tem por fim louvar ou censurar, do que são exemplos os discursos dos políticos, os elogios, os efeitos de estilo, concentrando-se nos fatos presentes. A despeito disso, por muito tempo, a retórica continuou sendo vista com desprestígio, dado que era associada aos sofistas – sábios errantes então malvistas pela sociedade por ganharem a vida dando lições de eloquência, ensinando como jogar com as palavras para se sobrepor aos adversários e transmitindo outros conhecimentos filosóficos para que seus alunos alcançassem seus objetivos nos negócios, nas assembleias e nos tribunais. Platão, por exemplo, considerava a retórica imoral, ao passo que Aristóteles ponderava que essa arte em si não poderia ser tomada como moral ou não. Para aprofundamento, por todos, confirmam-se ARISTÓTELES. **Arte retórica e arte poética**. Rio de Janeiro: Ediouro, [1980?]; _____. **Retórica das paixões**. São Paulo: Martins Fontes, 2000; PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica: nova retórica**. São Paulo: Martins Fontes, 1998; REBOUL, Olivier. **Introdução à retórica**. Tradução de Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

¹⁴⁵ Chaïm Perelman (1912-1984) concluiu seu doutoramento em direito em 1934 na Universidade de Bruxelas e em filosofia, em 1938, sobre lógica formal. Foi professor de Lógica, Moral e Filosofia na Universidade de Bruxelas até 1978. É tido como o responsável pela reabilitação do valor filosófico da retórica. Sua grande obra é *Traité de l'Argumentation: La nouvelle rhétorique* (Tratado da Argumentação: a nova retórica), editada em 1958, com a colaboração de Lucie Olbrechts-Tyteca, após dez anos de pesquisa sobre o assunto.

¹⁴⁶ PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação: a nova retórica**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

¹⁴⁷ PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica: nova retórica**. Tradução de Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 154.

¹⁴⁸ PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação: a nova retórica**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 22. Para Perelman, todos os que discursam devem ter em mente o conceito de auditório para poder melhor embasar ou adaptar sua mensagem e atingir seus objetivos.

bem assim como uma maneira de conferir sentido à liberdade humana, pois é condição para que o homem faça escolhas de forma racional.

Com efeito, deixando-se para outro momento o aprofundamento dos detalhes da teoria de Perelman, importa registrar, considerando os propósitos desta dissertação, a importância dos estudos feitos por esse autor no campo da argumentação¹⁴⁹. Oportunamente, será analisado o seu pensamento sobre o argumento pragmático¹⁵⁰, classificado por ele como espécie de argumento baseado na estrutura do real, isto é, que se relaciona a fatos.

Dito isso, retoma-se a explicação do que Neil MacCormick pensa sobre argumentação.

Fundamentalmente, as teses de MacCormick sobre argumentação jurídica encontram-se na obra *Legal reasoning and legal theory* (traduzida para “Argumentação jurídica e teoria do direito”¹⁵¹), de 1978, e, posteriormente aprofundadas e

¹⁴⁹ Perelman esclareceu a diferença entre lógica e retórica, a primeira ocupa-se das verdades absolutas, enquanto a segunda é absorvida pelo objetivo de convencer ou obter adesão. Dessa forma, os argumentos lógicos são coercitivos e indiscutíveis, ao passo que a argumentação retórica pode ser questionada, também estando a audiência livre para anuir ou não a um discurso. Para Perelman, toda argumentação pressupõe uma seleção de fatos e valores. Faz parte da escolha das premissas: a) escolha dos elementos e a ordem de apresentação; b) escolha do modo de apresentação; e c) os julgamentos de valor, intrínsecos a todo o procedimento. Igualmente, o orador também seleciona como apresentará as premissas: as formas verbais, as modalidades de expressão de pensamento e as figuras retóricas. Validamente, todo discurso é composto por expedientes argumentativos que interagem entre si, divididos em dois grandes grupos, os quais Perelman denomina processos de ligação e processos de dissociação. Os processos de ligação são “(...) esquemas que aproximam elementos distintos e permitem estabelecer entre eles uma solidariedade que visa, seja estruturá-los, seja valorizá-los positiva ou negativamente um pelo outro” (PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação**: a nova retórica. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 215), são eles: argumentos quase-lógicos, argumentos baseados na estrutura do real e as ligações que fundamentam a estrutura do real. Os processos de dissociação, por sua vez, são “(...) técnicas de ruptura com o objetivo de dissociar, de separar, de desunir elementos considerados um todo, ou pelo menos um conjunto solidário dentro de um mesmo sistema de pensamento. A dissociação terá o efeito de modificar tal sistema ao modificar algumas das noções que constituem suas peças mestras” (Idem, ibidem, p. 215). Os argumentos quase-lógicos são os que pretendem uma força de convicção semelhante àquela apresentada pelos raciocínios lógicos, sendo construídos à imagem desses últimos, mas tendo o caráter de não-formais. Já os argumentos baseados na estrutura do real valem-se da realidade “(...) para estabelecer uma solidariedade entre juízos admitidos e outros que se procura promover” (Idem, ibidem, p. 297). Por fim, as ligações que fundamentam a estrutura do real são os raciocínios expressados sob a forma de exemplos, ilustrações, modelos e analogias.

¹⁵⁰ “Denominamos argumento pragmático aquele que permite apreciar um ato ou um acontecimento consoante suas consequências favoráveis ou desfavoráveis. (...)”. (PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação**: a nova retórica. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 303.).

¹⁵¹ MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução de Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

amadurecidas, em *Rhetoric and the rule of law* (no Brasil, “Retórica e Estado de Direito”¹⁵²), de 2005.

A teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick propõe-se a não somente descrever como as decisões jurídicas se justificam de fato, mas também a prescrever um modelo, um passo a passo, a ser seguido para obter uma decisão bem justificada¹⁵³.

MacCormick explica a importância que dá à teoria da argumentação jurídica, pois atribui à qualidade desta última um parâmetro avaliativo para medir a qualidade do Estado de Direito. Explica seu pensamento da seguinte forma:

(...) parece-me que o dever que os juízes têm de mostrar fidelidade ao Direito nos seus detalhes, e mesmo o Estado de Direito (*rule of Law*) em geral, são mais bem realizados no contexto de justificações cuidadosamente construídas, fundamentando as decisões judiciais. Afirmções de razões superficiais, simplesmente recitando uma regra e imputando um significado a ela no contexto dos fatos de um caso, são insuficientes. Sempre que as partes de um caso litigioso levantarem argumentos sérios sobre problemas de interpretação, ou de classificação, ou de relevância, ou de prova, é importante que a corte responda séria e cuidadosamente e leve em conta, na sua decisão, argumentos dos tipos que expliquei. Isso não garante, claro, fidelidade ao Direito, mas tende a favorecê-la.¹⁵⁴

Situado o objeto da teoria da argumentação jurídica, bem como revelada a contribuição que dela pode vir para o aperfeiçoamento das decisões judiciais, aos propósitos desse trabalho, importa agora conhecer com mais detalhes o pensamento de Neil MacCormick sobre a aceitabilidade das consequências nas decisões judiciais e em que medida as decisões podem ser justificadas ou tomadas como corretas a partir de suas consequências.

2.1.2. Um consequencialismo “decisivo” comprometido com a coerência e a consistência no Direito

¹⁵² MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Tradução de Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. Logo no prólogo da obra, o autor explica: “Este livro oferece uma teoria da argumentação jurídica. Ele revisa as posições apresentadas em meu *Legal reasoning and legal theory de 1978, levando em consideração críticas significativas feitas àquele trabalho e, também, respondendo ao trabalho de outros estudiosos.*” (p. 1).

¹⁵³ “A proposta de MacCormick é oferecer um “roteiro” por meio do qual possamos escolher quais propostas interpretativas seriam mais adequadas. Nesse teste de adequação, deve verificar-se, segundo o autor, o requisito de universalidade, um juízo de consequência, além do critério de coerência.” (MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira; ROESLER, Cláudia Rosane; JESUS, Ricardo Antonio Rezende de. A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick: caracterização, limitações, possibilidades. **Novos Estudos Jurídicos** (Eletrônica), v. 16, p. 234-250, 2011. Disponível em: <<http://siaiweb06.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/3281/2064>>. Acesso em: 19 dez. 2012.).

¹⁵⁴ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Tradução de Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 371.

Sobre esse ponto, reputam-se essenciais os capítulos quinto (“Justificação de segunda ordem”) e sexto (“Argumentos consequencialistas”) da obra *Argumentação jurídica e teoria do direito*, de 1978; o artigo *On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin*¹⁵⁵, de 1983; e o capítulo sexto (“Argumentação fundada em consequências”) do livro *Retórica e Estado de Direito*, de 2005, nos quais fica claro o papel do argumento consequencialista na teoria de MacCormick.

Para esse autor, a justificação dedutiva, baseada no raciocínio lógico e fundada nas regras existentes, não deve ser desprezada, porquanto bastante comum na prática do dia a dia. Entretanto, embora esse tipo de justificação não ofereça maiores problemas teóricos, encontra limites, classificados por MacCormick como sendo de três tipos. O primeiro limite diz respeito ao *problema de interpretação*, quando as regras são ambíguas ou indeterminadas, por exemplo. O segundo limite ocorre quando os fatos não se enquadram nas regras existentes, cuidando-se de um *problema de relevância*. A terceira situação apontada por MacCormick na qual a justificação dedutiva é insuficiente diz respeito ao *problema de classificação*, quando a questão consiste em reputar correta a consideração de determinados fatos (chamados secundários) à categoria dos fatos chamados operativos (que efetivamente atraem a incidência de uma regra). O problema de classificação como terceiro limite da justificação dedutiva é muito semelhante ao problema de interpretação, já que na prática redonda em saber se a norma se aplica ou não aos fatos considerados. MacCormick, entretanto, preferiu separar do problema de interpretação o problema de classificação.

Thamy Pogrebinschi explica melhor esse terceiro limite da justificação dedutiva:

(...) A questão, nesses casos [problemas de classificação], é a de saber se os fatos provados “r”, “s”, “t” (os fatos primários) podem mesmo fazer com que a regra “p” (da fórmula se “p” então “q”) entre em operação. Ou seja, há determinados fatos, os quais MacCormick chama de “fatos operativos” responsáveis pela operacionalidade de cada regra. Em outras palavras, sem a ocorrência destes fatos, a regra não é aplicável ao caso em questão. O problema então consiste em classificar os fatos primários já comprovados como pertencentes à categoria dos fatos secundários – os quais, afinal, constituem os fatos operativos para uma dada regra. Ora, para o leitor atento, já está claro que este *problema de classificação* em muito se assemelha ao já explicado problema de interpretação. Porém, MacCormick acredita haver motivo suficiente para considerar os dois problemas como distintos. Antes de qualquer coisa, o problema de interpretação diz respeito às regras, enquanto o problema de classificação refere-se aos fatos. Deste modo, enquanto que o problema de interpretação se apresenta na forma “se p então q deve ser interpretado como se p’ então q ou se p” então q?”, o problema de classificação se reveste da forma “r, s, t são uma instância de p, para os

¹⁵⁵ MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*. vol. 58, n. 2, mai. 1983, pp. 239-58.

propósitos de aplicar a fórmula se p então q?”. Ao lado e diferentemente do problema de interpretação, portanto, o problema de classificação constitui a terceira limitação que MacCormick identifica na justificação dedutiva.¹⁵⁶

Para essas hipóteses nas quais a justificação dedutiva não se assenta, MacCormick formulou a chamada justificação de segunda ordem, preocupada com a justificação da escolha da decisão quando existentes diferentes possibilidades de decisões rivais. Esse conceito – a justificação de segunda ordem – é tido entre os estudiosos da teoria da argumentação como sua principal contribuição para o tema da justificação no direito. Na explicação de Pogrebinschi sobre o pensamento de MacCormick,

(...) a justificação de segunda ordem inclui testar umas contra as outras as possibilidades de decisão rivais, de modo a rejeitar aquelas que não satisfaçam os testes relevantes – isto é, o teste daquilo que faça sentido no mundo e aquilo que faça sentido no contexto do sistema jurídico. (...)

Assim, para que uma decisão faça sentido no mundo, sua justificação necessariamente possui, segundo MacCormick, três características: a) ela é *consequencialista*, na medida em que o juiz deve considerar as consequências de tomar uma decisão de um modo ou de outro; b) ela é *estimativa* (ou avaliativa), uma vez que faz com que o juiz se pergunte acerca da aceitabilidade ou não de tais consequências e c) ela é *subjetiva*, pois os juízes ao avaliar as consequências de possibilidades rivais de decisão podem, por exemplo, conferir pesos diferenciados aos critérios distintos de avaliação.

Se a necessidade de a decisão fazer sentido no mundo consiste no primeiro elemento essencial da justificação de segunda ordem, seu segundo elemento essencial, por sua vez, consiste na necessidade de a decisão fazer sentido no sistema jurídico. A ideia básica por trás disso, nos explica MacCormick, é o do “sistema jurídico como um conjunto consistente e coerente de normas cuja observância assegura certos objetivos valiosos que podem ser inteligentemente perseguidos em conjunto”. O requerimento de *consistência* implica que, não obstante as bases consequencialistas de um argumento, ele não deve ser adotado se for contraditório com alguma regra válida do sistema jurídico. Já a *coerência* implica a necessidade de que a decisão se coadune com um conjunto de normas que, além de não se contradizerem, façam sentido juntas – isto é, quando tomadas conjuntamente, estas normas devem incluir a busca de um fim inteligível.

(...) MacCormick alude ainda a mais um requisito para a justificação das decisões judiciais: o *universalismo*. Apesar do autor (*sic*) não apresentar este elemento como característico de seu conceito de justificação de segunda ordem, é fácil perceber a relevância de seu papel no conjunto da teoria analisada. (...) De acordo com MacCormick, uma “boa razão” para decidir hoje um caso particular será sempre uma boa razão para decidir no futuro casos que se apresentem genericamente como sendo do mesmo tipo.¹⁵⁷

Do trecho acima, deve-se destacar as importantes características do pensamento consequencialista de MacCormick: o compromisso com a consistência e a coerência no

¹⁵⁶ POGREBINSCHI, Thamy. O problema da justificação no Direito: algumas notas sobre argumentação e interpretação. In: MAIA, Antônio Cavalcanti; et al (Orgs.). **Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005B, pp. 455-456.

¹⁵⁷ Idem, ibidem, pp. 457-8.

direito, bem como a pretensão com o caráter preferencialmente universal da decisão. Como será demonstrado mais adiante, essa conotação do consequencialismo – não menos importante, registre-se – destoa bastante da noção mais arraigada, retirada a partir das associações ao pragmatismo.

De todo modo, para relevar sua contribuição, detalhe-se mais o pensamento de MacCormick.

Com efeito, especificamente sobre o assunto – até que ponto as decisões podem ser delimitadas por suas consequências –, explica o autor que duas posições extremas se apresentam: 1) a consideração de todas as consequências, ainda que remotas, com vistas a produzir o “maior benefício líquido”; e 2) a total desconsideração das consequências, ainda que próximas. A primeira alternativa exclui a possibilidade de justificação racional das decisões, já que a cadeia de consequências é infinita. A segunda visão “ignora a extensão em que a natureza e a qualidade das decisões e atos são constituídas em si mesmas pelas consequências pretendidas, imaginadas ou desejadas por aquele que decide”¹⁵⁸, bem como

(...) ignora a extensão em que tanto a prudência quanto a responsabilidade em relação aos demais exige que nós prestemos séria atenção às consequências previsíveis de nossos atos e decisões, antes de efetivamente praticá-las ou tomá-las, tanto mais quanto maior for a importância do ato ou decisão em questão¹⁵⁹.

MacCormick rejeita os dois extremos e dá atenção à posição intermediária no sentido de que “(...) um certo tipo de raciocínio consequencialista tem importância decisiva na justificação das decisões jurídicas”¹⁶⁰. Isso porque, na visão de MacCormick, as decisões judiciais têm papel significativo na orientação de decisões futuras, do que exsurge a importância da justificação. Esta, por seu turno, pressupõe a característica de universalização das razões, de modo que a decisão universalizada possa se tornar uma “regra” capaz de aplicar-se a todas as demais pessoas.

Por essa linha de raciocínio, o argumento consequencialista apresenta-se como decisivo, isto é, conclusivo e determinante, sendo a ocasião na qual as consequências podem ser utilizadas para comparar possíveis decisões concorrentes, com vistas a

¹⁵⁸ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 136.

¹⁵⁹ Idem, *ibidem*, p. 136.

¹⁶⁰ Idem, *ibidem*, p. 136.

concluir qual delas teria potencial para ser universalizada¹⁶¹. Assim, entende MacCormick que certas consequências podem sim validamente integrar a justificação das decisões judiciais.

Ocorre que MacCormick não explica mais especificamente que tipos de consequências importam. O seguinte fragmento, traduzido livremente, dá uma pista de sua ideia:

Se quisermos saber como consequências podem ser relevantes para justificar as decisões, devemos então olhar além e distante de consequências causais particulares e resultados. Na verdade, a própria atividade de justificação das decisões, pela atribuição de razões para elas, irá provar ser a fonte dos tipos de consequências que contam. Justificar uma decisão no Direito é apresentar em seu suporte razões universalizadas ou universalizáveis. Boas razões para uma decisão não podem ser *ad hoc* e “tão só para este caso”. Quando não estamos lidando com uma decisão que seja uma clara aplicação de uma regra pré-estabelecida, o tribunal deve explícita ou pelo menos implicitamente proceder e agir de acordo com algumas decisões sobre questões de direito em litígio entre as partes e tais decisões devem ser universais ou genéricas em seus termos.¹⁶²

Mais além, esclarece que “(...) enquanto permanecemos focados nas decisões particulares e nos seus resultados particulares, eu temo que não teremos ainda atingido o ponto que nos ajuda a clarificar o papel do consequencialismo nas decisões judiciais.”¹⁶³. Assim, tem-se que as consequências que importam para MacCormick são as que decorrem do princípio da universalidade, é dizer, do potencial de universalização da decisão como padrão normativo de conduta, dentro da ordem jurídica existente e

¹⁶¹ “Parece-me ser uma visão bem fundamentada aquela segundo a qual a justificação das decisões no contexto jurídico requer a sua universalização (ou a demonstração de que tais decisões seriam aceitáveis se universalizadas). Mas isso coloca desde logo a questão relativa a saber como a proposição universal pode ser ela mesma justificada. A resposta é controversa: ela será justificada a partir de suas consequências – mas apenas em um sentido muito especial do termo ‘consequências’ (...)”. (MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica**. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 133.).

¹⁶² No original: “If we are to find how consequences may be relevant to justifying decisions, we must then look beyond and away from particular causal consequences and outcomes. In fact, the very activity of justifying decisions by giving reasons for them will prove to be the source of kinds of consequences that count. To justify a decision in law is to present in its support universalized or universalizable reasons. Good reasons for a decision cannot be *ad hoc* and for-this-case-only. Where we are not dealing with a decision which is an open-and-shut application of a pre-established rule, the court must explicitly or at least implicitly make and act upon some ruling on issues of law in dispute between parties and any such ruling has to be universal or generic in its terms. (MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. **New York University Law Review**. vol. 58, n. 2, mai. 1983, p. 248.).

¹⁶³ No original: “(...) while we remain focused on the particular decision and its particular results, consequences and outcomes, I fear we still have not reached a point that helps us in clarifying a role for consequentialism in legal justification of decisions.” (MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. **New York University Law Review**. vol. 58, n. 2, mai. 1983, p. 248.).

estabelecida, de modo que aquele resultado nela alcançado seja passível de aplicação a casos análogos¹⁶⁴.

Um exemplo no próprio Direito Tributário pode auxiliar a compreender que tipos de consequências importam para MacCormick¹⁶⁵. Imagine-se uma senhora idosa, já em idade bastante avançada, que dispense a maior parte de sua aposentadoria com medicamentos e consultas médicas¹⁶⁶. Tendo ouvido dizer que existe na Constituição o chamado princípio da capacidade contributiva que regula a matéria tributária, essa senhora resolveu ingressar com uma ação judicial, pleiteando uma autorização para que parasse de recolher o imposto de renda, pois não teria capacidade econômica.

Nessa situação hipotética, um juiz que simplesmente analisasse os fatos e fizesse a leitura do art. 145, § 1º, da CF/88¹⁶⁷, poderia, fazendo justiça no caso concreto, conceder o pedido nos termos da petição inicial. Todavia, acaso resolvesse pensar nas consequências de sua decisão, seguindo os ensinamentos de Neil MacCormick, tal juiz certamente seria levado a indeferir o pleito da senhora idosa. Primeiramente, pelo efeito multiplicador que teria uma decisão positiva em um caso como esse, estimulando o ajuizamento de milhares de outras ações judiciais com idêntico pedido. Em segundo lugar, pela impossibilidade fática de, a cada caso desses, separar quais situações

¹⁶⁴ A preocupação com o caráter de universalidade e a defesa dela como essencial para a justificação no raciocínio jurídico é bem explorada no capítulo quinto “Universais e Particulares”, do *Retórica e Estado de Direito*. Explica MacCormick: “(...) O ‘porquê’ da justificação é um conector universal neste sentido: para um dado ato ser correto em virtude de uma certa característica, ou conjunto de características, ou situação, o mesmo ato precisa ser materialmente correto em todas as situações em que materialmente as mesmas características se apresentarem. Isso é sujeito à exceção de que características relevantes adicionais podem se apresentar de sorte a alterar o resultado correto, mas a exceção é válida apenas se tiver a seu turno a mesma qualidade universal. (...)” (MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 120). A mesma temática também é retomada no artigo *Universales y particulares*. **DOXA**: Cuadernos de Filosofía del Derecho, n. 32, 2009, pp. 127-150.

¹⁶⁵ Exemplo ilustrativo sugerido por Marciano Seabra de Godoi.

¹⁶⁶ Especificamente no que diz respeito às despesas médicas, há expressa previsão legal autorizando que tais gastos sejam abatidos da base de cálculo do IR. É a previsão da Lei nº 9.250/95, art. 8º, inciso II, alínea a: “Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas: II - das deduções relativas: a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias; (...)”. A norma igualmente consta do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, art. 80: “Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “a”). (b..).”.

¹⁶⁷ CF/88, art. 145, § 1º: “Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”.

estariam (e quais não) liberadas do pagamento dos impostos, à luz do princípio da capacidade econômica do contribuinte¹⁶⁸.

Sem maiores digressões filosóficas, o juiz verificaria as consequências gravosas para o sistema tributário e para o próprio judiciário – que possivelmente se voltaria para a análise exclusiva dessas questões –, e assim julgaria improcedente o pedido, pois a decisão não passaria no “teste das consequências”.

Como se verá mais adiante quando das explicações do pensamento de Richard Posner, as consequências que importam para MacCormick em muito se assemelham às chamadas consequências sistêmicas de Posner.

Em rápida síntese, para alcançar boas decisões conforme MacCormick, após atendido o critério da universalidade, as razões devem passar nos testes da coerência, da consistência e das consequências lógicas da decisão.

O teste da coerência é parte relevante no processo de justificação das decisões, de acordo com MacCormick, porque à luz dela se exige a conformidade com uma certa concepção de racionalidade na vida prática. A coerência normativa se relaciona à justificação no contexto do sistema jurídico¹⁶⁹. Ao passo que a coerência narrativa volta-se para a justificação de elementos fáticos e elaboração de inferências razoáveis a partir de provas.

Com efeito, o teste da coerência refere-se à justificação normativa e narrativa, ao mesmo tempo. Nesse caso, a decisão deve fazer sentido em sua totalidade, ante o conjunto de normas, princípios e valores prevaletentes, tidos como válidos no ordenamento, satisfazendo-os de forma mais ou menos clara, à luz dos fatos considerados, tal articulados na decisão.

Nesse sentido, uma boa justificação passa por mostrar, em primeiro lugar, que não há contradição às regras jurídicas validamente estabelecidas ou que as conclusões

¹⁶⁸ Calha lembrar, ademais, do art. 108, § 2º, do CTN: “Art. 108. (...) § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”.

¹⁶⁹ “(...) a coerência de normas (consideradas como um conjunto de algum tipo), (sic) depende de que elas ‘façam sentido’ em virtude de serem racionalmente relacionadas como um conjunto instrumental ou intrinsecamente voltado para a realização de alguns valores comuns. Pode-se, também, expressar isso como uma questão de satisfação de alguns princípios mais ou menos claramente articulados. Para que princípios e valores sejam coerentes em si mesmos, exige-se que, na sua totalidade, eles possam expressar uma forma de vida satisfatória. Ou seja, uma forma de vida pela qual seja possível serem humanos, tais como são os seres humanos, viverem juntos em razoável harmonia e com alguma percepção de um bem comum do qual todos participam. Em resumo, a coerência de um conjunto de normas é função de sua justificabilidade sob princípios e valores de ordem superior, desde que os princípios e valores de ordem superior ou suprema pareçam aceitáveis, quando tomados em conjunto, no delineamento de uma forma de vida satisfatória.” (MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, pp. 252-253).

estão apoiadas em princípios jurídicos ou analogias quando essas forem admitidas pelas regras vigentes no contexto.

Na explicação de Argemiro Cardoso Moreira Martins, Cláudia Rosane Roesler e Ricardo Antonio Rezende de Jesus, a noção de coerência na teoria de Neil MacCormick ganha complexidade, exigindo-se não apenas como um “requisito formal de adequação entre o direito posto e o direito que aparece na solução de cada caso concreto”, mas também como a “demonstração de que a solução construída é coerente com as ideias de uma vida social voltada para o mútuo entendimento e respeito recíproco”¹⁷⁰.

Já o teste de consistência relaciona-se à inexistência de contradições entre as proposições da decisão, em caráter interno¹⁷¹. Nas palavras do próprio MacCormick, “(...) Um grupo de proposições é mutuamente consistente se cada uma puder ser, sem contradição, afirmada em conjunto com cada uma das outras e com a conjunção de todas as outras.”¹⁷². Grosso modo, esse teste equivale ao simples requisito de não contradição.

Sobre os conceitos de coerência e consistência, Argemiro Cardoso Moreira Martins, Cláudia Rosane Roesler e Ricardo Antonio Rezende de Jesus comentam:

(...) Essa [a diferença entre consistência e coerência] é uma distinção muito própria da teoria que estamos analisando e que, provavelmente não tem tanta importância para outros autores que trabalhem com a ideia de coerência¹⁷³. MacCormick, todavia, avisa que a distinção decorre de uma ‘questão de fidelidade à linguagem ordinária’ e também de uma ‘inclinação a deixar que palavras diferentes cumpram propósitos diferentes’¹⁷⁴. Assim, o autor interpreta a consistência como sendo satisfeita pela não contradição. Dessa forma, olhando para um grupo de proposições, o conjunto delas é consistente quando não se observa contradição de umas com as outras. É coerente quando um grupo de proposições, tomada em seu conjunto, faz sentido como um todo.

¹⁷⁰ MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira; ROESLER, Cláudia Rosane; JESUS, Ricardo Antonio Rezende de. A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick: caracterização, limitações, possibilidades. **Novos Estudos Jurídicos** (Eletrônica), v. 16, p. 234-250, 2011. Disponível em: <<http://siaiweb06.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/3281/2064>>. Acesso em: 19 dez. 2012.

¹⁷¹ Especificamente sobre os testes de coesão e consistência, conferir o capítulo dez “Coerência, princípios e analogias”, do *Retórica e Estado de Direito*. Explica MacCormick: “*Consistência completa não é uma condição necessária da coerência, uma vez que, diferentemente da consistência, a coerência pode ser uma questão de grau. (...)*” (MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 248).

¹⁷² MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 248.

¹⁷³ É uma distinção que provavelmente não faria muito sentido ao analisar, por exemplo, o conceito de integridade em Dworkin, que tem uma dimensão mais genérica e globalizante, não se descendo a estes detalhes. Sobre essa característica da teoria de Dworkin, conferir, sob uma perspectiva crítica, SORIANO, Leonor Moral. A modest notion of coherence in legal reasoning: A model for the European Court of Justice. **Ratio Juris**. 2003, V. III, p. 302-303.

¹⁷⁴ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**, p. 248.

Em outra passagem, MacCormick acrescenta uma importante característica que distingue a consistência e a coerência em termos lógicos: a ligação entre a ideia de coerência e caráter valorativo do ordenamento jurídico. Assim, enquanto a consistência é a ausência de contradição lógica entre duas ou mais regras, a coerência é a ‘compatibilidade axiológica entre duas ou mais regras, todas justificáveis em vista de um princípio comum.’^{175, 176}

O teste das consequências é feito por último, em face dos valores relevantes, conforme o ramo do Direito envolvido. Nesse último teste, a proposta é responder à seguinte questão: *quais decisões parecem melhores entre as juridicamente admissíveis?*¹⁷⁷ Aqui, a decisão “melhor” será escolhida por suas consequências.

A primeira dificuldade, no entanto, está na *extensão das consequências* que os julgadores devem considerar, especialmente porque as consequências sociais são difíceis de calcular, sobretudo no longo prazo. A segunda dificuldade está na própria *avaliação das consequências*, a partir da definição de critérios. MacCormick procura fugir dessas duas armadilhas.

Nesse sentido, para se alcançar uma decisão adequadamente justificada, o autor entende ser necessário atender as seguintes condições: 1) adequação ao sistema jurídico (impossibilidade de contradizer regras jurídicas); e 2) adequação ao mundo (coerência com as suas consequências). O exame das consequências é feito de forma hipotética e, quanto mais provável seja sua ocorrência, maior deve ser o peso dado a determinado resultado.

É, portanto, altamente provável que o resultado de certas decisões sobre o Direito seja a produção de comportamentos que ou se conformem ou tirem vantagens das oportunidades oferecidas por elas, ou, de outro modo, que ajustem os negócios e as práticas de sorte a se conformarem a elas.¹⁷⁸

Para MacCormick, o resultado não se confunde com as consequências de uma ação. As consequências, embora conectadas com o resultado, são os estados de coisas posteriores a ele. O resultado da ação de decidir um caso por um juiz é a produção de uma “norma” válida no sentido de um padrão normativo de conduta. Ocorre que as

¹⁷⁵ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**, p. 301.

¹⁷⁶ MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira; ROESLER, Cláudia Rosane; JESUS, Ricardo Antonio Rezende de. A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick: caracterização, limitações, possibilidades. **Novos Estudos Jurídicos** (Eletrônica), v. 16, p. 234-250, 2011. Disponível em: <<http://siaiweb06.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/3281/2064>>. Acesso em: 19 dez. 2012.

¹⁷⁷ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 266.

¹⁷⁸ Idem, ibidem, p. 147.

consequências que importam são as que o autor relaciona à noção de implicações ou consequências jurídicas:

(...) para declarar um direito em particular (*jus dicere*) é necessário, no papel de juiz imparcial, declarar que tal direito está disponível em todos os casos semelhantes. Assim, como uma pessoa prudente e cautelosa, qualquer juiz deve olhar, dentre o conjunto de situações possíveis, qual terá que ser coberta, do ponto de vista jurídico pela sentença proposta. Tal consideração do conjunto de casos possíveis é necessária para uma avaliação adequada da aceitabilidade da decisão tomada no caso presente.¹⁷⁹

Segundo Manuel Atienza¹⁸⁰, para MacCormick, a justificação de casos difíceis consiste na articulação entre argumentos a partir de princípios e argumentos consequencialistas, e, nesse contexto, o que é decisivo são os argumentos consequencialistas. Em outras palavras, a argumentação jurídica – dentro dos limites marcados pelos princípios da universalidade, consistência e coerência – é essencialmente uma argumentação consequencialista.

Com efeito, o juízo sobre as consequências promovidas ou indesejadas deve estar adequado aos valores relevantes para o Direito em aplicação, ainda que de forma implícita. Entre eles, MacCormick considera alguns valores fundamentais: respeito à vida, à liberdade, à não-discriminação, etc.. O julgamento torna-se complexo quando dois ou mais valores tidos como fundamentais são contrapostos. Nessas hipóteses, MacCormick entende que se faz necessário um procedimento decisório de determinação, como a votação por maioria qualificada, ainda que de forma arbitrária, desde que se resolva de maneira “razoável” o problema. Essa temática é retomada no capítulo nono de seu *Retórica e Estado de Direito*.

Utilizando o trabalho de Ronald Dworkin, MacCormick classifica os argumentos consequencialistas em argumentos de princípio, e não de *policy*. É na seguinte passagem que isso fica claro: “Dworkin efetivamente afirma (...) que os argumentos consequencialistas são caracteristicamente, e assim devem ser, argumentos que testam decisões e suas consequências em relação a princípios, não em relação a políticas puras.”¹⁸¹.

¹⁷⁹ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 142.

¹⁸⁰ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito**: teorias da argumentação jurídica. trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006, p. 132-133.

¹⁸¹ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 159.

Em entrevista concedida a Manuel Atienza, publicada na Revista Doxa¹⁸², MacCormick expressamente refere-se à conexão existente entre o direito, a política e a economia. Em suas próprias palavras: “(...) *Las instituciones jurídicas se conectan con la política y la economía y tienen carácter fundamental para el Estado y para la sociedad civil.*”. Com essa afirmação, tem-se que MacCormick se afasta um pouco de sua própria noção de consequencialismo. Ao se admitir essa influência recíproca entre o direito, a política e a economia, deixa de ser possível ponderar as consequências somente no próprio universo jurídico. Entretanto, o autor acabou não tendo tempo de desenvolver mais essa sua ideia.

Desse comentário acima, entrevê-se que, para MacCormick, as consequências devem compor, não somente o processo de justificação, mas também o processo decisório rumo à decisão que alcance o melhor estado de coisas desejado. No modelo por ele defendido, a valoração das consequências é etapa a ser necessariamente percorrida quando da escolha da própria decisão, devendo esse raciocínio ser revelado, justificando-se e fundamentando-se as conclusões alcançadas. Além disso, o foco do argumento consequencialista tem especial preocupação para com a noção de universalidade do tratamento, forte no princípio da igualdade, de modo a garantir decisões idênticas em casos futuros semelhantes.

MacCormick, diferentemente de Robert Alexy, Chaïm Perelman e Manuel Atienza, elaborou sua teoria da argumentação jurídica conferindo grande importância às consequências, as quais têm peso decisivo na determinação da melhor decisão. Como se viu, Alexy não se debruçou detidamente sobre a questão, sendo seu foco a elaboração de uma teoria normativa, na qual a fundamentação em consequências “(...) *pressupõe uma regra que expressa que a produção destas consequências é obrigatória ou é boa*”¹⁸³, é dizer, as consequências não são analisadas de forma autônoma como etapa do processo decisório como defende MacCormick.

Por seu turno, Perelman apresenta ressalvas críticas ao argumento consequencialista – por ele chamado de argumento pragmático¹⁸⁴ – em razão de as

¹⁸² ATIENZA, Manuel. Entrevista a Neil MacCormick. **DOXA**: Cuadernos de Filosofía del Derecho, n. 29, 2006, pp. 479-489.

¹⁸³ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005, p. 199.

¹⁸⁴ “*Denominamos argumento pragmático aquele que permite apreciar um ato ou um acontecimento consoante suas consequências favoráveis ou desfavoráveis. (...)*”. (PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação**: a nova retórica. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 303.).

consequências não serem uma grandeza fixa¹⁸⁵. Explica Perelman que “Um mesmo acontecimento será interpretado, e valorizado diferentemente, conforme a ideia que se forma da natureza, deliberada ou involuntária, de suas consequências.”¹⁸⁶. De acordo com o pensamento de Perelman, o efeito de um acontecimento pode ser considerado como “consequência” ou como “fim”, conforme a intenção de minimizá-lo ou aumentar-lhe a importância. Essa possibilidade de utilização de certo modo casuística¹⁸⁷ do argumento fundado nas consequências parece ser tida para Perelman como um perigo.

Embora Perelman reconheça a importância do argumento pragmático – chegando a afirmar, inclusive, que esse tipo de argumento não precisa de justificação –, em sua teoria o valor da argumentação pelas consequências resta diminuído como técnica de argumentação, pois “Em geral, o argumento pragmático só pode desenvolver-se a partir do acordo sobre o valor das consequências”¹⁸⁸. Além dessa primeira dificuldade acerca do consenso sobre quais consequências importam, Perelman vislumbra outra complicação no uso desse argumento, consistente na obrigação de considerar um grande número de consequências, boas ou más, presentes ou futuras, certas ou hipotéticas¹⁸⁹.

Nesse sentido, esclarece Perelman que o uso do argumento pragmático promove uma transferência emotiva pela qual se retira o foco de algo (ou de dado acontecimento) em prol de suas consequências (por exemplo: importam os frutos, e não mais a árvore). “O argumento pragmático faz que dependa das consequências a opinião que se terá do que as determina.”¹⁹⁰. Assim, para Perelman, o argumento baseado nas consequências assume um caráter limitado, secundário e circunstancial¹⁹¹.

Disso já fica caracterizada a diferença em relação ao pensamento de MacCormick, o qual, não só leva a sério o raciocínio consequencialista, como também acredita que essa etapa do processo decisório tem importância essencial na justificação das decisões jurídicas, como já visto.

¹⁸⁵ PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação**: a nova retórica. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 308.

¹⁸⁶ Idem, *ibidem*.

¹⁸⁷ Embora Perelman não utilize esse termo.

¹⁸⁸ PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação**: a nova retórica. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 304.

¹⁸⁹ Idem, *ibidem*, p. 306 e PERELMAN, Chaim. **Retóricas**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 13.

¹⁹⁰ PERELMAN, Chaim. **Retóricas**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 16.

¹⁹¹ Idem, *ibidem*, p. 22.

A ressalva que se faz nesta dissertação à teoria de MacCormick, no entanto, diz respeito ao não enfrentamento das dificuldades quanto ao uso do argumento consequencialista, tampouco tendo apresentado soluções aos problemas em torno do seu uso (os quais mal detectou). MacCormick não respondeu claramente, por exemplo, à pergunta sobre quais consequências importam, mas apenas defendeu que a própria atividade de justificação seria o caminho para alcançar tal discernimento.

Analisada a noção de consequencialismo em MacCormick, importa agora apresentar outra visão, calcada em abordagem diversa – não mais dentro da teoria da argumentação jurídica, mas como concepção de como deve ser a aplicação do direito – conforme a subseção a seguir.

2.2. Richard Posner: o pragmatismo jurídico

Uma parte do pensamento de Richard A. Posner¹⁹² também se mostra importante para este trabalho. Trata-se da vertente por ele desenvolvida do pragmatismo jurídico, dentro de sua concepção de um modelo de atuação judicial. Assim como MacCormick, foi escolhido para análise neste trabalho também por genuinamente enfatizar – em diversas obras e por repetidas vezes – que as consequências devem fazer parte dos processos de julgamento e aplicação do direito.

Como será visto com mais detalhes, o pragmatismo jurídico corresponde a uma importante mudança na orientação do pensamento de Posner, que na verdade se

¹⁹² Richard Allen Posner (1939-) formou-se em letras com habilitação em inglês em Yale (1959) e em direito pela Universidade de Harvard (1962), tendo obtido a láurea universitária em ambos os cursos. Começou a dar aulas na Universidade de Stanford em 1968 e, desde 1969, é professor da Universidade de Chicago, nos Estados Unidos. É juiz do Tribunal de Apelações da Sétima Região dos Estados Unidos (*U.S. Court of Appeals for the Seventh Circuit*; o que no Brasil seria algo equivalente a juiz federal membro de Tribunal Regional Federal), nomeado pelo então presidente Ronald Reagan em 1981. Entre 1993 e 2000 foi presidente da Corte. É intelectual bastante ativo, é autor de mais de quarenta livros sobre os mais diversos temas, desde direito, jurisprudência e problemas da justiça, à economia, sexo, política, literatura, razão e filosofia. Tem sido apontado como o jurista mais citado do último século e é reconhecido como o maior expoente e defensor do pragmatismo jurídico. Sua ascensão no meio acadêmico é atribuída à participação no movimento da Análise Econômica do Direito – AED (*Law and Economics*), com a publicação, em 1972, do livro *Economic Analysis of Law* (“Análise Econômica do Direito”, ainda sem tradução no Brasil). Grosso modo, essa corrente de pensamento propunha a aplicação de conceitos oriundos da economia no direito, de modo a, além de assegurar direitos, promover a alocação mais eficiente de recursos. Ao longo de sua vida, no entanto, Posner deu uma guinada nos seus estudos, dedicando-se a outros assuntos, e, paralelamente, o próprio objeto da AED também mudou de foco. Em 1990, com a publicação de seu *The Problems of Jurisprudence* (de 1990, traduzido no Brasil para “Problemas de Filosofia do Direito”, em 2007), dá-se a chamada “virada pragmática”, quando Posner apresenta sua leitura da teoria geral e da filosofia do Direito, afastando-se dos pragmatistas clássicos (Charles Pierce, William James e John Dewey), e sustentando sua própria visão do pragmatismo jurídico.

popularizou no meio acadêmico com a publicação, em 1972, do livro *Economic Analysis of Law*¹⁹³. Se antes foi um teórico claramente utilitarista, voltado para um consequencialismo efficientista, sua concepção rumou para o que ele mesmo descreve como pragmático¹⁹⁴.

Considerando que, ao estabelecer o “primado das consequências”, o pragmatismo jurídico de Posner recebeu muitas críticas da academia, especialmente por parte de Ronald Dworkin¹⁹⁵, a exposição nesta seção cuida de, sempre que pertinente à compreensão dos detalhes, apresentar o contraponto do debate sobre como deve ser aplicado o direito, de como os juízes devem decidir¹⁹⁶.

Tendo em vista a vasta a produção acadêmica de Posner, bem como as limitações de tempo, objetivo e espaço, esta pesquisa viu-se na contingência de filtrar para este trabalho as seguintes obras: *Problemas de filosofia do direito*¹⁹⁷, *A problemática da teoria moral e jurídica*¹⁹⁸, *Direito, Pragmatismo e Democracia*¹⁹⁹, *How judges think*²⁰⁰ e o capítulo dezenove (“Afinal, o que o pragmatismo tem a oferecer?”) do livro *Para além do direito*²⁰¹.

Antes de abordar o pragmatismo jurídico de Posner, no entanto, com vistas a situá-lo em seu contexto, faz-se necessária uma breve explicação das noções gerais do pragmatismo, o que se passa a esquematizar sucintamente e com a profundidade que se

¹⁹³ Na data da elaboração desta dissertação, a obra encontra-se em sua oitava edição nos Estados Unidos da América: **Economic Analysis of Law**. 8th ed. New York: Aspen Publishers: 2011.

¹⁹⁴ Para uma visão geral do primeiro e do segundo Posner, confira-se MACEDO JÚNIOR, Ronaldo Porto. Posner e a análise econômica do direito: da rigidez neoclássica ao pragmatismo frouxo. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Padua (Coord.). **Agenda contemporânea: direito e economia: trinta anos de Brasil**, tomo I, pp. 261-282. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁹⁵ No livro *O império do direito*, Dworkin dedica-se ao desenvolvimento de sua noção de direito como integridade, em oposição ao pragmatismo de Posner, destinando um capítulo inteiro do livro às críticas ao pragmatismo, conforme será melhor detalhado adiante.

¹⁹⁶ Não sendo o objetivo principal desta pesquisa, citam-se, apenas para registro, alguns trabalhos que tiveram o cuidado de reconstruir em detalhes o debate Posner-Dworkin, como, por exemplo: ARGUELHES, Diego Werneck. **Deuses pragmáticos, mortais consequencialistas: a justificação consequencialista de decisões judiciais**. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2006; e ARRUDA, Thais Nunes de. **Como os juízes decidem os casos difíceis? A guinada pragmática de Richard Posner e as críticas de Ronald Dworkin**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011.

¹⁹⁷ POSNER, Richard A.. **Problemas de filosofia do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007. No original, *The Problems of Jurisprudence*, de 1990.

¹⁹⁸ POSNER, Richard A.. **A problemática da teoria moral e jurídica**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2012. No original, *The Problematics of moral and legal theory*, de 1999.

¹⁹⁹ POSNER, Richard A.. **Direito, Pragmatismo e Democracia**. Tradução de Teresa Dias Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010. No original, *Law, pragmatism and democracy*, de 2003.

²⁰⁰ POSNER, Richard A.. **How Judges Think**. Cambridge: Harvard University Press, 2010.

²⁰¹ POSNER, Richard A.. **Para além do Direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. No original, *Overcoming Law*, de 1995.

reputou suficiente – dentro do propósito de fornecer apenas uma ideia da corrente filosófica em questão – na subseção a seguir.

2.2.1. Linhas gerais do pragmatismo filosófico

O pragmatismo surgiu como movimento filosófico nos Estados Unidos, mais especificamente em Cambridge, no final do século XIX, a partir das discussões do chamado “Clube Metafísico”, formado em sua maioria por membros da Universidade de Harvard.

Sem pretensões de oferecer sua genealogia por ora, neste trabalho importa apenas explicar em que consiste o núcleo teórico do pensamento pragmatista, o qual pode ser encontrado nas obras de Charles Peirce²⁰², William James^{203 204} e John Dewey²⁰⁵, cujas noções gerais se passam a delinear.

²⁰² Charles Sanders Peirce (1839-1914) foi o grande mentor do pragmatismo, tendo sido o expoente que mais influenciou os seus seguidores, especialmente com a publicação do artigo *How to make our ideas clear* (“Como tornar claras nossas ideias”), em 1878. Nesse artigo, Peirce estabeleceu o tido postulado principal da filosofia pragmatistas – embora em nenhum momento do texto tenha utilizado o termo “pragmatismo” –, que pode ser assim sintetizado: a ideia a respeito de um objeto ou entidade qualquer resume-se aos efeitos práticos dela decorrentes. Com isso, Pierce introduziu a ideia de que o pensamento tem por finalidade exclusiva produzir a crença que servirá de base aos atos, ações e condutas do homem.

²⁰³ William James (1842-1910) foi o responsável pela ampla divulgação do pragmatismo na primeira década do século XX, com o mérito de ter compilado diversas conferências sob o título *Pragmatism*, em 1907. Tais conferências foram proferidas no *Instituto Lowell*, em Boston, em novembro e dezembro de 1906; e na Universidade de Colúmbia, em Nova Iorque, em janeiro de 1907. Sobre William James, são interessantes os comentários de Margarida Lacombe, com o propósito de situar o seu contexto: “*William James é um homem do seu tempo. Um norte-americano protestante, mais preocupado com o futuro de sua nação do que com as teorias do velho mundo europeu. (...) A referência de James é a do homem médio e trabalhador, e daí sua complacência com as necessidades materiais que a realidade nos põe. Para ele, a verdade não se encontra embutida em conceitos prévios, mas parece ser descoberta conforme a necessidade de darmos sentido ao mundo vivido e cheio de experiências novas. A verdade mostra-se como fruto das necessidades terrenas. Por isso, não existe um padrão ético absoluto. Os interesses é que dirigem a ação, ainda que a finalidade não se ponha como justificativa última ou um fim em si. Ao contrário, é pelo processo de verificação das e nas consequências da ação que podemos controlar a adequação da medida*” (CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Fundamentos Teóricos do Pragmatismo Jurídico**. In: Revista de Direito do Estado, v. 6, pp. 185-212, 2007, p. 189).

²⁰⁴ Ajuda bastante a entender o pensamento de William James a seguinte frase de sua autoria: “*É espantoso ver-se quantas e quantas disputas filosóficas dão em nada no momento em que a submetemos ao simples teste de traçar uma consequência concreta.*” (JAMES, William. **Pragmatismo**. São Paulo: Martin Claret, 2005, p 46).

²⁰⁵ John Dewey (1859-1952) foi o terceiro pioneiro do pragmatismo norte-americano. Preferiu denominar sua concepção de “instrumentalismo”, para diferenciar-se de Pierce e James, cujas reflexões muito o influenciaram. No essencial, entretanto, o centro de seu pensamento é a crítica às filosofias especulativas, sobretudo às dicotomias entre o ideal e o real. Com o instrumentalismo, Dewey pretendia contribuir para a solução de problemas “reais” (práticos), pois a sua teoria era a de que a filosofia deveria ser “da ação” e reproduzir no contexto social e político o que a ciência produzia na área tecnológica. Em outras palavras, as ideias somente tinham importância na medida em que servissem de instrumento concreto da prática. Dewey deixou extensa produção, sobretudo em filosofia da educação (pedagogia). A respeito do pragmatismo, seu pensamento está na obra *Reconstruction in Philosophy*, traduzida para o português como *Reconstrução em filosofia*, publicada em 1920.

O termo pragmatismo provém do grego *pragma*, que significa ação, sendo essa raiz grega a mesma das palavras “prática” (substantivo) e “prático” (adjetivo). O termo foi usado pela primeira vez por Charles Pierce, conforme a explicação de William James sobre o surgimento do pragmatismo. De acordo com este último, Pierce teria salientado que “(...) nossas crenças são, realmente, regras de ação (...)”²⁰⁶, de modo que “(...) para desenvolver o significado de um pensamento, necessitamos apenas de determinar que conduta [o pensamento] está apto a produzir: aquilo que é para nós o seu único significado.”²⁰⁷. Eis o grande princípio do pragmatismo, segundo as palavras de William James:

(...) Para atingir uma clareza perfeita em nossos pensamentos em relação a um objeto, pois, precisamos apenas considerar quais os efeitos concebíveis de natureza prática que o objeto pode envolver – que sensações devemos esperar daí, e que reações devemos preparar. Nossa concepção desses efeitos, se imediata ou remota, é, então, para nós, o todo de nossa concepção do objeto, na medida em que essa concepção tenha, afinal, uma significação positiva.²⁰⁸

Conforme bem explanado por Thamy Pogrebinski²⁰⁹, são três os elementos constitutivos da matriz pragmatista: o antifundacionismo, o consequencialismo e o contextualismo. Principal característica das três, o chamado antifundacionismo consiste na “(...) permanente rejeição de quaisquer espécies de entidades metafísicas, conceitos abstratos, categorias apriorísticas, princípios perpétuos, instâncias últimas, entes transcendentais, dogmas, entre outros tipos de fundações possíveis ao pensamento”²¹⁰. Pelo antifundacionismo, nega-se a existência de conceitos filosóficos como “verdade”, “realidade”, bem como se apregoa a postura de crítica incessante enquanto método de pensamento. Ainda sobre o antifundacionismo, tem-se que

(...) essa perspectiva mostra que a verdade não se encontra em princípios e conceitos dados ou previamente construídos. Os conceitos advindos da experiência servem como hipóteses a serem confirmadas na prática. Portanto,

²⁰⁶ JAMES, William. **Pragmatismo**. São Paulo: Martin Claret, 2005, pp. 44-45.

²⁰⁷ Idem, *ibidem*, p. 45.

²⁰⁸ Idem, *ibidem*, p. 45. Como narra o próprio William James, esse princípio “(...) Permaneceu inteiramente despercebido por vinte anos, até que eu, em uma alocução perante a reunião filosófica do professor Howison na Universidade da Califórnia, trouxe-o à baila novamente e dei-lhe uma aplicação especial na religião. Por essa época (1898), o tempo parecia propício à sua acolhida. A palavra “pragmatismo” espalhou-se, e, atualmente, transparece em grau razoável nas páginas das publicações filosóficas. Em todas as bandas damos-nos conta do ‘movimento pragmático’, falando às vezes com respeito, às vezes com contumélia; raramente com perfeito conhecimento. É evidente que o termo se aplica convenientemente a um número de tendências que até aqui têm carecido de um nome geral, e que “veio para ficar”.” (JAMES, William. **Pragmatismo**. São Paulo: Martin Claret, 2005, p. 45).

²⁰⁹ POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo**: teoria política e social. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005.

²¹⁰ Idem, *ibidem*, p. 26.

um pensamento aberto, sempre sujeito a verificação. Não se trata de um pensamento fechado, condicionado à subsunção do fato concreto a uma verdade anteriormente dada. (...) ²¹¹

Por seu turno, o consequencialismo é a característica mais reconhecida do pragmatismo. “Trata-se da insistência de olhar para o futuro, e não para o passado”²¹². O olhar para o passado somente deve ser feito enquanto interessante metodologicamente para o estabelecimento do futuro. Por essa particularidade, a postura pragmatista envolve o constante “teste consequencialista”, de forma que a produção do conhecimento no âmbito do pragmatismo passa por antecipar as consequências futuras, respondendo-se à seguinte questão: “(...) quais as diferenças que as consequências disto ou daquilo podem acarretar? (...)”²¹³. A decisão pautada por essa linha pressupõe o conhecimento sobre os fatos, as propriedades, os prováveis efeitos e considera as consequências possíveis, do que decorre o lema de que as “(...) consequências futuras devem ser permanentemente antecipadas para que se possa conhecer qual delas é melhor, a mais satisfatória, a mais útil e a mais benéfica. (...)”²¹⁴.

Por último, o contextualismo traduz a importância dada pelo pragmatismo a que as investigações filosóficas estejam atentas ao respectivo contexto. O contextualismo enfatiza a relação existente entre as ideias filosóficas desenvolvidas e a vida social. “(...) Trata-se de reivindicar consideração às crenças políticas, religiosas, científicas, enfim, à cultura da sociedade e às relações que mantém com as instituições e práticas sociais”²¹⁵, cujo conjunto é chamado de “experiência” no pragmatismo. A experiência está relacionada a outra noção importante, qual seja, a de “prática”, que representa o elemento constitutivo da experiência.

Pode-se dizer que o pragmatismo, portanto, é mais “método” que qualquer outra coisa. Nas palavras de William James, o pragmatismo significa essencialmente “A atitude de olhar além das primeiras coisas, dos princípios, das “categorias”, das supostas necessidades; e de procurar pelas últimas coisas, frutos, consequências, fatos.”²¹⁶.

Como qualquer corrente de pensamento, dentro do pragmatismo surgiram diversas escolas e vertentes, cujo detalhamento das respectivas nuances foge ao escopo

²¹¹ VALLE, Vanice Regina Lírio do (Org.). **Ativismo jurisdicional e o Supremo Tribunal Federal**: laboratório de análise jurisprudencial do STF. Curitiba: Juruá, 2009, pp. 109-110.

²¹² POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo**: teoria política e social. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005, p. 38.

²¹³ Idem, *ibidem*, p. 39.

²¹⁴ Idem, *ibidem*, p. 39.

²¹⁵ Idem, *ibidem*, p. 49.

²¹⁶ JAMES, William. **Pragmatismo**. São Paulo: Martin Claret, 2005, p. 48.

deste trabalho. Apenas para registro, cite-se que os já mencionados Charles Peirce, William James e John Dewey são tidos como os pragmatistas clássicos. Em uma vereda do pragmatismo analítico ou neopragmatismo, destacam-se Clarence Lewis, Richard Rorty, Stephen Toulmin e Arthur Fine. Especialmente, Richard Rorty (1931-2007) é tido como o grande expoente da releitura do pragmatismo. No campo jurídico, ainda no início do século XX, o pragmatismo clássico influenciou o movimento chamado realismo jurídico (ou jurisprudência sociológica), encabeçado por Oliver Wendell Holmes, Roscoe Pound e Benjamin Cardozo. Por sua vez, Richard Posner, cujo pensamento será analisado no próximo subitem, sobressai como expoente contemporâneo do hoje chamado pragmatismo jurídico, o qual, na opinião de Thamy Pogrebinschi²¹⁷, simplesmente retomou o realismo jurídico.

Como assinalam José Eisenberg e Thamy Pogrebinschi²¹⁸, o pragmatismo atual perdeu um pouco o seu sentido original, mas não deixa de ser uma ferramenta muito válida para a análise crítica da jurisprudência do STF. Esta seção dedicou-se a apresentar o pragmatismo clássico, em detrimento das novas vertentes do pragmatismo ou do neopragmatismo, pois é o que mais desperta interesse pelo consequencialismo.

Para fechar esta seção, um último e fundamental esclarecimento se faz necessário. O pragmatismo não se confunde com o utilitarismo, expressões muitas vezes empregadas, de forma equivocada, como sinônimas. Embora ambos sejam consequencialistas, o utilitarismo surgiu na Inglaterra e bem antes do pragmatismo. Os expoentes dessa corrente de pensamento foram os ingleses Jeremy Bentham²¹⁹ e John Stuart Mill²²⁰.

Para a abordagem utilitarista desenvolvida por Bentham, toda a ação humana seria governada por duas forças motivadoras: (1) evitar a dor e (2) buscar o prazer. Em sua maior obra, *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação* (1789), defendeu que as decisões sociais e políticas deveriam ser tomadas com o objetivo de alcançar a maior felicidade possível para o maior número de pessoas, formando, assim, uma sociedade “utilitarista”.

²¹⁷ POGREBINSCHI, Thamy. **O que é o pragmatismo jurídico?** Disponível em: <<http://www.soc.pu-rio.br/cedes/PDF/paginateoria/pragmatismo.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2012.

²¹⁸ EISENBERG, José; POGREBINSCHI, Thamy. Pragmatismo, direito e política. **Novos Estudos**, CEBRAP, n. 62, mar. 2002, pp. 107-21.

²¹⁹ Jeremy Bentham (1748-1832) ganhou a fama como “O grande utilitarista” após a publicação de sua *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*, em 1789, e tida como sua maior obra.

²²⁰ John Stuart Mill (1806-1873), afilhado de Jeremy Bentham, foi educado para dar continuidade à causa do utilitarismo. Sua principal obra é o ensaio chamado *Utilitarismo*, de 1863.

Por utilidade, tal como explicada por Bentham²²¹, entende-se a propriedade de qualquer objeto pela qual ele tende a produzir benefício, vantagem, prazer, bem ou felicidade. Por essa noção, o princípio da utilidade que rege o utilitarismo funciona como o parâmetro que “(...) aprova ou desaprova toda e qualquer ação, segundo a tendência que parece ter para aumentar ou diminuir a felicidade da parte cujo interesse está em questão; ou, o que é a mesma coisa, em outras palavras, para promover ou opor-se a essa felicidade. (...)”²²².

Na explicação do que é o utilitarismo, Stuart Mill assim se manifesta:

... O credo que aceita, como fundamento da moral, a Utilidade ou o Princípio da Maior Felicidade, considera que as ações são corretas na medida em que tendem a promover a felicidade, incorretas quando tendem a produzir o contrário da felicidade. Por felicidade se quer dizer prazer e ausência de sofrimento; por infelicidade, sofrimento e privação de prazer... Prazer e isenção de sofrimento são as únicas coisas desejáveis como fins; e... todas as coisas desejáveis (que são tão numerosas no utilitarismo quanto em qualquer outro sistema) são desejáveis ou pelo prazer inerente a elas, ou como meio para a promoção do prazer e a prevenção da dor...²²³

Mesmo o utilitarismo tendo exercido grande influência sobre o pragmatismo – do que decorrem algumas semelhanças entre ambos –, existem distinções, conforme se passa a explicar.

As principais características do utilitarismo podem ser resumidas como: o princípio do bem-estar ou da maior felicidade; o consequencialismo; o princípio da agregação; o princípio da otimização; e a imparcialidade e o universalismo. O primeiro princípio (do bem-estar), autoexplicativo, concebe como corretas, do ponto de vista moral, as ações tendentes a promover o bem-estar e a felicidade.

Pelo consequencialismo, tem-se a única base permanente para julgamento das condutas, de forma que, a depender do contexto, um mesmo comportamento pode se apresentar moral ou imoral, dependendo das suas consequências.

Por seu turno, o princípio da agregação considera o “saldo líquido” como elemento válido a ser considerado. Sob esse postulado, importa a “quantidade global de bem-estar produzida”. Aqui, fica de fora a distribuição dos ganhos e dos prejuízos entre os indivíduos. Levado ao extremo, esse princípio seria condescendente com sacrificar uma minoria em prol de aumentar o bem-estar geral de uma maioria.

²²¹ Apud in MORRIS, Clarence (Org.). **Os grandes filósofos do direito**: leituras escolhidas em direito. Tradução de Reinaldo Guarany. São Paulo: Martins Fontes, 2002, pp. 261-262.

²²² Idem, ibidem, p. 262.

²²³ Apud in MORRIS, Clarence (Org.). **Os grandes filósofos do direito**: leituras escolhidas em direito. Tradução de Reinaldo Guarany. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 367.

Com base no princípio da otimização, correlato ao interior, de forma imperiosa deve ser buscada a maximização do bem-estar geral.

À luz da imparcialidade e do universalismo, tem-se que os prazeres e sofrimentos têm igual importância, independentemente dos afetados, e que o bem-estar de cada um é considerado da mesma forma no cálculo do bem-estar geral.

Veja-se interessante visão do utilitarismo para Diego Werneck Arguelhes e Fernando Leal:

A forma canônica da teoria ética normativa utilitarista se caracteriza por três teses centrais. Primeiro, a exigência de que o agente adote a “promoção da felicidade” (ou do “bem-estar”, como preferem os economistas contemporâneos que adotam alguma versão do utilitarismo) como critério para se determinar qual é a ação “moralmente boa” em cada caso. Adicionalmente, o utilitarismo requer que se considere moralmente correta a *melhor* ação, isto é, aquela que promova o bem-estar em um grau no mínimo idêntico ao de outras ações possíveis no momento em que o agente precisa tomar sua decisão. Vale notar que é possível reconstruir essa segunda exigência de modo que a ação correta seja aquela que maximiza a utilidade *ex ante*, isto é, a utilidade prevista (ou previsível) para o agente no momento em que a ação foi tomada, independentemente do que possa vir a acontecer de inesperado depois disso. Além disso, na caracterização mais freqüente da concepção utilitarista, essas duas teses são geralmente complementadas com uma terceira – a de que é possível medir a utilidade/felicidade/bem-estar total de um estado de coisas a partir da soma das utilidades individuais. A combinação dessas três teses – que Amartya Sen chama respectivamente de “*welfarism*”, *consequencialismo* e “*sum-ranking*” – resulta no critério proposto pelo utilitarismo para justificarmos a correção moral de uma ação: minha conduta está correta se, dentre outras condutas possíveis, ela promove no mínimo tão bem quanto as outras o bem-estar ou utilidade geral, entendido como a soma das utilidades individuais.²²⁴

A partir dessa breve explicação dos fundamentos do utilitarismo, é possível perceber a grande diferença entre este e o pragmatismo, sobretudo em termos de raízes históricas e propósitos diversos. O utilitarismo designadamente almeja alcançar valores predeterminados (prazer e bem-estar ou felicidade), ao passo que no pragmatismo a “utilidade” não tem um contorno fixo ou previamente definido.

Nas palavras de Inês Lacerda Araújo, deixando bem clara a diferença entre pragmatismo e utilitarismo, tem-se que “A utilidade como critério e medida para evitar dor e proporcionar prazer está bem longe de princípios e conceitos do pragmatismo”²²⁵.

²²⁴ ARGUELHES, Diego Werneck e LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, estratégias e implicações. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 188-9.

²²⁵ ARAÚJO, Inês Lacerda. O pragmatismo pode ser identificado com o utilitarismo? **Revista Redescrições** – Revista on line do GT de Pragmatismo e Filosofia Norte-americana, Ano I, Número Especial: Memória do I Colóquio Internacional Richard Rorty, 2009. Disponível em: <<http://www.gtpragmatismo.com.br/redescricoes/redescricoes/memoria/ines.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2012.

O que é “útil” ao pragmatismo é simplesmente o melhor para cada pessoa, de modo que a felicidade é definida em termos mais instrumentais. No pragmatismo, a preocupação é com a “utilidade prática”, que se preste a servir de experiência para o futuro.

Diferentemente, viu-se que, para a corrente utilitarista, a utilidade é definida em termos de felicidade ou bem-estar e, mais, da felicidade do maior número. Enquanto o utilitarismo tem esse foco bastante delimitado, o pragmatismo, sem qualquer tipo de pré-compromisso, apenas propõe uma tomada de decisão responsável, à luz da ótica prática, pela adoção de alguns critérios (especialmente as consequências), sendo a “utilidade” apenas um ponto de partida e não um fim. O pragmatismo tem, pode-se dizer, contornos menos precisos. É como se o pragmatismo essencialmente “limpasse o terreno” para a aplicação de outras teorias, sem prescrever fins.

A constatação acerca das diferenças acima, entretanto, não exclui as convergências pontuais que existem entre o utilitarismo e o pragmatismo. O principal ponto em comum a ambos é exatamente o consequencialismo, que indica o padrão de avaliação das ações e decisões à luz do “teste das consequências”. Assim, tem-se que o pragmatismo não é a única fonte do consequencialismo²²⁶.

Por não ser o objetivo deste trabalho, deixou-se para outro momento a apresentação das críticas ao pragmatismo filosófico, cuidando-se apenas das críticas de Ronald Dworkin ao pragmatismo jurídico concebido por Richard Posner, conforme o subitem a seguir²²⁷.

2.2.2. Os diversos pragmatismos e a preocupação com as consequências sistêmicas da decisão judicial

²²⁶ Aqui, faz-se necessário esclarecer que, conforme a abordagem, o consequencialismo pode assumir contornos diferentes à luz do utilitarismo ou do pragmatismo, conforme for. Apenas à guisa de registro, consigne-se que alguns autores dedicam-se a abordar o consequencialismo no bojo do utilitarismo. Existem longos debates filosóficos sobre o ponto, que fogem ao escopo deste trabalho, inclusive a tentativa de afastar o consequencialismo das raízes utilitaristas, de forma a simplesmente reunir sob seu manto o conjunto de propostas tendentes a conferir valor às consequências como critério irrenunciável à decisão. Nesse sentido, conferir MEGALES, Damián Salcedo. “Consequencialismo y imparcialidad”. **Revista de filosofía**, n. 5, 1991. Disponível em: <<http://revistas.ucm.es/fsl/00348244/articulos/RESF9191120163A.PDF>>. Acesso em: 29 set. 2010; e Idem, “Una réplica a «La estructura consecuencialista del utilitarismo»”. **Revista de filosofía**, n. 6, 1991. Disponível em: <<http://revistas.ucm.es/fsl/00348244/articulos/RESF9191220431B.PDF>>. Acesso em: 29 set. 2010.

²²⁷ A respeito das críticas ao pensamento pragmatista, confirmam-se, entre outros, POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria política e social**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005; CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Fundamentos Teóricos do Pragmatismo Jurídico**. In: Revista de Direito do Estado, v. 6, pp. 185-212, 2007.

Intuitivamente, o pragmatismo jurídico poderia ser associado de forma fácil à simples aplicação da filosofia pragmatista ao direito. No entanto, a noção acima vista do pragmatismo filosófico não é exatamente coincidente com a compreensão que os juristas tentam dar ao pragmatismo jurídico. Ao menos assim entende Richard Posner, o maior expoente dessa concepção, aqui tomado como referencial por sua visão particular do consequencialismo dentro do pragmatismo²²⁸.

Há mais de duas décadas, Posner vem aperfeiçoando sua teoria sobre o pragmatismo jurídico na função jurisdicional. Como já se disse, o autor foi escolhido neste trabalho também por genuinamente enfatizar – em diversas obras e reiteradamente – que as consequências devem fazer parte dos julgamentos (*pragmatical adjudication*)²²⁹. Aqui, esclareça-se que o destaque dado ao autor não apresenta juízo de valor, tampouco concordância ou rejeição quanto às suas ideias. O objetivo desta seção é simplesmente apresentar um importante ponto de vista teórico sobre o assunto.

Dito isso, passa-se a apresentar os pontos tidos como essenciais do pensamento de Richard Posner.

A chamada “virada pragmatista” de Posner ocorreu com a publicação de seu *The Problems of Jurisprudence*, de 1990, traduzido para o Brasil como “Problemas de Filosofia do Direito”²³⁰. Essa obra representa um marco, pois há mudança do pensamento que Posner vinha desenvolvendo até então – com foco na maximização da riqueza como elemento estruturante do direito –, em favor da alternativa pragmática²³¹.

²²⁸ Deve-se registrar, no entanto que, para alguns autores, como Thamy Pogrebinski, o pragmatismo jurídico simplesmente consiste “(...) na revivescência de um movimento preponderante na esfera jurídica norte-americana do início do século XX, o Realismo Jurídico (...)” (POGREBINSCHI, Thamy. **O que é o pragmatismo jurídico?** Disponível em: <<http://www.soc.puc-rio.br/cedes/PDF/paginateoria/pragmatismo.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2012.). Da mesma forma, pensa José Eisenberg que o pragmatismo jurídico não é uma teoria do direito, mas consiste apenas de um método de argumentação. De acordo com ele, “(...) o pragmatismo jurídico é uma postura ético-argumentativa que serve primordialmente àqueles atores no seio do direito que querem legitimar argumentos e decisões em dois pilares: (1) naquilo que é desejável para a comunidade política no futuro e (2) naquilo que é inevitável para ela no presente, já que o passado constitui parte necessária da compreensão da realidade que se impõe no momento do exercício interpretativo e argumentativo conduzido por estes atores.” (EISENBERG, José. **Para que serve o pragmatismo jurídico?** Disponível em: <<http://www.soc.puc-rio.br/cedes/PDF/paginateoria/Para%20que%20serve%20o%20pragmatismo%20jur%EDdi%20co.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2012.).

²²⁹ POSNER, Richard A.. Legal pragmatism. *Metaphilosophy*, vol.25, n. 1/2, pp. 147-159, jan. 2004.

²³⁰ POSNER, Richard A.. **Problemas de filosofia do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

²³¹ Nesse sentido: ARRUDA, Thais Nunes de. **Como os juízes decidem os casos difíceis? A guinada pragmática de Richard Posner e as críticas de Ronald Dworkin**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011; MACEDO JÚNIOR, Ronaldo Porto. Posner e a análise econômica do direito: da rigidez neoclássica ao pragmatismo frouxo. In: LIMA, Maria Lúcia L.

Aqui, desde já, é importante alertar que o pragmatismo jurídico não se confunde com a chamada *Law and Economics* – ou Análise Econômica do Direito (AED), como é mais denominada a disciplina no Brasil –, embora guarde um pouco da lógica da atitude progressiva dessa corrente. A diferença entre ambas tenderá a ficar mais clara ao longo das explicações desta subseção, embora o detalhamento desta última fuja ao escopo deste trabalho²³².

M. Padua (Coord.). **Agenda contemporânea: direito e economia**: trinta anos de Brasil, tomo I, pp. 261-282. São Paulo: Saraiva, 2012.

²³² A Análise Econômica do Direito (AED) foi a denominação que recebeu no Brasil o *Law and Economics* (Direito e Economia). A AED foi recebida de forma heterogênea no país e já tomou contornos um pouco diversos do movimento original surgido nos Estados Unidos da América – EUA, o que é de todo elogiável – para evitar a simples “importação” do arsenal teórico estrangeiro –, mas essa é questão de menor importância para a compreensão de em que consistem as noções gerais da disciplina para diferenciá-la do pragmatismo jurídico de Posner. Grosso modo, pode-se dizer que o *Law and Economics* é movimento que propõe aproximações entre as duas disciplinas referidas (Direito e Economia) de modo a, empregando ferramentas, conceitos e teorias das ciências econômicas e afins, oferecer soluções para algumas questões de ordem jurídica e política. O objetivo da área do conhecimento em questão é especialmente expandir os horizontes teóricos para permitir uma compreensão do direito pretensamente aperfeiçoada, por intermédio da avaliação das normas jurídicas sobretudo com relação às suas consequências. Daí a aproximação com o pragmatismo jurídico, mas, como logo se vê desta explicação, trata-se associação equivocada: o pragmatismo jurídico e a AED não se confundem. Primeiramente, pelo espectro de estudo, tendo em vista que a AED é mais restrita e formalista, voltada para a aplicação do instrumental das ciências econômicas ao direito, como já explicitado; ao passo que o pragmatismo jurídico consiste em abordagem mais ampla e flexível, que propõe uma abertura interdisciplinar ainda maior, abrangendo a análise de quaisquer consequências das decisões judiciais, não somente as econômicas. Em segundo lugar, tais correntes não se confundem pelo aspecto temporal, já que o *Law and Economics* ganhou força nos EUA em 1960 com a publicação da obra *The Problem of Social Cost*, de Ronald Coase, da Universidade de Chicago, e do livro *The Cost of Accidents*, de Guido Calabresi, da Universidade de Yale, além da obra já referida de Richard Posner (*Economic Analysis of Law*), de 1972. Por seu turno, como se tem explicado, o pragmatismo jurídico tomou corpo com a publicação, em 1990, da obra *The Problems of Jurisprudence* (no Brasil, “Problemas de filosofia do direito”, como foi traduzida por Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007). Com efeito, o *Law and Economics* é tido como um movimento importante no cenário das teorias jurídicas do século XX. Nada obstante, recebeu diversas críticas no mundo jurídico – especialmente alegações de que os dois ramos do conhecimento pressupõem diferenças metodológicas muito grandes e incompatíveis, já que o direito trabalha especialmente com normas (modelo dogmático e hermenêutico), é verbal, com crítica baseada nos juízos de legalidade, ao passo que a economia assenta suas análises em casos empíricos majoritariamente, inclui o uso de linguagem matemática, ponderando suas críticas nas ideias de custos, maximização de resultados e eficiência. Com isso, foi se tornando menos ambicioso nos EUA. Na verdade, entretanto, tem-se que o *Law and Economics*, assim como a AED, podem oferecer uma interessante ferramenta de pesquisa para determinadas questões (como o direito da concorrência, falimentar, societário, dos contratos, securitário, as discussões sobre responsabilidade civil e o direito tributário, por exemplo), pelo que não deve ser desprezada. Lado outro, deve-se reconhecer seus limites para lidar com questões nas quais os efeitos patrimoniais são secundários, como o direito de família, o ambiental, segurança pública, ou outros ramos mais relacionadas a valores e à filosofia, por exemplo, quando não é possível ponderar a questão sob a forma de números. No Brasil, como assinalado, existe considerável número de estudiosos sobre a AED. Nesse sentido, para um panorama geral e maiores detalhes da disciplina, confirmam-se: CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; SALAMA, Bruno Meyerhof (Org.). **Direito e economia**: textos escolhidos. Coleção direito, desenvolvimento e justiça. Série direito em debate. São Paulo: Saraiva, 2010; _____. O que é Direito e Economia? In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito & Economia**. 2 ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008; _____. O que é pesquisa em direito e economia?. **Cadernos Direito GV**, vol. 5, n. 2, estudo 22, mar. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2811/caderno%2520direito%252022.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 12 mar. 2013; TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e**

Para se entender o pragmatismo jurídico de Posner, faz-se necessário passar pela compreensão desse autor sobre o papel do direito. Reclama Posner que o direito – como concebido na Academia e no Poder Judiciário dos EUA – apresenta ênfase excessiva na autoridade, na tradição e na retórica, havendo pouca atenção às consequências e desapego às técnicas sociocientíficas para a avaliação das consequências²³³. Nesse sentido, entende Posner que o direito precisaria de um espírito mais científico, voltado para a investigação, mais flexível, experimentalista e atento aos fatos e à aceitação de mudanças. Após traçar esse panorama crítico das teorias jurídicas do direito norte-americano então existentes, Posner apresenta no último capítulo de *Problemas de Filosofia do Direito* um “manifesto pragmático”, em que propõe o pragmatismo como o caminho para a solução das questões em torno da autonomia do raciocínio jurídico e da objetividade do direito.

O pragmatismo jurídico proposto por Posner equivale a um meio-termo entre as concepções predominantes no direito norte-americano²³⁴, reunindo influências do pragmatismo filosófico, em sua versão clássica e também na linha dos neopragmatistas. Posner, entretanto, não cuidou de conferir maiores bases filosóficas para o pragmatismo que propunha naquele momento.

Depois de *The Problems of Jurisprudence*, de 1990 (*Problemas de Filosofia do Direito*), Posner continuou discorrendo sobre sua concepção teórica e, a cada retomada do assunto, foi desenvolvendo sua ideia de pragmatismo, em abordagem um tanto quanto fragmentada – já que não cuidou de organizar suas ideias de modo mais objetivo, pois seus livros frequentemente se prolongam em explicações marginais, além do costume de repetir e retomar seus mesmos escritos em diversas obras –, sem nunca conceituar propriamente o que é o pragmatismo jurídico.

economia no Brasil. São Paulo: Atlas, 2012; _____. **Direito e economia.** São Paulo: IOB Thomson, 2005; ZANATTA, Rafael Augusto Ferreira. Desmistificando a Law & Economics: a receptividade da disciplina direito e economia no Brasil. **Revista dos Estudantes de Direito da UnB**, n. 10, jan. 2012. Disponível em: <<http://www.red.unb.br/index.php/redunb/article/view/7095/5592>>. Acesso em: 12 mar. 2013; ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Raquel. (Orgs.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2005; entre outros.

²³³ Segundo explica: “(...) No sentido que considero apropriado, o pragmatismo significa olhar para os problemas concretamente, experimentalmente, sem ilusões, com plena consciência das limitações da razão humana, como consciência do “caráter local” do conhecimento humano, da dificuldade das traduções entre culturas, da inalcançabilidade da “verdade”, da conseqüente importância de manter abertos diferentes caminhos de investigação, do fato de esta última depender da cultura e das instituições sociais e, acima de tudo, da insistência em que o pensamento e a ação sociais sejam avaliados como instrumentos a serviço de objetivos humanos tidos em alto apreço, e não como fins em si mesmos. (...)” (POSNER, Richard A.. **Problemas de filosofia do direito.** Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 622.).

²³⁴ Notadamente o formalismo e o realismo jurídico, deixando-se para outra oportunidade o detalhamento dessas escolas, por não se reputar essencial à compreensão do pensamento de Posner.

Em *Overcoming Law*, livro de 1995 (no Brasil, traduzido como “Para Além do Direito”²³⁵), Posner reconhece que não apresentou nenhum conceito para o pragmatismo que sugere. Justifica isso, todavia, na essência do pragmatismo em rejeitar conceitos dogmáticos, qualificando-o como abordagem prática, instrumental, voltada para frente, ativista, empírica, cética, antidogmática e experimental. Confirma-se nas palavras do próprio Posner:

Não há um conceito canônico de pragmatismo. Defino-o, para começar, como uma abordagem prática e instrumental, e não essencialista: interessa-se por aquilo que funciona e é útil, e não por aquilo que “realmente” é. Portanto, olha *para a frente* e valoriza a continuidade com o passado somente na medida em que essa continuidade seja capaz de ajudar-nos a lidar com os problemas do presente e do futuro. (...)

Aplicado ao direito, o pragmatismo trataria a decisão segundo os precedentes (a doutrina conhecida como “*stare decisis*”) como uma diretriz e não como um dever. (...)

A atitude pragmática é *ativista* (voltada para o progresso e a “capacidade de execução”) e rejeita tanto o conselho conservador segundo o qual tudo o que já existe é melhor quanto o conselho fatalista de que todas as consequências são imprevisíveis. O pragmatista crê no progresso sem fingir-se capaz de defini-lo e acredita na possibilidade de alcançá-lo através da ação humana calculada. Essas crenças estão ligadas ao caráter instrumental do pragmatismo, que é uma filosofia da ação e do aperfeiçoamento, embora isso não signifique que o *juiz* pragmatista seja necessariamente um ativista. O ativismo judicial propriamente dito é uma visão das competências e responsabilidades dos tribunais perante os outros órgãos do Estado. Um pragmatista poderia ter boas razões pragmáticas para pensar que os juizes não deveriam atrair muita atenção para si mesmos.

Ao enfatizar a prática, o olhar adiante e as consequências, o pragmatista, ou ao menos o meu tipo de pragmatista (pois veremos que o pragmatismo também tem uma versão antiempírica e anticientífica) é *empírico*. Interessa-se pelos “fatos” e, portanto, deseja estar bem informado sobre o funcionamento, as propriedades e os efeitos prováveis de diferentes planos de ação. Ao mesmo tempo, guarda *ceticismo* diante de qualquer afirmação de confiança na obtenção da verdade final sobre qualquer coisa. (...)

(...) O pragmatismo é a favor e, ao mesmo tempo, contra o senso comum. O quadro de referências no qual certas proposições são tidas como senso comum pode mudar, por vezes rapidamente, como ocorreu nas últimas décadas (...).

Embora cético e relativista, o pragmatista rejeita o ceticismo e o relativismo como dogmas ou posturas “filosóficas”. (...)

Para o pragmatista, mesmo que alcançássemos a verdade absoluta, jamais saberíamos que a alcançamos. Por isso, ele é *antidogmático*. Quer manter vivo o debate e aberta a investigação. (...) ²³⁶

Do fragmento acima, percebe-se que Posner reuniu em sua teoria alguns elementos já existentes no pragmatismo filosófico clássico, especialmente a rejeição da ideia do direito como imutável, fundado em princípios permanentes e realizado pela

²³⁵ POSNER, Richard A. **Para além do direito**. Tradução de Evrandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

²³⁶ POSNER, Richard A. **Para além do direito**. Tradução de Evrandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2009, pp. 4-7.

simples manipulação lógica desses princípios. Mais adiante, Posner sugere o uso do direito como instrumento para fins sociais²³⁷.

No livro *Law, Pragmatism and Democracy*, de 2003 (“Direito, pragmatismo e democracia”²³⁸), Posner considera o âmago do seu pragmatismo como a mera “(...) tendência em basear ações em fatos e consequências, em vez de em conceitualismos, generalidades, crenças e slogans. (...)”²³⁹.

Nessa mesma obra, Posner distingue do pragmatismo filosófico – termo que usa para se referir ao pragmatismo clássico e seus sucessores, nos moldes já abordados anteriormente – o que chama de pragmatismo cotidiano (*everyday pragmatism*). Este último é concebido como uma tradição, uma atitude, que não chega a formar um corpo de doutrina, porque – como Posner mesmo explica – não tem qualificação filosófica; é não-teórico. Trata-se de uma disposição mental denotada pelo uso popular que precede o próprio conhecimento da filosofia pragmática. Segundo Posner, o pragmatismo cotidiano é o reflexo da idiossincrasia dos Estados Unidos da América, nos contextos que explica²⁴⁰.

Segundo seu pensamento, o pragmatismo cotidiano – que pode ser lido como uma “versão ainda mais pragmática” do pragmatismo²⁴¹ –, é que influencia o pragmatismo jurídico. Por seu turno, este, em sua essência, consiste na elevada preocupação em, ao aplicar o direito, fundamentar decisões e julgamentos em fatos e

²³⁷ “Embora a teoria pragmática do direito adote um conjunto de ideias mais rico do que o encontrado em A natureza do processo judicial ou “*The Path of the Law*” [de Benjamin Cardozo], não se pode dizer que progrediu muito. Talvez esse progresso, pela própria natureza do pragmatismo, seja uma impossibilidade. Tudo o que uma teoria pragmática do direito realmente conota – e já conotava em 1897 ou em 1921, tanto quanto hoje – é uma rejeição da ideia de que o direito é algo fundado em princípios permanentes e realizado através de manipulações lógicas desses princípios; bem como uma determinação de usar o direito como instrumento para fins sociais. Ainda que essa teoria pragmática do direito que defendo não plante nenhuma árvore, ao menos dá uma boa limpada no terreno. Assinala uma atitude, uma orientação e, às vezes, uma mudança de direção. Isso já é algo, talvez muito.” (POSNER, Richard A. **Para além do direito**. Tradução de Evrandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 428.).

²³⁸ POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**. Tradução de Teresa Dias Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

²³⁹ POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**. Tradução de Teresa Dias Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 2.

²⁴⁰ Idem, *ibidem*.

²⁴¹ Essa ilação pode ser aferida a partir da seguinte explicação: “O sentido cotidiano de “pragmático”, destituído de insinuações cínicas, é compatível com o sentido filosófico apesar de independente dele. As diferenças são em grande parte institucionais. O discurso filosófico do pragmatismo é acadêmico, sutil, complexo e realizado num vocabulário técnico proibitivo. (Ele também tende a ser contemplativo em vez de orientado para a ação. O pragmatista cotidiano usa o senso comum para resolver problemas; o filósofo pragmatista explica porque este é um procedimento sensato.) (...)” (POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**. Tradução de Teresa Dias Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 40.).

consequências, e não em conceitualismos e generalizações. Para Posner, essa é a melhor teoria normativa e descritiva do papel do juiz americano no século XXI²⁴².

Como já se torna possível perceber, no pensamento de Posner, o “olhar para as consequências” é uma postura imprescindível do juiz em face da decadência do modelo de pensamento jurídico convencional.

Em 1990, quando escreveu *Problemas de Filosofia do Direito*, Posner já defendia a necessidade dessa atitude progressista com base na sua concepção de que o direito não é uma disciplina autônoma. Esse pode ser considerado um pilar do pragmatismo jurídico de Posner. Conforme essa orientação expressa em seu “manifesto pragmático”, o critério seguro para uma boa decisão é a consideração das consequências da decisão judicial. Nessa linha, o direito não deveria ser visto como um fim em si, mas sim como ferramenta possivelmente útil à resolução de conflitos. Posner é a favor da abertura interdisciplinar no âmbito da teoria do direito, pois não acredita neste último como disciplina autônoma²⁴³. Entende que a razão prática pode ser invocada em juízo²⁴⁴.

Como explica em seus diversos escritos sobre o assunto e já salientado, trata-se o pragmatismo jurídico de abordagem prática, instrumental, voltada para frente, ativista, empírica, cética, antidogmática e experimental²⁴⁵, cuja principal contribuição é o *olhar para frente*, de modo que o pragmatista, ao aplicar o direito, deve tratar os entendimentos jurisprudenciais anteriores como uma diretriz e não como um dever a ser seguido para o futuro²⁴⁶.

²⁴² POSNER, Richard A. **A problemática da teoria moral e jurídica**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2012, pp. 357 e ss..

²⁴³ Essa ideia está bem explicada no seu artigo *The decline of law as an autonomus discipline: 1962-1987*. **Harvard Law Review**, v. 100, pp. 761-780, 1987; e no capítulo 14 do livro “*Problemas de Filosofia do Direito*”.

²⁴⁴ O seguinte trecho é ilustrativo do pensamento de Posner: “(...) *O direito, do modo como é atualmente concebido na academia e no judiciário [norte-americanos], tem também uma matiz muito teocrático. Há também ênfase excessiva em aspectos como autoridade, infalibilidade, retórica e tradição, e pouca ênfase nas consequências e nas técnicas sociocientíficas para avaliação das consequências. Há demasiada confiança e muito pouca curiosidade, além de um apreço insuficiente pelas contribuições de outras disciplinas. (...)*”. (POSNER, Richard A. **Problemas de filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 622.).

²⁴⁵ POSNER, Richard A.. **Para além do Direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 11.

²⁴⁶ Em sua própria explicação: “*A atitude pragmática é ativista (voltada para o progresso e a “capacidade de execução”) e rejeita tanto o conselho conservador segundo o qual tudo o que já existe é melhor quanto o conselho fatalista de que todas as consequências são imprevistas. O pragmatista crê no progresso sem fingir-se capaz de defini-lo e acredita na possibilidade de alcançá-lo através da ação humana calculada. Essas crenças estão ligadas ao caráter instrumental do pragmatismo, que é uma filosofia da ação e do aperfeiçoamento, embora isso não signifique que o juiz pragmatista seja necessariamente um ativista. O ativismo judicial propriamente dito é uma visão das competências e*

Essa importante característica de seu pensamento é bem explicada pelo próprio Posner:

(...) o juiz pragmatista encara a jurisprudência, a legislação e o texto constitucional sob dois aspectos: como fontes de informações potencialmente úteis sobre o provável melhor resultado no caso sob exame e como marcos que ele deve ter o cuidado de não obliterar nem obscurecer gratuitamente, pois as pessoas os tomam como referência. Porém, como vê essas “fontes” somente como fontes de informação e como restrições parciais à sua liberdade de decisão, ele não depende delas para encontrar o princípio que lhe permite decidir um caso verdadeiramente inusitado. Recorre, antes, a fontes que tenham relação direta com a sabedoria da norma que se pede que ele confirme ou modifique. (...) ²⁴⁷

Ao referir-se à importância da atitude de “olhar para o futuro”, tem-se que a grande preocupação do pragmatismo jurídico de Posner diz com a atenção, com a consciência para com as consequências. Em Posner, no entanto, tal conduta não significa que o juiz pragmático profira decisões casuísticas ou *ad hoc*, com foco nas consequências imediatas, sem considerar as consequências futuras. Para Posner, as consequências que importam são tanto as de curto, como as de longo prazo²⁴⁸. Esse ponto do seu pensamento será criticado logo mais adiante.

Com efeito, Posner divide as consequências em específicas do caso concreto (*case-specific consequences*) e sistêmicas (*systemic consequences*). As consequências específicas do caso concreto são as consequências para as partes diretamente envolvidas e para terceiros em situação semelhante. Já as consequências sistêmicas relacionam-se à estabilidade, à previsibilidade, preservação da linguagem, dentro dos valores sociais e políticos da comunidade, de forma a produzir a menor perturbação possível aos elementos do Estado de direito.

Aqui, tem-se um traço de semelhança para com a teoria de MacCormick, que igualmente apregoa a atenção para tais tipos de consequências (de curto e longo prazo, individuais e sistêmicas). No ponto, a crítica comum a ambos diz respeito à falta de

responsabilidades dos tribunais perante os outros órgãos do Estado. (...). (POSNER, Richard A.. **Para além do Direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 5.).

²⁴⁷ POSNER, Richard A. **A problemática da teoria moral e jurídica**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 382.

²⁴⁸ “A menção da preocupação com os perigos sistêmicos deve ajudar a demolir a falácia de que o pragmatismo jurídico é a aplicação de uma equivocada justiça substantiva às ações judiciais particulares. As consequências importantes para o pragmatista são tanto as de longo quanto as de curto prazo; são tanto as sistêmicas quanto as individuais; a importância tanto da estabilidade e da previsibilidade quanto da justiça às partes individuais; a importância tanto de preservar a linguagem como um método confiável de comunicação quanto de interpretar as leis e as cláusulas constitucionais com flexibilidade para fazer com que respondam inteligentemente a circunstâncias não vislumbradas por seus idealizadores. (...)”. (POSNER, Richard A.. **Para além do Direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 423.).

critérios que permitam definir quais consequências, quando alternativas, devem prevalecer.

Segundo Thais Nunes de Arruda²⁴⁹, são essencialmente três as características do pragmatismo jurídico em Posner: 1) a desconfiança quanto a respostas corretas e a entidades metafísicas ou abstratas (sintetizadas em conceitos de verdade, natureza e realidade, por exemplo) como garantia de certeza epistemológica, ética ou política; 2) obsessão no sentido de que as proposições sejam testadas em face de suas consequências, pela diferença prática que fazem na vida; e 3) insistência no julgamento dos projetos conforme as necessidades humanas e sociais, não por critérios objetivos e impessoais.

Na explicação de Margarida Maria Lacombe Camargo,

Segundo Posner, o pragmatista tem prioridades distintas da simples segurança conferida pelo ato de autoridade. Ele quer a “melhor decisão”, tendo em mente necessidades presentes e futuras, ainda que não pretenda alcançar determinado alvo. A consistência obtida com as decisões passadas, como propugna o convencionalismo, não é um fim em si, mas um meio de trazer os melhores resultados para o caso presente. Ignorar as decisões passadas seria tolice, diz Posner num sentido bem pragmático, vez que são úteis tanto como fonte de sabedoria e conhecimento como garantia de ordem e segurança, objeto de expectativa social. Os precedentes nada mais são do que repositórios de conhecimento e sabedoria capazes de apontar para a melhor decisão, e também bases de expectativa da população, que espera que o juiz decida coerentemente com o que os tribunais apresentam. Qualquer desvio abrupto e despropositado geraria insegurança.²⁵⁰

Diego Werneck Arguelhes e Fernando Leal sintetizam bem o pensamento de Posner:

Os elementos centrais do pragmatismo jurídico de Posner seriam basicamente os seguintes. Primeiro, o pragmatismo jurídico não encoraja o juiz a tomar decisões *ad hoc*, sem qualquer compromisso com o mundo além do caso específico em exame. Além das consequências imediatas da decisão – aquelas que afetam diretamente as partes –, o juiz pragmático deve estar atento para as *consequências sistêmicas* de sua atuação. Se os juízes começarem a decidir única e exclusivamente com base na melhor solução prática possível para o caso em exame, o efeito sistêmico da generalização dessas decisões sobre os atores públicos e privados será nocivo, pois aumentará a insegurança jurídica. Essa preocupação com as “consequências sistêmicas” é encorajada *apenas* para preservar certos “bolsões de formalismo” [*formalist pockets*] no funcionamento do direito, assegurando que áreas-chave da vida em sociedade permaneçam estáveis, facilitando assim o planejamento e a calculabilidade.

²⁴⁹ ARRUDA, Thais Nunes de. **Como os juízes decidem os casos difíceis? A guinada pragmática de Richard Posner e as críticas de Ronald Dworkin**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011, p. 88.

²⁵⁰ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Fundamentos Teóricos do Pragmatismo Jurídico**. In: Revista de Direito do Estado, v. 6, pp. 185-212, 2007, p. 206.

(...) A melhor leitura possível da posição de Posner seria, portanto, a de que o juiz pragmático *não* adotará a decisão com melhores consequências imediatas sempre que essa postura não implicar as melhores consequências sistêmicas, isto é, para o sistema judicial como um todo no longo prazo.

Segundo, o pragmatismo jurídico é necessariamente voltado para o futuro. O juiz pragmático não se vê envolvido por qualquer *dever* de consistência com o passado. Quando os precedentes e as decisões legislativas forem honrados por um magistrado pragmático na solução de um caso concreto, será única e exclusivamente como um meio para se atingir finalidades sociais relevantes.

(...)

Terceiro, o juiz pragmático é *empirista*. Isso não significa, porém, aversão a toda e qualquer teoria. Ao contrário, o programa pragmatista o encoraja a recorrer a teorias que tragam o debate judicial para perto de discussões e problemas empíricos. (...) ²⁵¹

De acordo com Posner, a grande contribuição do seu pragmatismo jurídico está na rejeição da ideia de que o direito seja fundado em princípios permanentes e cuja aplicação sempre decorra de manipulações lógicas de tais postulados. Em suas próprias palavras a teoria pragmática do direito “Assinala uma atitude, uma orientação e, às vezes, uma mudança de direção. Isso já é algo, talvez muito.”²⁵². Com sua teoria sobre o pragmatismo, o objetivo de Posner é afastar a discussão das questões semânticas e metafísicas para permitir maior aproximação das questões factuais e empíricas.

O pragmatismo jurídico de Posner, além de uma teoria do direito, é uma teoria sobre como aplicar o direito no âmbito da atividade judicial, seu foco de estudo, dado o papel do juiz de criador do direito. Pelo instrumentalismo de sua teoria, o Direito assume aspecto construtivo de orientação da conduta social, ocasionado pelas consequências sistêmicas, daí a importância na sua observação. Para Thais Nunes de Arruda:

Tendo em vista a sua concepção de direito enquanto atividade dos juízes, Posner atribui o coração de seu pragmatismo jurídico à decisão judicial, cujo argumento pode ser sintetizado da seguinte forma: decisões judiciais *devem ser* fundamentadas em uma comparação de custo e benefícios, realista, empiricamente informada e preferivelmente quantitativa. As decisões judiciais *devem* se referir ao bem-estar da sociedade de sorte que integridade ou elegância intelectual doutrinária são desejáveis apenas se contribuírem para este bem-estar. A teoria jurídica, o corpo sistematizado de conceitos jurídicos deverá igualmente ser realista, informado empiricamente e desvinculado de pressões intelectuais por sua própria sobrevivência. Deve ser, ao mesmo tempo, contextual e adaptável ao sistema; deve preferir as consequências a argumentos teóricos e abstratos. Em suma, deve se ater aos

²⁵¹ ARGUELHES, Diego Werneck e LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, estratégias e implicações. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 186-7.

²⁵² POSNER, Richard A.. **Para além do Direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 428.

meios para realização dos fins sociais do que para a própria definição destes, dado o seu caráter eminentemente divergente.²⁵³

Dadas as características acima salientadas do pragmatismo jurídico de Posner, pode-se concluir que merece elogio sua defesa quanto à necessidade de os juízes terem a mente aberta e preocupada com as consequências de suas decisões. Nada obstante, tendo em conta a sua consideração de que os juízes devem ter um comportamento descompromissado da adoção de um raciocínio simplesmente mecânico da aplicação do direito, tem-se na sua teoria a pregação de uma postura “coringa”.

Explique-se melhor a crítica aqui formulada. Ao conceber o direito como meio (instrumento), Posner acaba não definindo de forma clara quais são os fins. Embora apregoe o olhar voltado para o futuro, nada resta especificado sobre os propósitos que se deseja alcançar. Com isso, o pragmatismo jurídico de Posner se esvazia, porquanto desconectado de objetivos institucionais, como por exemplo a construção de sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Além disso, o elemento marcante de sua teoria – a observação das consequências da decisão judicial – jamais foi inserida como uma etapa do processo decisório, diferentemente da teoria de MacCormick, por exemplo. Em outras palavras, a despeito de entender que as consequências nunca são irrelevantes para o direito, Posner não cuidou de sistematizar de que forma ou em que momento, segundo o seu entendimento, as consequências deveriam ser ponderadas. Da leitura de seus escritos, tem-se a impressão de que Posner não se empenhou em formular uma sistemática à maneira de MacCormick, por considerar que não fosse possível alcançar uma maneira objetiva de ponderar as consequências, em razão de acreditar que a escolha da melhor decisão estivesse calcada nos valores pessoais do juiz²⁵⁴.

²⁵³ ARRUDA, Thais Nunes de. **Como os juízes decidem os casos difíceis? A guinada pragmática de Richard Posner e as críticas de Ronald Dworkin.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011, p. 271-272.

²⁵⁴ Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho: “*Sugeri que os fatores políticos e, às vezes, a visão social são decisivos nos casos mais difíceis. A questão pode ser colocada de modo mais forte: as consequências nunca são irrelevantes em direito. Se forem suficientemente graves, podem fazer oscilar uma decisão, seja qual for o equilíbrio dos argumentos jurídicos convencionais (...). Mas como, exatamente, são decisivas as consequências ou as diretrizes políticas? Se duas visões sociais entram em choque, qual delas prevalece? De modo equivalente, como um juiz faz sua escolha entre duas visões sociais antagônicas? Frequentemente, a escolha será feita com base em valores pessoais profundamente arraigados, e quase sempre esses valores serão refratários à argumentação. A persuasão vai estar*”

2.3. O consequencialismo na doutrina brasileira: Schuartz e Piscitelli

Vistas as linhas gerais do consequencialismo em Neil MacCormick, do pragmatismo filosófico e do pragmatismo jurídico de Richard Posner, é chegada a hora de explicar o porquê da preferência ao termo “consequencialismo” neste trabalho.

Como mostrado, o pragmatismo jurídico abarca uma ampla gama de vertentes teóricas que, na essência, cuidam de atribuir às consequências práticas das decisões judiciais peso decisivo quando da atuação dos juízes.

2.3.1. O consequencialismo sob a ótica de Luis Fernando Schuartz

Para os objetivos deste trabalho, reputa-se assaz pertinente a noção ampla de consequencialismo, tal como assentada por Luis Fernando Schuartz no artigo “Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem”²⁵⁵, representando “(...) qualquer programa teórico que se proponha a condicionar, ou qualquer atitude que condicione explícita ou implicitamente a adequação jurídica de uma determinada decisão judicante à valoração das consequências associadas à mesma e às suas alternativas.”²⁵⁶.

(...) Nesses termos, denominar-se-á de “consequencialista” não apenas a posição segundo a qual uma decisão D é correta se e somente se não se encontra, com relação a ela, alguma decisão alternativa a que se associem consequências preferíveis àquelas associadas a D. Esse tipo de consequencialismo que será denominado de “forte”, é somente um dos extremos de um conjunto de tipos ordenado de acordo com a prioridade atribuída à valoração de consequências no juízo de adequação de uma determinada decisão judicante, ou, alternativamente, com a exclusividade atribuída a essa forma de valoração na formulação desse juízo.²⁵⁷

Sem maiores divagações teóricas ou resgates de pensamentos anteriores, tampouco fazendo referências aos autores aqui mencionados (Posner e MacCormick), Schuartz ordena diversas espécies de consequencialismo conforme o grau de valoração das consequências. Refere-se à existência de um consequencialismo “forte”, quando

presente em alguns casos, mas vai tratar-se de persuasão através de retórica, e não das modalidades mais moderadas de exposição motivada. (...)” (POSNER, Richard. A. **Problemas de filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 199-200.).

²⁵⁵ SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. **Revista de Direito Administrativo** – RDA, n. 248, maio/ago. 2008, pp. 130-158.

²⁵⁶ Idem, ibidem, pp. 130-1.

²⁵⁷ Idem, ibidem, p. 131.

existe prioridade ou exclusividade na ponderação de consequências como determinante para a decisão; e menciona uma modalidade de consequencialismo “fraco”, quando tal valoração tem papel residual.

Defende Schuartz uma concepção particular no sentido de considerar a valoração de consequências um dos elementos constitutivos da fundamentação das decisões, de modo que deve ser inserida e contemplada no âmbito do processo decisório com peso *no máximo* igual ao peso conferido a argumentos não-consequencialistas. Defende, portanto, a postura calcada em um consequencialismo do tipo “fraco”.

Uma grande contribuição deste autor reside na apresentação do que chama “três tipos ideais de um consequencialismo jurídico à brasileira”, quais sejam, o “festivo”, o “militante” e o “malandro” – melhor detalhados adiante –, classificados conforme o grau de reverência à dogmática e às figuras tradicionais da argumentação jurídica, principalmente o raciocínio analógico e o respeito ao precedente²⁵⁸. Conforme explica, cuidam-se de modelos de comportamentos consequencialistas, sem carga valorativa necessariamente negativa, para a descrição e a investigação empírica das atitudes consequencialistas verificadas na jurisprudência pátria.

Embora o autor não tenha desenvolvido seu modelo de forma mais aprofundada ou utilizado na prática os conceitos que criou – relacionando casos concretos para cada um, exemplificativamente –, sua ideia era que os tipos listados de consequencialismo servissem de parâmetros para a caracterização dos posicionamentos que pudessem efetivamente surgir.

Na concepção desse modelo, a preocupação de Schuartz voltou-se para o uso do consequencialismo como estratégia de “driblar” uma decisão diversa necessariamente calcada em regras *prima facie* aplicáveis. É dizer, o consequencialismo empregado em detrimento das regras jurídicas. Isso se infere do esclarecimento por ele prestado de que os três modelos têm em comum a “(...) oposição de resistência aos resultados de decisões alternativas às preferidas e determinadas por aplicações prosaicas de regras jurídicas. (...)”²⁵⁹.

Assim, o chamado “consequencialismo residual ou fraco” – entendido como a hipótese na qual a menção às consequências é feita apenas para privilegiar um conjunto

²⁵⁸ Idem, *ibidem*, pp. 150 e ss. Aqui, vale registrar o uso indevido do termo “precedente” (oriundo dos países de origem anglo-saxônica, com sistema do *common law*) para referir-se à noção que no Brasil se tem da jurisprudência, isto é, o conjunto de decisões judiciais reiteradas lavrados em determinado sentido. Nada obstante, como essa discussão foge aos limites desta dissertação, será deixada para aprofundamento em outra oportunidade.

²⁵⁹ Idem, *ibidem*, p. 151.

de regras, em detrimento de outro(s) igualmente defensável(is) – é menos problemático, em sua visão.

Ingressando na lógica dos modelos, a primeira modalidade é o “consequencialismo festivo”, que “(...) advoga uma ampla des-diferenciação entre aplicação do direito e formulação de políticas públicas, comandada por uma apropriação superficial e seletiva da literatura norte-americana de análise econômica do direito.”²⁶⁰. Utiliza-se da chamada estratégia *top-down*²⁶¹ e sua principal característica relacionada por Schuartz diz com a repulsa ao modo convencional de solução de problemas jurídicos por juízes e advogados, calcada em outras teorias e métodos cientificamente credenciados. A principal crítica a essa modalidade deve ser reproduzida pelas palavras do próprio autor:

(...) o consequencialismo festivo, apesar da aparência e da ambição transformadora, é impotente e tende a funcionar entre nós como a mais jovial das ideologias conservadoras: impotente, pelo esoterismo e pela estranheza em relação ao modo de pensar e agir dos juristas e juízes; e ideológico-conservador, pela reatualização e a reprodução de um padrão de argumentação que expressa um dos mais antigos e persistentes vícios do pensamento jurídico no país: o da importação elitista para uso meramente ornamental, ao sabor dos caprichos e das veleidades do usuário, de fragmentos de doutrinas e teorias científicas e filosóficas que se encontram em voga nos centros culturais.²⁶²

A segunda modalidade é o “consequencialismo militante”. Mais aliado à tradição do que o “festivo”, mas deficitário do ponto de vista teórico e metodológico, é preocupado em ancorar suas posições em normas e costuma fazer menção aos métodos convencionais de interpretação do direito. Schuartz relaciona o “consequencialismo militante” aos movimentos de neoconstitucionalismo e ao recurso às técnicas de

²⁶⁰ Idem, ibidem, p. 152.

²⁶¹ Em rápida síntese, cuida-se a estratégia *top-down* de tipo de raciocínio jurídico, em contraposição à estratégia *bottom-up*, ambas descritas por Richard Posner, para referir-se basicamente ao raciocínio dedutivo e não-dedutivo. Pela estratégia *top-down*, o aplicador do direito fixa as premissas teóricas ou previamente adota uma teoria e, a partir daí, articula toda a crítica, explicação, aplicação, rejeição ou distinção em relação ao direito, de alguma maneira reduzindo a importância do texto normativo. Por seu turno, a estratégia *bottom-up* preza pela análise do sentido, confere mais peso às regras *prima facie* aplicáveis. Para maiores detalhes, confirmam-se: POSNER, Richard A.. Legal Reasoning from the Top Down and from the Bottom Up. **The University of Chicago Law Review**, vol. 59, n. 1, 1992, pp. 433-450. Uma boa explicação sobre essas estratégias também pode ser encontrada em SCHUARTZ, Luis Fernando. A Desconstitucionalização do Direito de Defesa da Concorrência. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo. (Coords.). **Vinte Anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 761-768.

²⁶² SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, Belo Horizonte, n.248, maio/ago. 2008, p. 152.

balanceamento (método da ponderação) à luz de princípios²⁶³, como recurso utilizado com o propósito de invalidar regras, pressupondo uma hierarquia entre ambos. Conforme explana, no “consequencialismo militante”, são grandes os riscos de parcialidade e decisionismo, pois:

(...) O recurso às consequências, tipicamente, é a cartada coringa, lançada sobre a mesa de forma a conduzir a discussão para um terreno no qual todos os gatos são pardos: o sujeito que faz uso do argumento não tem como prová-lo aos demais; mas estes tampouco poderão provar a sua negação.²⁶⁴

Para Schuartz, o motor do “consequencialismo militante” é a simpatia por uma determinada causa, o que, em alguns contextos – ainda segundo o autor –, pode eventualmente implicar algo até desejável ou popular socialmente, embora com certa indiferença no sentido de que a não realização dos efeitos pudesse ser algo não-desejável ou impopular:

(...) Quanto mais amplamente compartilhável for o objetivo normativo a realizar (*e.g.*, maximização do bem-estar ou das liberdades públicas e privadas para o maior número possível de indivíduos), e mais distante estiver a decisão segundo regras da realização desse objetivo, menos questionável socialmente tende a ser a decisão que afastar a aplicação de regras em nome do objetivo que se pretendia implementar. Autênticas situações desse tipo podem efetivamente surgir e, quando surgem, o desfecho ideal é a construção dogmática de uma nítida distinção entre condições que acionam a *regra*, e condições que autorizam uma *exceção à regra*, bem como a caracterização do caso concreto como exceção que mereceria o correspondente tratamento. (...) ²⁶⁵

Entretanto, logo emenda a sua crítica ao “consequencialismo militante”:

(...) A cantilena dos princípios, que dá o acabamento ao consequencialismo militante, é, desprovida de dogmática, uma ameaça à segurança jurídica, e é difícil evitar a impressão de que o Judiciário, que deveria ser seu maior guardião, tenha, em diversos casos, fraquejado diante da tentação de substituir-se a outros poderes públicos na formulação e implementação de políticas cuja necessidade poucos se atreveriam a negar. O preço que a militância cobra em termos da geração de inseguranças quanto à proteção de expectativas e direitos individuais pode ser bastante elevado sob tais condições, sendo certo que, para a redução das mesmas, não existe um substituto à altura da função jurisdicional. O juiz que faz uso do poder que lhe confere o direito para ponderar interesses na defesa de uma determinada causa da qual se apresenta como simpatizante, desatento aos mecanismos de autocontrole que só a dogmática jurídica poderia disponibilizar, lança-se

²⁶³ Para uma interessante crítica ao uso desenfreado de princípios, confira-se: STRECK, Lenio Luiz. O pan-principiologismo e o sorriso do lagarto. **Revista Consultor Jurídico**, 22 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-22/senso-incomum-pan-principiologismo-sorriso-lagarto>>. Acesso em: 23 mar. 2012.

²⁶⁴ SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, Belo Horizonte, n. 248, maio/ago. 2008, p. 153.

²⁶⁵ Idem, *ibidem*, p. 154.

longe demais e põe seriamente em risco justamente o único valor que lhe cabe defender *intransigentemente* no estado democrático de direito.²⁶⁶

Por fim, apresenta o “consequencialismo malandro”, o mais sofisticado de todos, utilizado como estratégia argumentativa quando o direito positivo, tal como interpretado e aplicado, não oferece a desejada justificação de uma decisão judicial. Por intermédio dele, na decisão, constroem-se conceitos e distinções (em relação ao que está positivado), que sejam adequadas ao caso concreto e pareçam desde sempre juridicamente admissíveis. Aqui reside a principal característica do “consequencialismo malandro”: longe de caracterizar-se como oportunismo, pretende-se dogmático, ao revelar a solução fundamentando-a como se dentro da regra estivesse e, mais, com pretensão de generalidade, permitindo sua aplicação em casos futuros.

(...) uma estratégia argumentativa que se implementa necessariamente através da dogmática jurídica, mais especificamente, para desconstrução e a reconfiguração dos elementos da argumentação na forma requerida para a fundamentação dogmática da decisão buscada. A malandragem, assim concebida, é um tipo de estratégia que recorre à ordem para promover a desordem e apresentar a desordem como proposta de nova ordem. (...) o consequencialismo malandro cria, redesenha e eventualmente aperfeiçoa a dogmática jurídica para colocar a seus serviços (...)²⁶⁷

Schultz é da opinião que a modalidade “malandra” do consequencialismo constitui “(...) uma qualidade valiosa sobretudo ante regras amplamente percebidas como inadequadas, por exemplo, que produzam, em série, decisões tidas por injustas ou contrárias a valores progressistas.”²⁶⁸. Explica, ainda, a vantagem dessa estratégia em relação ao pragmatismo, consignando que este último acaba ficando a serviço da e condicionado pela concepção particular do decisor sobre a contribuição das regras e dos entendimentos jurisprudenciais ao bem comum. Isso porque o “pragmatismo malandro” faz parecer que a decisão está calcada no passado, não no futuro, e, ao fazê-lo, muda discretamente o rumo da perspectiva até então em voga. O “consequencialismo malandro” cria direito onde direito não há e – para repetir a analogia utilizada pelo próprio autor – esgarça o tecido da dogmática jurídica.

Caminhando para suas conclusões, alerta Schultz que todas as modalidades de consequencialismo estão associadas a problemas, apresentam riscos e podem ser utilizadas tanto “para o bem” como “para o mal”. Por tudo o que se expôs, arremata que

²⁶⁶ Idem, *ibidem*, p. 155.

²⁶⁷ Idem, *ibidem*, p. 156.

²⁶⁸ Idem, *ibidem*.

seria exigível restringir o recurso a qualquer das estratégias consequencialistas a hipóteses excepcionálissimas²⁶⁹.

Outra grande contribuição de Schuartz foi a abordagem do consequencialismo jurídico à brasileira como praxe desvinculada de outros programas teóricos ou filosóficos, especialmente do pragmatismo (filosófico ou o jurídico de Posner) e do utilitarismo. Com isso, avança em relação a outros estudos sobre a evolução jurisprudencial do STF, os quais insistem em fazer a correlação do comportamento aqui observado com o pragmatismo norte-americano, simplesmente importando as teorias sem maiores adaptações à realidade brasileira²⁷⁰.

2.3.2. O consequencialismo na visão de Tathiane dos Santos Piscitelli

Esta pesquisa não poderia deixar de mencionar o trabalho de Tathiane dos Santos Piscitelli, “Argumentando pelas consequências no Direito Tributário”²⁷¹, um dos poucos na bibliografia nacional que abordam, com um pouco mais de profundidade, a temática proposta nesta dissertação sobre o consequencialismo nas decisões em matéria tributária.

Trazendo uma visão bastante inovadora sobre o assunto, também criticando a atual praxe do STF quanto à ponderação das consequências dos seus julgados sobre questões tributárias, a autora defende em seu livro que os argumentos consequencialistas devem ser trazidos para o discurso jurídico, de modo a permitir o controle desse tipo de argumentação²⁷².

²⁶⁹ Idem, ibidem, p. 158.

²⁷⁰ Para amostra desse tipo de abordagem, confirmam-se, entre outros: ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011; CARVALHO, Lucas Borges de. **Jurisdição Constitucional & Democracia** – Integridade e pragmatismo nas decisões do Supremo Tribunal Federal. Curitiba: Juruá, 2007; KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. **Direitos Humanos, direito constitucional e neopragmatismo**. São Paulo: Almedina, 2011; MELLO, Patrícia Perrone Campos. Interferências extrajurídicas sobre o processo decisório do Supremo Tribunal Federal. In: FELLETT, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Diotti de; NOVELINO, Marcelo (Orgs.). **As novas faces do ativismo judicial**. Salvador: Editora Juspodivm, 2011, pp. 359-386; SAVARIS, José Antonio. **Uma teoria da decisão judicial da Previdência Social**: contributo para superação da prática utilitarista. Florianópolis: Conceito editorial, 2011; e VALLE, Vanice Regina Lírio do (Org.). **Ativismo jurisdicional e o Supremo Tribunal Federal**: laboratório de análise jurisprudencial do STF. Curitiba: Juruá, 2009.

²⁷¹ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

²⁷² “(...) No caso da COFINS, o argumento pela segurança jurídica não foi suficiente para limitar os efeitos da decisão, em sentido exatamente oposto àquele julgado sobre a Lei nº 8.212/91. Diante desses dois exemplos paradigmáticos, nota-se que (...) O tipo de argumento invariavelmente presente em questões como essas é o argumento consequencialista, aquele cujo teor se preocupa em demonstrar as consequências (positivas ou negativas) do julgado. Evidentemente que nem todas as consequências são

As questões enfrentadas pela autora são as seguintes: os argumentos consequentialistas podem ser qualificados de argumentos jurídicos, tendo-se em conta a teoria da argumentação? Ou seja, são razões válidas no processo de justificação de uma decisão judicial ou tratam-se, apenas, de considerações políticas e econômicas que deveriam ficar de fora do debate judicial?

Para responder às indagações, primeiramente, Tathiane dos Santos Piscitelli propõe uma concepção do Direito Tributário que inclua o Direito Financeiro como área inseparável, por considerar que o primeiro ramo do direito não pode ser visto de forma apartada de suas finalidades. Sem prejuízo da autonomia do Direito Tributário do ponto de vista didático, a autora enfatiza o papel precípua da tributação como financiadora das atividades estatais, motivo por que defende a necessidade de se analisar a atividade financeira do Estado como elemento relevante, de modo a conferir importância às formas de como são despendidos os recursos angariados pela tributação.

Ciente de que o delineamento que sugere não é usual na doutrina tributária brasileira, a autora elege a concepção de Direito Tributário de Alfredo Augusto Becker como teoria rival à sua, pois dessa forma pode apresentar as falhas existentes na teoria do referido autor, enfatizando a sua proposta.

Becker foi escolhido por Piscitelli justamente por ter apresentado, no contexto histórico em que situado – a publicação de sua obra “Teoria Geral do Direito Tributário” foi em 1963²⁷³ –, uma visão então tida como arrojada do Direito Tributário, que pretendia afastá-lo definitivamente da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro, encerrando que o fundamento bastante da tributação estaria no exercício da soberania do Estado.

Em uma perspectiva histórica, Piscitelli reconstruiu o debate sobre a separação do Direito Tributário e do Direito Financeiro até Becker, cuja visão influenciou sobremaneira toda a codificação do sistema tributário nacional, com a EC nº 18/65 à CF/46 e o CTN, em 1966. Basicamente, esclarece o pensamento de Becker como a

relevantes e podem ser utilizadas como justificação de uma decisão. Não obstante, saber reconhecer que consequências são essas e, mais ainda, incorporá-las ao discurso jurídico tributário pela delimitação de sua extensão material, resultaria em maior segurança aos contribuintes, já que se saberá que tipo de argumento se deve combater. (...)” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 117-118).

²⁷³ Atualmente o livro encontra-se na quinta edição: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

proposta de definir o pagamento de tributos como simples dever jurídico, sem considerações outras sobre a razão de ser, o papel da tributação ou sua finalidade²⁷⁴.

A partir dessa crítica, Piscitelli propõe sua visão do Direito Tributário, como mais abrangente que o conjunto de normas que disciplina a instituição, cobrança e fiscalização de tributos:

A concepção de direito tributário que a presente obra apresenta é mais abrangente no que se refere ao objeto do direito tributário. Não se nega que o direito tributário seja o conjunto de normas que se destina à regulação das formas de instituição, cobrança e fiscalização de tributos, tendo a Ciência do Direito Tributário a tarefa de estudar as referidas normas. Contudo, a partir da percepção de que o direito tributário é uma prática e que seu conceito é interno a ela, defende-se a possibilidade de uma outra concepção de direito tributário, que parte da consideração que os tributos são elementos constitutivos do Estado como realidade institucional que é e, por essa razão, não há que se falar em Estado sem tributos, em tributos sem Estado, ou mesmo em direitos individuais sem um ou outro. (...)

Tendo-se essas premissas em vista, a concepção que se defende possível pode ser formulada nos seguintes termos: o direito tributário consiste na prática normativa relativa à criação, cobrança, fiscalização e pagamento de tributos que se justifica em face da necessidade de os particulares fornecerem meios materiais para o Estado cumprir com suas tarefas básicas, como segurança e ordem interna. Contudo, tendo-se em vista a premissa de que o direito tributário é parte constitutiva do Estado, é defensável afirmar que ele será também um instrumento para a realização dos fins estatais e isso está diretamente conectado com o modelo de Estado constituído.²⁷⁵

Piscitelli é enfática nessa sua visão do Direito Tributário e de que forma essa concepção sugerida está imbricada em sua visão com o consequencialismo:

(...) o direito tributário não pode ser visto como uma área completamente independente de suas finalidades; a atividade de obtenção de receitas e o uso dos tributos para esse objetivo e outros tantos vinculados à formação do Estado integra uma concepção possível dessa prática e exatamente por isso questões relacionadas à necessidade de ponderar o impacto financeiro de uma decisão judicial ou mesmo acerca do grau de distribuição que um tributo atinge podem ser corretamente suscitadas como consequências jurídicas dessas mesmas decisões e, assim, levadas em consideração no momento da apresentação das razões para decidir.²⁷⁶

Com base na teoria de Neil MacCormick, a autora assenta que os argumentos consequencialistas são parte do processo de justificação das decisões judiciais. Nesse sentido, contam como boas razões para uma decisão judicial os argumentos consequencialistas cuja preocupação seja a de demonstrar a aceitabilidade do julgado

²⁷⁴ Por não ser essencial à compreensão da tese da autora ou a esta dissertação, deixa-se para outra oportunidade o detalhamento da teoria de Becker.

²⁷⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 129-130.

²⁷⁶ Idem, ibidem, p. 134.

como padrão normativo de conduta universalizável. Tal universalização deve ser testada em função dos valores relevantes para a área do direito em discussão.

Por um lado, reconhece Piscitelli que nem todas as consequências são relevantes para serem utilizadas como justificativa da decisão, de modo que apenas certas consequências podem validamente compor a justificação; por outro, afirma a pertinência da preocupação com a necessidade de ponderar o impacto financeiro das decisões judiciais em se cuidando do Direito Tributário, tendo em conta a visão que propõe sobre esse ramo do direito.

Partindo dessas premissas, Tathiane dos Santos Piscitelli é clara na sua proposta:

A incorporação de argumentos consequencialistas no discurso tributário mostra-se, nos dias de hoje, absolutamente adequada, na medida em que essa tomada de posição é capaz de resultar incongruências presentes nos julgamentos do Supremo Tribunal Federal, (...). Caso houvesse a explicitação da premissa de que uma decisão contrária à Previdência poderia deixá-la em situação financeira ainda mais dificultosa, os contribuintes poderiam contra-argumentar nesse sentido, e, eventualmente, produzir provas que indicassem eventual improcedência das alegações da Fazenda. Tratar-se-ia, pois, de incorporar outros elementos atualmente relegados na prática tributária, por conta de sua rotulação como “argumentos não jurídicos”.²⁷⁷

Na visão de Piscitelli, portanto, os argumentos relacionados aos impactos que uma decisão judicial acarretará na arrecadação – pela autora tomados como espécies de argumento consequencialista – devem ser legitimamente considerados como argumentos jurídicos.

Em uma leitura desatenta poderia parecer que a autora é a favor dos argumentos consequencialistas apresentados pela Fazenda Nacional alardeando o “rombo das contas públicas” ou a “quebra da Previdência Social”. Outra leitura superficial poderia sugerir que a aplicação da teoria da autora sempre conduziria a julgamentos em prol do Erário, já que os valores que deixariam de ser arrecadados ou que precisariam ser devolvidos sempre fariam falta.

Na verdade, entretanto, Piscitelli apenas objetiva estabelecer um conteúdo possível dos argumentos consequencialistas nos julgamentos em matéria tributária, a partir da concepção que oferece sobre esse ramo do direito. Seu propósito de fundo consiste conferir maior transparência ao processo decisório dos julgamentos, a partir do raciocínio de que, fazendo perder a feição de simplesmente econômicos ou políticos, os

²⁷⁷ Idem, *ibidem*, pp. 121-122.

argumentos consequencialistas ficariam mais visíveis aos olhos dos contribuintes, que poderiam enfrentá-los diretamente²⁷⁸.

Explicado o seu pensamento, duas críticas podem ser formuladas à teoria de Tathiane dos Santos Piscitelli.

Inicialmente, no que toca à sua proposta de considerar os argumentos consequencialistas como se jurídicos fossem. Ora, os argumentos jurídicos somente podem ter como conteúdo o próprio direito, seja diretamente por suas fontes – como as normas e a jurisprudência, por exemplo –, seja por alguma outra relação a essas fontes, como a analogia ou os métodos de interpretação, ilustrativamente. Assim, os argumentos consequencialistas não são e não podem ser considerados estritamente jurídicos^{279, 280}.

Não se pretende com isso afirmar que os argumentos consequencialistas, por não serem jurídicos, não mereceriam atenção dos magistrados por ocasião das decisões judiciais. Muito pelo contrário. As consequências de uma decisão são importantes e em

²⁷⁸ “(...) saber reconhecer que consequências são essas [as que importam] e, mais ainda, incorporá-las ao discurso jurídico tributário pela delimitação de sua extensão material resultaria em maior segurança aos contribuintes, já que se saberá que tipo de argumento se deve combater. Assim, seria possível avaliar a procedência jurídica tributária de uma alegação trazida à tona em um julgamento, e frequentemente suscitada de forma vicinal à questão “verdadeiramente” jurídica, relativa à impossibilidade de o Supremo Tribunal Federal tomar uma decisão em um dado sentido tendo em vista o prejuízo que isso causaria às contas públicas. Esse, afinal, é um argumento jurídico? Em que medida essa consideração das consequências relacionadas com a atividade financeira do Estado pode integrar, validamente, as razões de decidir?” (Idem, ibidem, p. 118.).

²⁷⁹ Isso não quer dizer que argumentos não jurídicos não possam ser inseridos nos debates jurídicos. Lado outro, é bem verdade que alguns autores consideram não ser possível separar a rigor uma categoria de argumentos jurídicos, na medida em que qualquer argumento, uma vez inserido em uma discussão forense, teria validade potencial com vistas ao convencimento e adesão a determinado desfecho que será jurídico. Nesse sentido, por exemplo, cite-se a opinião de Víctor Gabriel Rodrigues: “Não se pode dizer que exista um argumento jurídico propriamente dito, porque, como meio linguístico que busca a persuasão, todo tipo de argumento pode ser utilizado no discurso forense. Entretanto, há argumentos criados e fomentados com maior intensidade no discurso judiciário, seja por se relacionarem ao trabalho probatório, seja por se fundamentarem em princípios jurídicos, da interpretação da norma.” (RODRIGUES, Víctor Gabriel. **Argumentação jurídica: técnicas de persuasão e lógica formal**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 173.). Entretanto, esta dissertação parte da premissa de que existe grande diferença entre as decisões baseadas em argumentos consequencialistas e decisões lastreadas em argumentos fundados direta ou indiretamente em regras. Aqui, tem-se que os argumentos consequencialistas – que têm relevância *per se*, não sendo essa a questão – não se confundem com os argumentos aqui chamados de estritamente jurídicos. Se a distinção proposta não existisse, o presente estudo sequer faria sentido, já que o objeto da pesquisa é justamente a análise do tratamento dado pelo STF às consequências econômicas de suas decisões em matéria tributária, e não somente a aplicação do Direito Tributário.

²⁸⁰ A propósito, recorde-se de algumas disposições do Código de Processo Civil: “Art. 126. O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.” e “Art. 127. O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei.”.

alguns casos, não só podem, como devem ser consideradas²⁸¹. O grande desafio refere-se à forma de usar o consequencialismo. Certamente, uma baliza a ser citada diz com a necessidade de, como salientado por Piscitelli, o argumento ser trazido de forma clara para o debate, ou seja, vir expresso e ser discutido.

Nesse sentido, é a proposta da autora em considerar o argumento consequencialista quanto ao prejuízo ao erário como se jurídico fosse. Entretanto, neste trabalho discorda-se das chances de êxito do intento, pelas razões ora explicadas, especialmente a dificuldade em positivar qualquer regra no sentido de que “as consequências devem ser sempre ponderadas” ou que “precisam ser analisadas apenas sob a ótica orçamentária”.

A segunda crítica refere-se ao caráter um tanto quanto utópico sobre a possibilidade de os contribuintes lograrem êxito em contestar os números eventualmente apresentados pela Fazenda Nacional como sendo o impacto orçamentário da decisão. Isso porque normalmente esses dados já são de difícil acesso no atual contexto de falta de transparência tributária²⁸², e se a discussão representar grande monta financeira para os cofres públicos, então é que a obtenção de certeza quanto às cifras envolvidas será ainda mais árdua, até pela obscuridade e parcialidade na consolidação dos dados orçamentários, como tem sido cada vez mais frequente²⁸³.

²⁸¹ Inclusive, deve-se recordar a disposição do art. 5º do Decreto-Lei nº 4.657/1942, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro: “Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.”.

²⁸² Diminuído pela publicação da Lei nº 12.741, de 08.12.12, que determina a inclusão na nota fiscal de venda ao consumidor da informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais especificados, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda das mercadorias e serviços.

²⁸³ A falta de uniformização dos critérios contábeis fixos é uma das causas para a desconfiança no que diz respeito aos números apresentados nas contas públicas. Artifícios como a chamada contabilidade criativa – isto é, a manipulação do resultado patrimonial da Administração Pública pela simples mudança na forma de elaboração das demonstrações contábeis – têm sido apontados como prática do governo para aumentar o resultado do superávit primário ou o alcance das metas fiscais do orçamento, sem necessariamente ter havido incremento da receita pública ou controle nas despesas públicas. Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho de reportagem do Valor Econômico: “Desde agosto de 2008, como parte de uma reação aos efeitos da então crise financeira internacional, o governo federal passou a utilizar de forma mais intensa um artifício pelo qual contabiliza a transferência de títulos para o BNDES e para a Caixa como “concessão extraordinária de empréstimo”. Na prática, não há diferença financeira entre esse crédito extraordinário e a capitalização pura e simples, diz o economista José Roberto Afonso, especialista em contas públicas. No empréstimo extraordinário, porém, o crédito concedido não conta como despesa primária. Além disso, o empréstimo é deduzido da dívida bruta porque gera um ativo a receber. Com essa contabilização, se anula o aumento da dívida bruta por conta da emissão de títulos e o governo fica com um melhor resultado de dívida pública líquida. Se a operação de empréstimo fosse contabilizada como capitalização, seria necessário uma dotação orçamentária e isso seria contabilizado como despesa primária e não geraria dedução no cálculo da dívida líquida pública. Ou seja, reduziria o resultado primário e aumentaria a dívida líquida. A contabilização do governo, portanto, diz Afonso, mascara o aumento do endividamento público. (...)” (WATANABE, Marta. Analistas reprovam os artifícios contábeis. **Valor Econômico**, 07.01.2013, p. A14). Também

Além disso, acredita-se que o foco da questão não é o acerto do número apresentado, já que a noção subjacente a esse raciocínio resulta em considerar que, se de fato for representativo o impacto orçamentário, esse argumento poderia ser determinante para um resultado *contra legem*, por exemplo, em algum julgamento, do que se discorda.

Com efeito, a partir das leituras das diversas abordagens teóricas apresentadas ao longo desse capítulo segundo, dada a diversidade de aspectos salientados, considerou-se que seria útil formular um esquema mais objetivo com alguns parâmetros retirados das teorias dos autores trabalhados para a ponderação de consequências por ocasião da decisão judicial, o que se passa a fazer na próxima seção.

2.4. Parâmetros (possibilidades, forma e limites) do consequencialismo econômico nas decisões que envolvam o Direito Tributário

Como já foi possível demonstrar ao longo deste capítulo segundo, o peso que as consequências devem ter na decisão judicial, bem como a forma correta de ponderá-las, é tema que tem merecido tratamentos diferentes nas diversas abordagens teóricas apresentadas. Cada um desses enfoques, à sua maneira, contribui para a melhor reflexão do assunto, motivo pelo qual foram escolhidos para apresentação nesta dissertação.

Como visto, na teoria de Neil MacCormick, a reflexão sobre as consequências da decisão judicial constitui etapa obrigatória do processo decisório do magistrado. Nesse sentido, o papel das consequências é decisivo, pois é em função delas que resta permitida a escolha da melhor decisão, entre os caminhos decisórios alternativamente possíveis. Nesse sentido, se indesejadas, por exemplo, as consequências podem ser determinantes para afastar uma decisão.

As consequências que importam para MacCormick não são as do caso concreto ou somente para as partes diretamente envolvidas no processo, mas também as consequências para o sistema jurídico, com enfoque no potencial de universalização da decisão como padrão normativo de conduta. Uma boa decisão para MacCormick seria

sobre a questão, apontando críticas quanto à desordem, desequilíbrio econômico e a falta de transparência fiscal, vejam-se PATU, Gustavo. Análise: Artifícios contábeis distorcem austeridade e investimentos. **Folha de São Paulo**, 12/01/2013. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1213909-analise-artificios-contabeis-distorcem-austeridade-e-investimentos.shtml>>. Acesso em: 04 abr. 2013.; LIMA, Flavia. Sem "manobras", dívida pública subiria, aponta estudo. **Valor Econômico**, 18.02.2013, p. A4; MARTELLO, Alexandro. Guido Mantega nega 'maquiagem' das contas públicas. **G1**, 21.03.2013. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/03/guido-mantega-nega-maquiagem-das-contas-publicas.html>>. Acesso em: 04 abr. 2013.

aquela passível de aplicação a casos análogos, com potencial de universalização, sem que disso decorressem efeitos incompatíveis com a ordem jurídica existente e estabelecida, em termos de consistência, coerência e justiça, e especialmente do direito.

Em MacCormick, o papel das decisões jurisprudenciais (precedentes, no termo usado pelo autor) é o de decisões sujeitas a revisão, e não decisões fixas e vinculantes. Entretanto, entende que as rejeições dos entendimentos jurisprudenciais assentados devem ser feitas de forma prospectiva.

Por seu turno, no pensamento de Richard Posner, o “olhar para as consequências” é uma postura imprescindível do juiz. Com isso, tem-se que a teoria de Posner assume um caráter quase panfletário, conclamando os magistrados a agirem dessa forma – comprometidos com o mundo – para serem responsáveis²⁸⁴. O tom é mais de defesa de uma atitude ativista, em vez de realização de uma etapa necessária de um procedimento, interessada e voltada para as necessidades sociais²⁸⁵.

A despeito de não terem dialogado efetivamente, as ideias de Posner convergem com as de MacCormick quanto às consequências que merecem atenção por parte do julgador. Embora não tenham afirmado claramente quais consequências importam, ambos apregoam a necessidade de olhar não somente para as consequências específicas do caso concreto (*case-specific consequences*), mas também as consequências por Posner chamadas de sistêmicas (*systemic consequences*). Embora MacCormick não tenha utilizado essa denominação, a ideia corresponde exatamente à noção dele acerca das consequências efetivamente importantes. Na teoria de MacCormick, a própria tarefa de justificação das decisões judiciais cumpriria o papel de revelar as consequências relevantes.

De modo diferente de MacCormick, entretanto, o pragmatismo jurídico de Posner reconhece a possibilidade de serem proferidas decisões judiciais calcadas exclusivamente em suas consequências, inclusive sendo antidogmáticas, ou seja, contrárias ao direito posto – e mais que isso, considera-as legítimas, porquanto necessárias como instrumento rumo ao progresso. Concebe Posner o direito como ferramenta para a solução de conflitos, daí que, não se fazendo útil no caso concreto, pode ser afastado. Pela mesma razão, os entendimentos jurisprudenciais anteriores

²⁸⁴ A demonstrar essa afirmação, veja-se o próprio título do capítulo XV “Um manifesto pragmático” do livro *Problemas de filosofia do direito* (Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007).

²⁸⁵ POSNER, Richard. **Problemas de filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 620.

servem como mera diretriz, podendo eventualmente não ser seguidos, em razão de suas consequências.

Posner, todavia, refuta a associação de que tal conduta – o proferimento de decisões antidogmáticas – implique decisões casuísticas ou *ad hoc*. Tais decisões seriam calcadas nas suas consequências, tanto de curto, como de longo prazo, as quais devem guardar relação com as necessidades humanas e sociais, sendo, assim, alicerce suficiente. Outro grande distintivo da teoria de Posner em relação à de MacCormick refere-se ao lugar do consequencialismo, já que este último preocupava-se com as consequências no tema da justificação das decisões judiciais, ao passo que Posner concebe a atenção para as consequências como um plano de trabalho e o valor das consequências como associado elemento da função do direito e do Poder Judiciário.

Com o objetivo de sistematizar as formulações dos tópicos anteriores, parece ser possível construir alguns parâmetros com o intuito de nortear o manejo do consequencialismo econômico nas decisões do STF em matéria tributária²⁸⁶.

Primeiramente, tem-se que a valoração de uma consequência econômica somente pode vir lastreada em argumentação que dê suporte de forma minimamente explicada, demonstrando o caminho do raciocínio que conduziu à conclusão do julgamento. Com isso, tem-se que a postura consequencialista não pode se limitar a uma simples postura mental, de modo que, se a preocupação com as consequências atuou na tomada de decisão, esse dado deve ser revelado e debatido entre os julgadores.

Essa condição reúne a concordância tanto de MacCormick, Schuartz e Piscitelli. Como se viu, Posner não parece muito preocupado com a justificação sob a forma de fundamentação das decisões.

Assim, tem-se que, quando usado, o argumento consequencialista deve ser necessariamente explícito.

²⁸⁶ De maneira semelhante, Fábio Martins de Andrade, previamente convencionando para os fins de seu trabalho a noção de pragmatismo e o conceito de consequencialismo como expressões sinônimas, elaborou um “manual para o uso do argumento pragmático ou consequencialista”, estabelecendo as seguintes “regras”:

Regra A: *O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico não deve ser computado sozinho na decisão judicial em matéria tributária, sob pena de sua manifesta ilegitimidade.*

Regra B: *O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico pode ser legitimamente computado na decisão judicial em matéria tributária, desde que seja considerado de modo explícito, seja capaz de corroborar os argumentos jurídicos que a sustentam e seja fundamentado em sede constitucional de maneira clara.*

Regra C: *Em nenhuma hipótese deve ser admitido na decisão judicial o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico em matéria tributária sustentado de maneira implícita, camuflada ou de modo que não seja fundamentado em sede constitucional, sob pena de sua flagrante ilegitimidade.* (ANDRADE, Fábio 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. 204.).

Em segundo lugar, entende-se que o argumento consequencialista por si só não pode ser capaz de sustentar de forma suficiente a tomada de uma decisão judicial. Aqui, tem-se verdadeiro limite ao uso do argumento consequencialista, o qual sempre deve vir acompanhado de considerações jurídicas predominantemente.

Nesse ponto, discorda-se do pensamento de Richard Posner, para quem a realização das consequências pretendidas poderia ser bastante para sustentar o julgamento.

Desta forma, o argumento consequencialista não pode ser utilizado de modo exclusivo ou isolado.

Em complementação ao parâmetro anterior, tem-se que, além de não poder constituir fundamento único de uma decisão, do uso do argumento consequencialista não pode resultar em decisão contrária ao direito. *In casu*, o limite em questão igualmente contraria o pensamento de Posner, que admite decisões *contra legem*, fundadas apenas em suas consequências.

Além disso, a exigência no sentido de que o juízo sobre as consequências seja generalizável, tenha validade *erga omnes*, seja de alcance universal.

Em primeiro lugar, isso significa que merecem atenção as consequências que exsurtem da repetição da decisão pretendida para casos análogos. Secundariamente, tem-se que da preocupação com as consequências não devem resultar decisões casuísticas ou *ad hoc*.

Esse requisito também é exigido por MacCormick, mas em formulação um pouco diversa, já que para esse autor a universalidade da decisão constitui elemento autônomo da sua legitimidade, dado que as decisões judiciais introduzem um padrão normativo de conduta.

Aqui, de forma um pouco diversa, pretende-se que não só a decisão, mas também o argumento consequencialista atendam ao princípio da universalidade, como formulado por Schuartz.

Seguindo o *insight* de MacCormick, tem-se que a preocupação com as consequências deve estar situada nas últimas etapas do processo de tomada da decisão judicial, como uma espécie de filtro – ou um teste, para usar a expressão do próprio autor –, para aferir a legitimidade da decisão. O juízo sobre as consequências deve funcionar como instrumento de controle: acaso, por exemplo, indesejadas as suas consequências, restaria descartada a decisão pretendida.

Na mesma linha, para Lorenzetti²⁸⁷, nas decisões judiciais as regras devem ser aplicadas, mas também controladas as suas consequências, com o que se alcança uma postura consequentialista aqui tida como válida.

Isso porque as consequências não só podem, como devem, ser compatibilizadas com as demais preocupações inerentes à tomada da decisão judicial, como a coerência da decisão judicial em termos de obediência ao ordenamento. Na verdade, é justamente esse o papel da análise das consequências: estar a serviço da adequação jurídica da decisão às finalidades que deveria implementar juridicamente.

Por fim, outro parâmetro a ser apontado para a utilização do argumento consequentialista concerne à necessidade de demonstrar as consequências objeto da preocupação. É dizer, não basta fazer menção ao argumento, fazendo-se imperiosa a comprovação da grande probabilidade de acerto do juízo.

À guisa de ilustração, não seria suficiente a alegação sobre as “consequências para as contas públicas”, sem números confiáveis que atestem a afirmação.

Traçado o panorama geral das principais correntes doutrinárias com abordagens consequentialistas e, delineados brevemente os parâmetros acima, para a análise dos casos concretos previamente escolhidos a ser feita no próximo capítulo, reputa-se atendido o objetivo do presente capítulo.

²⁸⁷ LORENZETTI, Ricardo Luis. **Teoria da decisão judicial**: fundamentos de direito. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

3 CAPÍTULO

ANÁLISE DE CASOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

No capítulo anterior, assentou-se a noção de consequencialismo para os fins da presente dissertação, bem como se fez uma exposição do que se reputou necessário do pensamento dos principais autores que abordam a questão da análise das consequências no âmbito das decisões judiciais, quais sejam: o escocês Neil MacCormick, no item 2.1; o norte-americano Richard Posner, no item 2.2; e os brasileiros Luís Fernando Schuartz e Tathiane dos Santos Piscitelli, no item 2.3.

Considerando a inexistência de um único modelo teórico que defina categoricamente como devem ser sopesadas as consequências econômicas das causas tributárias, no item 2.4 do capítulo anterior, articulou-se um caminho para a decisão judicial fazer uso do argumento consequencialista de forma correta, tendo-se fixado alguns parâmetros mínimos nesse sentido, alcançados a partir das ideias dos autores estudados.

O arcabouço teórico formulado nas páginas atrás servirá para a análise da jurisprudência do STF, por intermédio do exame dos acórdãos e dos debates orais dos Ministros, de forma a identificar o tratamento que o STF vem dando às consequências econômicas de seus julgados em matéria tributária.

Aqui, o propósito do capítulo é revelar a presença do consequencialismo e o peso que lhe foi dado nos casos concretos apresentados, selecionados em função de sua relevância, nos quais foram utilizados argumentos consequencialistas. Além disso, objetiva-se formular críticas à postura do STF, conforme os lapsos e acertos de cada caso.

Nesse sentido, dividiu-se o presente capítulo terceiro por seções, uma para cada caso escolhido, com a seguinte estrutura: resumo da questão discutida, fundamentos decisórios elencados e crítica quanto ao acerto ou equívoco da avaliação das consequências econômicas por ocasião do julgamento, conforme o caso.

Para o resumo da questão discutida, recorreu-se aos relatórios dos próprios votos de cada um dos Ministros e à argumentação sustentada na própria petição inicial. Para revelar as razões de decidir, as fontes foram os acórdãos de julgamentos propriamente ditos. Por fim, para as críticas, socorreu-se: a) aos próprios entendimentos jurisprudenciais anteriores do STF, muitas vezes mencionados nos acórdãos mesmo

(verificando-se, em especial, a adequação de sua menção como argumento para reforçar a *ratio decidendi*); e b) ao que a doutrina já produziu de análise dos casos trabalhados.

3.1 A constitucionalidade da contribuição social sobre os proventos de aposentadoria e pensões dos servidores públicos instituída pela EC nº 41/03 (ADI nº 3.105, Pleno, julgamento em 18.08.2004)²⁸⁸

3.1.1. Breve resgate prévio

No plano federal, a primeira tentativa de instituir a contribuição social sobre os servidores públicos inativos ocorreu quando da edição da Medida Provisória – MP nº 1.415, de 29.04.1996, que dispôs sobre o reajuste do salário mínimo e dos benefícios da Previdência Social, alterou alíquotas de contribuição para a Seguridade Social e instituiu a contribuição para os servidores inativos da União.

O art. 7º da MP em questão deu nova redação ao art. 231 da Lei nº 8.112/90 para estabelecer que o então chamado Plano de Seguridade Social do servidor seria custeado com o produto da arrecadação de contribuições sociais obrigatórias dos servidores ativos e inativos dos três Poderes da União, das autarquias e das fundações públicas. No § 3º do mencionado artigo, estabeleceu-se que a contribuição sobre os proventos de

²⁸⁸ Eis a ementa abreviada do julgado: “1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. **Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência.** Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, **não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.** 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. **Contribuição social.** Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. **Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento.** (...)”

(ADI 3105, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDT n. 140, 2007, p. 202-203)

inatividade incidiria mensalmente, considerando-se as mesmas alíquotas e faixas de remuneração estabelecidas para os servidores em atividade.

Contra essa MP nº 1.415/96, alguns partidos políticos ajuizaram a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1.441²⁸⁹. Por ocasião da apreciação do pedido de medida cautelar, o STF indeferiu o pedido, com base das razões lavradas pelo então Ministro Octávio Gallotti, relator da ADI, vencido o Ministro Marco Aurélio. Assim, não se reputaram presentes os pressupostos para suspender de pronto a eficácia da MP.

Em síntese, entendeu o STF: a) que a nova exação instituída pela MP nº 1.415/96 não importava violação ao princípio da irredutibilidade de proventos; b) que não haveria imunidade à incidência de tributos e contribuições sociais sobre os vencimentos dos servidores públicos, ainda que aposentados; e, mais importante, c) que a então existente correlação entre os proventos de aposentadoria e a remuneração da ativa de servidores públicos conduziria à conclusão de que inexistia óbice constitucional expresso à cobrança dos inativos²⁹⁰.

Entre os votos proferidos na ADI-MC nº 1.441, vale registrar que o do Ministro Sepúlveda Pertence já àquela ocasião afirmou categoricamente: *“Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a Seguridade”*²⁹¹. No futuro, essa noção nortearia os debates do STF.

²⁸⁹ “- Extensão, aos proventos dos servidores Públicos inativos, da incidência de contribuição para o custeio da previdência social. Insuficiente relevância, em juízo provisório e para fins de suspensão liminar, de arguição de sua incompatibilidade com os artigos 67; 195, II; 40, § 6º; 194, IV e 195, §§ 5º e 6º, todos da Constituição Federal. Medida cautelar indeferida, por maioria.” (STF, ADI 1441 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 28/06/1996, DJ 18-10-1996 PP-39844 EMENT VOL-01846-01 PP-00107)

²⁹⁰ Eis trecho esclarecedor do seu argumento: *“Ao contrário dos trabalhadores na iniciativa privada que nenhum liame conservam com seus empregadores após a rescisão do contrato de trabalho pela aposentadoria, preservam os servidores aposentados um remarcado vínculo de índole financeira, com a pessoa jurídica de direito público para que hajam trabalhado. Não é por outro motivo que interdições, tais como a imposição do teto de remuneração e as proibições de vinculação ou equiparação de vencimentos, do cômputo de acréscimos pecuniários percebidos ao mesmo título, bem como a de acumulação remunerada (incisos XI, XIII, XIV e XVI do art. 37 da Constituição), são por igual aplicáveis tanto a servidores ativos como a inativos, no silêncio da constituição”*.

²⁹¹ ADI-MC nº 1.441, p. 121. Destaque-se outro importante aparte feito pelo Ministro Sepúlveda Pertence durante o julgamento da ADI-MC nº 1.441: *“(…) No fundo, as discussões sobre a chamada crise da Previdência e da Seguridade Social tem sido prejudicadas, de um lado e de outro, por uma argumentação oportunística de ambas as partes: a de tomar-se a Seguridade Social ora como se tratasse de um contrato, ora como se se tratasse, e efetivamente se trata, de uma ação estatal independente de cálculos e considerações atuariais. Assim como não aceito considerações puramente atuariais na discussão dos direitos previdenciários, também não as aceito para fundamentar o argumento básico contra a contribuição dos inativos, ou seja, a de que já cumpriram o quanto lhes competia para obter o benefício da aposentadoria. Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a da Seguridade.”* (Idem, ibidem).

Aqui, chama-se também a atenção para um pequeno lapso no qual incorreu o último argumento em questão. Na verdade, ao formular a analogia entre servidores da ativa e aposentados, o Ministro Octávio Gallotti findou por admitir a existência, no texto constitucional então vigente, de uma competência tributária implícita (já que essa possibilidade à época não estava expressa), que alcançaria os servidores inativos. Trata-se de equívoco, senão veja-se.

Em se tratando de competência tributária – é dizer, do poder para a instituição de tributos, e não a competência para legislar sobre direito tributário –, faz-se necessário que a Constituição expressamente outorgue a competência para cada um dos entes políticos. Sem isso, resta inexistente poder para – e, portanto, fica proibido ao ente federativo – a instituição de qualquer exação não prevista no texto constitucional fora do uso da chamada competência residual.

Como sabido, a CF/88 optou por repartir a competência tributária entre os três entes federativos, mas isso não significa que fora das situações constitucionalmente previstas seja vedada a instituição de novos tributos não textualmente elencados. Na própria CF/88, existem regras de competência residual para tanto, conforme a espécie de tributo e o ente federado.²⁹²

No caso da União, para a instituição de novas contribuições sociais – como era o caso da contribuição sobre os servidores inativos e pensionistas –, o art. 195, § 4º, da CF/88, exigiu a veiculação da norma tributária em abstrato por lei complementar²⁹³, o que não foi observado no caso da MP nº 1.415/96, art. 7º, impugnada na ADI nº 1.441.

Nada obstante, o fato é que, por esse precedente da ADI-MC nº 1.441, cogitou-se que o STF consagraria a cobrança da nova contribuição. Inclusive, o referido precedente foi reiterado por ocasião do julgamento da ADI nº 1.430²⁹⁴, ajuizada contra

²⁹² Qualquer manual de direito tributário explicita tais noções basilares. Por todos, citem-se: ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010; FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho (org.). **Direito tributário**. Série Advocacia Pública, vol. 5. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012; SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.

²⁹³ “Art. 195. (...) § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”. “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”.

²⁹⁴ “- Ação direta de inconstitucionalidade. Pedido de liminar. Arguição de inconstitucionalidade de expressões e de incisos constantes da Lei nº 6.915, de 10.11.95, do Estado da Bahia. Custeio da previdência mediante contribuição dos servidores inativos e dos pensionistas. - A fundamentação jurídica do pedido não tem a relevância necessária para a concessão da cautelar requerida. Precedente do S.T.F. (ADIN 1.441, em que se indeferiu o pedido de liminar) com relação à contribuição social para os servidores inativos da União. Pedido de liminar indeferido.” (ADI 1430 MC, Relator(a): Min.

lei do Estado da Bahia (Lei Estadual nº 6.915, de 10.11.95, que instituíra contribuição social dos inativos e pensionistas no âmbito do regime próprio de previdência estadual). Esse dado reforçou a expectativa mencionada.

Entretanto, em 23.04.1998, a Lei nº 9.630 conferiu nova redação ao art. 231 da Lei nº 8.112/90 para retirar a previsão de tributação dos inativos do corpo da Lei nº 8.112/90, tendo, contraditoriamente, fixado-a em seu art. 1º²⁹⁵.

Além disso, de forma ainda mais curiosa, o art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.630/98, concedeu isenção de tal contribuição ao servidor público inativo, independentemente da data de sua aposentadoria, a partir de 31.03.1998, estendendo-se a isenção às contribuições de inativos não descontadas nas épocas próprias.

Por seu turno, após reiteradas reedições da MP nº 1.415/96, quando da publicação da MP nº 1.463-26, de 28.04.1998, o texto do art. 7º da MP original foi simplesmente substituído pela seguinte disposição: “Art. 7º. Ficam convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 1.463-24, de 27 de março de 1998.”.

Assim, com as medidas da Lei nº 9.630/98 e da MP nº 1.463-26/98, não mais seria necessário continuar recolhendo tal contribuição, tampouco seria necessário devolver o que já havia sido recolhido sob o título da nova contribuição social. Aparentemente, a ideia era esvaziar qualquer discussão quanto ao ponto.

O assunto voltou à tona, no entanto, pela edição da Lei nº 9.783/99, cujo art. 1º novamente estabeleceu a contribuição social dos servidores inativos e pensionistas da União. Irresignado, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB ajuizou a ADI nº 2.010 impugnando a Lei nº 9.783/99 em sua integralidade. Especificamente quanto à contribuição dos inativos e pensionistas, alegou a violação ao art. 5º, inciso XXXVI (direito adquirido); ao art. 40, § 12; e ao art. 195, inciso II, todos da CF/88.

No julgamento do pedido de medida cautelar da ADI nº 2.010, o Ministro Celso de Mello, relator, deferiu a liminar para suspender a eficácia da exação.

MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1996, DJ 13-12-1996 PP-50159 EMENT VOL-01854-01 PP-00168)

²⁹⁵ “Art. 1º A partir de 1º de julho de 1997 e até a data de publicação da lei que disporá sobre o Plano de Seguridade Social previsto no [art. 183 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990](#), a contribuição mensal do servidor público civil, ativo e inativo, dos três Poderes da União, para o financiamento do custeio com proventos e pensões dos seus servidores, será de 11% (onze por cento), incidente sobre a remuneração conforme definida no [inciso III do art. 1º da Lei nº 8.852, de 4 de fevereiro de 1994](#) e sobre o total de proventos. Parágrafo único. O servidor público inativo, independentemente da data de sua aposentadoria, ficará isento da contribuição para o Plano de Seguridade Social de que trata este artigo, a partir de 31 de março de 1998, estendendo-se a isenção às contribuições de inativos não descontadas na época própria.”.

O principal fundamento para o julgamento nesse sentido foi o de inexistência de competência tributária constitucionalmente prevista que autorizasse a instituição da contribuição sobre os inativos e pensionistas, pois a CF/88 referia-se apenas aos servidores. Utilizando-se do argumento histórico, o Ministro Celso de Mello resgatou que, quando da votação da Emenda Constitucional nº 20/98, a Câmara dos Deputados havia conscientemente rejeitado a previsão com esse propósito²⁹⁶. Esse foi o argumento repetido por todos os ministros que votaram pela procedência do pedido.

O argumento secundário foi a interpretação de que, pelo art. 195, § 5º, da CF/88, para instituição de nova contribuição social, seria exigível o lastro em “causa suficiente”, de acordo com a fórmula de que, da mesma maneira que não pode haver

²⁹⁶ Eis o trecho da ementa no qual tal convencimento ficou consignado: “(...) A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO ADMITE A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO. - A Lei nº 9.783/99, ao dispor sobre a contribuição de seguridade social relativamente a pensionistas e a servidores inativos da União, regulou, indevidamente, matéria não autorizada pelo texto da Carta Política, eis que, não obstante as substanciais modificações introduzidas pela EC nº 20/98 no regime de previdência dos servidores públicos, o Congresso Nacional absteve-se, conscientemente, no contexto da reforma do modelo previdenciário, de fixar a necessária matriz constitucional, cuja instituição se revelava indispensável para legitimar, em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e das pensões. O regime de previdência de caráter contributivo, a que se refere o art. 40, caput, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98, foi instituído, unicamente, em relação "Aos servidores titulares de cargos efetivos...", inexistindo, desse modo, qualquer possibilidade jurídico-constitucional de se atribuir, a inativos e a pensionistas da União, a condição de contribuintes da exação prevista na Lei nº 9.783/99. Interpretação do art. 40, §§ 8º e 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, todos com a redação que lhes deu a EC nº 20/98. DEBATES PARLAMENTARES E INTERPRETAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO. - O argumento histórico, no processo de interpretação constitucional, não se reveste de caráter absoluto. Qualifica-se, no entanto, como expressivo elemento de útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinada norma inscrita na Constituição, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas. Doutrina. - **O registro histórico dos debates parlamentares, em torno da proposta que resultou na Emenda Constitucional nº 20/98 (PEC nº 33/95), revela-se extremamente importante na constatação de que a única base constitucional - que poderia viabilizar a cobrança, relativamente aos inativos e aos pensionistas da União, da contribuição de seguridade social - foi conscientemente excluída do texto, por iniciativa dos próprios Líderes dos Partidos Políticos que dão sustentação parlamentar ao Governo, na Câmara dos Deputados (Comunicado Parlamentar publicado no Diário da Câmara dos Deputados, p. 04110, edição de 12/2/98). O destaque supressivo, patrocinado por esses Líderes partidários, excluiu, do Substitutivo aprovado pelo Senado Federal (PEC nº 33/95), a cláusula destinada a introduzir, no texto da Constituição, a necessária previsão de cobrança, aos pensionistas e aos servidores inativos, da contribuição de seguridade social. O REGIME CONTRIBUTIVO É, POR ESSÊNCIA, UM REGIME DE CARÁTER EMINENTEMENTE RETRIBUTIVO. A QUESTÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL (CF, ART. 195, § 5º). CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE PENSÕES E PROVENTOS: AUSÊNCIA DE CAUSA SUFICIENTE. - Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição.** Doutrina. Precedente do STF. (...)” (ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086)

benefício sem contribuição, tampouco poderia ser instituída contribuição sem benefício correspondente.

Comentando o julgamento da ADI nº 2.010, Marciano Seabra de Godoi mostra a repercussão dessa diversidade de fundamentos no futuro:

Portanto, tendo em vista a diversidade radical de fundamentos nos votos da ADI 2.010, era de esperar que, em caso de aprovação de uma emenda constitucional instituindo a cobrança de inativos, haveria divergência no Plenário da Corte, o que de fato ocorreu por ocasião do julgamento das Ações Diretas 3.105 e 3.128 (Redator para acórdão o Ministro Cezar Peluso, sessão de 18.08.2004, DJ 18.02.1005). Vejamos o que ocorreu.

Os Ministros que na ADI 2.010 haviam abraçado a tese da “inexistência de causa eficiente” para a cobrança de contribuição, e que compunham o Tribunal por ocasião do julgamento das novas ações diretas, mantiveram o posicionamento anterior e julgaram inconstitucional a cobrança instituída pela EC 41/03 (Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello).

Os Ministros que na ADI 2.010 haviam abraçado unicamente a tese mais restrita da aplicação do art. 40, § 12 combinado com o art. 195, II da Constituição, e que compunham o Tribunal por ocasião do julgamento das novas ações diretas, também mantiveram o posicionamento e julgaram constitucional a cobrança (Ministros Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso).

Os novos Ministros, que não haviam participado do julgamento da ADI 2.010, dividiram-se em dois grupos: os Ministros Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Eros Grau julgaram constitucional a cobrança, ao passo que os Ministros Ellen Gracie e Carlos Britto a julgaram inconstitucional. Assim, por sete votos a quatro a contribuição instituída pela EC 41/2003 foi julgada constitucional.²⁹⁷

Na ADI nº 2.087-MC²⁹⁸ o STF se debruçou novamente sobre a mesma discussão, tendo alcançado a mesma conclusão: suspensão da eficácia, em sede de medida cautelar, do art. 1º da Emenda nº 35/98 à Constituição do Estado do Amazonas,

²⁹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 60-61.

²⁹⁸ “I. Contribuição previdenciária: incidência sobre proventos da inatividade e pensões de servidores públicos (C. est. AM, arts. 142, IV, cf. EC est. 35/98): densa plausibilidade da argüição da sua inconstitucionalidade, sob a EC 20/98, já afirmada pelo Tribunal (ADnMC 1.010, 29.9.99) (*sic*). 1. O direito adquirido, quando seja o caso, pode ser oposto com êxito à incidência e à aplicação da norma superveniente à situações subjetivas já constituídas, mas nunca à alteração em abstrato do próprio regime anterior: por isso, sedimentada no STF a inadmissibilidade da ação direta para aferir da validade da lei posta em confronto com a garantia constitucional do direito adquirido, salvo quando a lei nova, ela mesma prescreva, sua aplicação a situações individuais anteriormente constituídas. 2. Reservado para outra oportunidade o exame mais detido de outros argumentos, **é inequívoca, ao menos, a plausibilidade da argüição de inconstitucionalidade da norma local questionada, derivada da combinação, na redação da EC 20/98, do novo art. 40, § 12, com o art. 195, II, da Constituição Federal, e reforçada pela análise do processo legislativo da recente reforma previdenciária, no qual reiteradamente derrotada, na Câmara dos Deputados, a proposta de sujeição de aposentados e pensionistas do setor público à contribuição previdenciária.** 3. O art. 195, § 4º, parece não legitimar a instituição de contribuições sociais sobre fontes que a Constituição mesma tornara imunes à incidência delas; de qualquer sorte, se o autorizasse, no mínimo, sua criação só se poderia fazer por lei complementar. (...)” (STF, ADI 2087 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/1999, DJ 19-09-2003 PP-00015 EMENT VOL-02124-04 PP-00653)

que autorizava a instituição de contribuição social a ser paga por aposentados e pensionistas estaduais.

A matriz constitucional referida como principal argumento no julgamento da ADI-MC nº 2.010 como necessária à instituição da contribuição social sobre servidores inativos e pensionistas foi finalmente incluída no ordenamento pelo art. 4º da EC nº 41/03, cuja redação ampla, expressamente estabeleceu a competência dos três esferas federativas (União, Estados, DF e Municípios) para a instituição da contribuição em referência em seu âmbito respectivo.

Contra o art. 4º da EC nº 41/03, foram ajuizadas a ADI nº 3.105, pela Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP, e a ADI nº 3.128, pela Associação Nacional dos Procuradores da República – ANPR, ambas julgadas em conjunto, podendo-se considerar idênticas as decisões²⁹⁹.

Esse breve resgate das mudanças legislativas envolvendo a contribuição social sobre inativos e pensionistas se faz importante para a melhor compreensão do precedente a ser analisado, qual seja a ADI nº 3.105. Isso porque, deve-se enfatizar, a mudança do entendimento lavrado quando do julgamento da ADI nº 3.105, em relação à conclusão alcançada no exame da ADI-MC nº 2.010, veio lastreada em modificações legislativas de ordem constitucional.

Esse fato, qual seja, a alteração da moldura constitucional, como será demonstrado a seguir, fez uma grande diferença retórica para o julgado.

3.1.2. Resumo da questão discutida

Em síntese, requereu-se na ADI nº 3.105 a declaração de inconstitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/03, que instituiu a contribuição dos inativos e pensionistas, em função da alegação de que teriam sido violados os dispositivos constitucionais constantes do art. 5º, inciso XXXVI (direito adquirido); art. 60, § 4º, inciso IV (cláusula pétrea dos direitos fundamentais); art. 150, inciso II (princípio da isonomia); art. 150, inciso IV (não confisco); art. 194, inciso IV (irredutibilidade do valor dos benefícios); e art. 195, § 5º (falta de “justa causa” para a instituição de uma nova contribuição social).

²⁹⁹ Não se tem notícia de outras associações que tenham ingressado com ações semelhantes para discutir a questão. De todo modo, em se tratando de ação no âmbito do controle concentrado, a decisão das ADIs em referência tem validade *erga omnes*.

3.1.3. Fundamentos decisórios elencados

A ADI nº 3.105 teve como relatora originária a Ministra Ellen Gracie, que ficou vencida, tendo sido o relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso. No julgamento, igualmente ficaram vencidos os Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello. O acórdão final redundou em trezentas e vinte e sete páginas de discussões entre os membros do STF.

Em seu voto, a Ministra Ellen Gracie julgou a ADI procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/03, sob os seguintes fundamentos: 1) de que teria havido violação ao princípio da vedação da bitributação (art. 154, inciso I, da CF/88) – pois o imposto de renda já incide sobre os proventos e pensões; 2) de que teria havido infração ao princípio da proibição do confisco (art. 150, inciso IV, da CF/88); 3) que a nova contribuição seria “sem causa”, conforme a interpretação de que o art. 195, § 5º, da CF/88, teria sua lógica lastreada na chamada regra da contrapartida.

Basicamente, a ideia é de que haveria reciprocidade nesse dispositivo. Se por um lado nenhum benefício ou serviço da seguridade pode ser criado, majorado ou estendido sem a fonte de custeio, por outro, nenhuma nova contribuição social pode ser instituída sem o propósito de criar, majorar ou estender serviços da seguridade. Tal interpretação consta da ADI nº 790³⁰⁰ e da ADI nº 2.010 acima comentadas. Assim, considerando a referibilidade indispensável à instituição de novas contribuições sociais, a Ministra reputou não ter sido justificada a causalidade (ou não haver causa suficiente na escolha do fato gerador), com base no art. 195, § 5º, da CF/88³⁰¹.

Além disso, entendeu também que se instituía contribuição sobre os aposentados tão somente em razão de sua condição fática, e simplesmente com base no

³⁰⁰ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - MAJORAÇÃO PERCENTUAL - CAUSA SUFICIENTE - DESAPARECIMENTO - CONSEQUENCIA - SERVIDORES PUBLICOS FEDERAIS. O disposto no artigo 195, PAR. 5., da Constituição Federal, segundo o qual "nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio", homenageia o equilíbrio atuarial, revelando princípio indicador da correlação entre, de um lado, contribuições e, de outro, benefícios e serviços. O desaparecimento da causa da majoração do percentual implica o conflito da lei que a impôs com o texto constitucional. Isto ocorre em relação aos servidores públicos federais, considerado o quadro revelador de que o veto do Presidente da República relativo ao preceito da Lei n. 8.112/90, prevendo o custeio integral da aposentadoria pelo Tesouro Nacional, foi derrubado pelo Congresso, ocorrendo, no interregno, a edição de lei - a de n. 8.162/91 - impondo percentuais majorados. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - SERVIDORES PUBLICOS. A norma do artigo 231, PAR.1. da Lei n. 8.112/90 não conflita com a Constituição Federal no que dispõe que "a contribuição do servidor, diferenciada em função da remuneração mensal, bem como dos órgãos e entidades, será fixada em lei". (STF, ADI 790, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/02/1993, DJ 23-04-1993 PP-06918 EMENT VOL-01700-01 PP-00077 RTJ VOL-00147-03 PP-00921)

³⁰¹ "Art. 195. (...)§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total."..

princípio da solidariedade, o que também agrediria o princípio da isonomia (art. 150, inciso II, da CF/88).

Na sequência, votou o Ministro Joaquim Barbosa, abordando o cerne da discussão: violação do princípio do direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI, da CF/88) e das cláusulas pétreas da CF/88 (art. 60, § 4º, inciso III). Segundo ele, a teoria das cláusulas pétreas seria “(...) *uma construção intelectual conservadora, antidemocrática, não razoável, com propensão oportunista e utilitarista a fazer abstração de vários outros valores igualmente protegidos pelo nosso sistema constitucional.*”³⁰². Afirmou, ainda, que a absolutização das cláusulas pétreas seria forte obstáculo para a concretização de transformação no quadro social.

Nesse sentido, afastou o suposto direito adquirido a não pagar tributos:

A tese da exacerbação do direito adquirido protegido por cláusulas pétreas, no presente caso, é também absolutamente desarrazoada e antijurídica. Em primeiro lugar porque não faz sentido sustentar, em um Estado Democrático e Social, que alguém possa adquirir o direito de não pagar tributos. Essa tese corrói as próprias bases da organização político-social à luz da qual o Estado moderno se ergueu nos últimos séculos. Por outro lado, trata-se de uma concepção não razoável, porque não faz sentido querer isentar de contribuição previdenciária solidária milhares de pessoas que se aproveitaram de um sistema iníquo de privilégios, de normas frouxas e excessivamente generosas que permitiram a jubilação precoce de pessoas no ápice de sua capacidade produtiva, muitas delas mal entradas nos quarenta anos de vida.

³⁰³

Em síntese, o que o Ministro Joaquim Barbosa fez foi utilizar a técnica do balanceamento, sustentando que os princípios constitucionais são passíveis de confrontação com outros valores de índole constitucional. Com isso, no caso, chegou à conclusão de que o princípio do direito adquirido deveria ceder lugar ao princípio da solidariedade (art. 3º, incisos I e III, c/c art. 40, todos da CF/88), igualmente compatível com a Constituição.

Fundamentou que o art. 5º, inciso XXXVI, da CF/88, protegeria os direitos adquiridos apenas de iniciativas infraconstitucionais, mas não do legislador constituinte derivado. E mais, que este último, na oportunidade da EC nº 41/03, não teria mexido no núcleo essencial do direito aos proventos de inatividade e pensões por morte. Segundo ele, o constituinte derivado “(...) *Limitou-se a promover pequenas correções com vistas à manutenção da viabilidade de um sistema que, a perpetuar-se na configuração que*

³⁰² ADI nº 3.105, p. 165. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

³⁰³ Idem, p. 167.

vinha tendo, estará comprometendo o bem-estar das futuras gerações de agentes estatais.”³⁰⁴.

Ao fim, arrematou seu voto dizendo: “*Em suma, entendo que a solidariedade deve primar sobre o egoísmo.*”³⁰⁵. Assim, declarou constitucional o art. 4º da EC nº 41/03³⁰⁶.

O Ministro Carlos Britto, ao seu turno, igualmente reconheceu na CF/88 a existência do princípio da solidariedade – a que chama de fraternidade –, mas negou-lhe densidade suficiente para fundamentar a cobrança da nova contribuição social.

Entendeu que o art. 40 da CF/88 teria assentado a previdência social como um direito subjetivo do servidor público e que a necessidade do equilíbrio financeiro e atuarial seria de observância do gerente Poder Público, a quem compete a arrecadação de recursos e a respectiva administração para fazê-los render o suficiente para a auto sustentação financeira do sistema. Em paralelo com o mercado privado, registrou que os fundos de pensão, não só são autossuficientes, mas também rentáveis.

Seguindo essa linha, salientou que, preenchidas as condições para o usufruto do benefício, nem mesmo por emenda constitucional, poderia o servidor ou pensionista ser compelido a contribuir para o sistema previdenciário. Em sua ótica, o raciocínio que admite a possibilidade de emendas constitucionais violarem o direito adquirido poderia acarretar “*situações grotescas*”³⁰⁷.

Rebatendo o argumento do Ministro Joaquim Barbosa a respeito das cláusulas pétreas, o Ministro Carlos Britto salientou que, na CF/88, as cláusulas pétreas na verdade não cumprem função conservadora, mas sim o papel de impedir o retrocesso.

A respeito da solidariedade intergeracional, o Ministro Carlos Britto reputou que não haveria espaço para se falar em diversas gerações dentro de uma nação (esta é sempre multigeracional) ou em uma geração se sentir oprimida por outra. Para ele,

³⁰⁴ Idem, p. 169.

³⁰⁵ Idem, ibidem.

³⁰⁶ Esse foi o raciocínio do Ministro Joaquim Barbosa. Deve-se registrar que, em termos dogmáticos, tal lógica deve ser vista com reservas. Por um lado, de fato não existe direito adquirido ao não pagamento de tributos e nesse ponto o Ministro está correto. Dessa forma, a instituição de nova exação nos termos constitucionais não poderia implicar violação ao preceito em questão. Por outro lado, entretanto, justamente em razão disso, não haveria que se falar em conflito quanto ao princípio da solidariedade, o qual não contradiz a cláusula da intangibilidade do direito adquirido. Consequentemente, descabido o “balanceamento” para fazer prevalecer o princípio da solidariedade ou a “primazia” deste último, em detrimento do art. 5º, inciso XXXV, da CF/88.

³⁰⁷ ADI nº 3.105, p. 183.

quando a geração atual achar que a Constituição se esclerosou, não haveria impedimento a que nova Constituição fosse promulgada³⁰⁸.

Com esses fundamentos, votou pela inconstitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/03.

Na sequência, após pedir vistas, votou o Ministro Cezar Peluso, tendo-se tornado, após suas considerações, o relator para o acórdão. Porquanto determinante para o desfecho do julgamento, seu voto destaca-se dos demais e merece especial atenção.

Inicialmente, fez um resgate da natureza jurídica tributária das contribuições sociais. Consignou que o art. 4º da EC nº 41/03 teria validade com base no art. 195, inciso II, da CF/88, para registrar que não é possível opor a garantia do direito adquirido contra o pagamento de tributos. Registrou que a garantia da irredutibilidade de vencimentos não poderia ser considerada como norma de imunidade tributária. Em seguida, teceu considerações sobre o caráter solidário e distributivo do sistema previdenciário dos servidores públicos disciplinado na CF/88 para ressaltar que, em especial com o advento da EC nº 41/03, o sistema deixou de ser eminentemente contributivo, para tornar-se também solidário.

A partir daqui, ingressa pela primeira vez com mais força o argumento econômico:

A crise estrutural dos sistemas previdenciários estatais não é fenômeno recente, nem circunscrito ao país. Relatório do Banco Mundial, sob o título *“Averting the Old Age Crisis, Policies to Protect the Old and Promote Growth”*, de 1994, já revelava tratar-se de persistente problema global. São patentes a atualidade e a pertinência do diagnóstico: (...)

Este inquietante quadro social, econômico e político, em que sob juízo isento e desapaixonado, não se pode deixar de situar o país, interessa ao Direito, porque subjaz como fonte de razão normativa (*ratio iuris*) à aprovação da EC nº 41/03, que estendeu aos servidores públicos inativos o ônus de compartilhar o custeio do sistema previdenciário.³⁰⁹

Após, retomou os argumentos jurídicos. Lembrou o preceito do art. 195 da CF/88 de acordo com o qual *“A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”*, e que o Brasil, diferentemente do Chile, optou por um modelo no qual as contribuições são destinadas ao custeio geral do sistema, e não a compor fundo privado com contas individuais.

Sem prejuízo de sua argumentação no sentido da constitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/03, o Ministro Cezar Peluso considerou inconstitucionais as expressões

³⁰⁸ Idem, p. 189.

³⁰⁹ ADI nº 3.105, p. 222-225.

“cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do” constantes do seu parágrafo único. Isso com base no princípio da igualdade, que representa impedimento a que se confira tratamento diferenciado entre servidores da União, de um lado, e servidores dos Estados, do Distrito Federal e de Municípios, de outro. Em torno deste argumento, o STF obteve consenso.

Já caminhando para o final de seu voto, afirmou:

Antes de concluir o voto, de cuja largueza escuso-me pela complexidade jurídica e as repercussões sociais, econômicas e políticas do caso, a que é natural não sejam estranhas manifestações apaixonadas da opinião pública, reafirmo a velha convicção de que a esta Corte não cabe a tarefa de, sob os mais nobres propósitos, substituir-se aos órgãos republicanos competentes para legislar e para definir políticas públicas, nem tampouco de se fazer intérprete de aspirações populares que encontram, nas urnas, o instrumento constitucional de expressão e decisão.

Pesa-lhe apenas a tarefa, de não menor nobreza e relevância no Estado Democrático de Direito, de velar pela Constituição, guardando-lhe, como elaboração e patrimônio da consciência jurídica nacional em dado momento histórico, todos os valores, princípios e normas que a compõem como um sistema de conexão de sentidos, cuja vocação é o de tutelar a dignidade da pessoa humana.

Não lhe bastam, nesse mister, os métodos tradicionais da argumentação jurídica, porque, como já se advertiu:

“nas resoluções de grande alcance político para o futuro da comunidade, estes meios não são suficientes. Ao Tribunal Constitucional incumbe uma responsabilidade política na manutenção da ordem jurídico-estadual e da sua capacidade de funcionamento. Não pode proceder segundo a máxima: *fiat justitia, pereat res publica*. Nenhum juiz constitucional procederá assim na prática. Aqui a ponderação das consequências é, portanto, de todo irrenunciável.”
[Karl Larenz. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1997, p. 517]

E da ponderação das repercussões creio não me ter apartado na formulação deste voto, que tende a garantir a viabilidade econômica de sistema da mais alta importância social e de não injuriar nem agravar a situação dos menos favorecidos.³¹⁰

Com isso, julgou parcialmente procedente a ADI nº 3.105.

Neste momento ficaram claros os argumentos que prevaleceriam no julgamento:

1) o de que a EC nº 41/03 teria removido o obstáculo que outrora impedira o STF de julgar pela constitucionalidade da contribuição dos inativos (na ADI-MC nº 2.010), tendo estabelecido a autorização constitucional para a instituição da contribuição previdenciária; e 2) o da inexistência de direito adquirido em assunto de pagamento de tributos.

No voto do Ministro Eros Grau, esse segundo argumento foi reforçado com a construção de que a situação dos servidores públicos aposentados e pensionistas é

³¹⁰ Idem, pp. 250-251.

institucional, regida por normas do direito administrativo, dentro do qual seria perfeitamente legítima a revisão de regras de modo a resguardar o interesse público e continuidade dos serviços por parte do Estado. Segundo o Ministro Eros Grau, essa qualidade institucional afastaria o caráter sinalagmático da relação previdenciária.

Adicionou, ainda, o Ministro Eros Grau – resgatando o voto do Ministro Paulo Brossard na ADI nº 493 – que “(...) o ato jurídico perfeito cederia diante da teoria da imprevisão.”³¹¹. Mais uma vez aqui, ainda que de forma sucinta, se fez presente o argumento econômico.

Com esses fundamentos, o Ministro Eros Grau também julgou a ADI improcedente, declarando a constitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/03, à exceção dos incisos do parágrafo único.

Posteriormente, votou o Ministro Gilmar Mendes, com as seguintes considerações:

Com a instituição da contribuição dos inativos, pela Emenda Constitucional nº 41, de iniciativa do Governo Lula, e o ajuizamento da presente ação direta a impugnar a referida Emenda, na parte em que institui a contribuição dos inativos, esta Corte novamente está diante de questão bastante sensível e que tem gerado debates acalorados na sociedade brasileira.

As críticas à contribuição dos inativos são amplamente conhecidas. E obviamente não se pode menoscar, além de uma questão jurídica relevante, a ser decidida por esta Corte, o impacto de tal medida no orçamento individual dos pensionistas e inativos. Mas, infelizmente, a nossa história eleitoral recente mostra um uso demagógico e irresponsável dessa perspectiva dos pensionistas e aposentados que, certamente, possuem interesse legítimo em contestar, pelas vias democráticas, tal como se verifica nas ações diretas em exame, esse novo ônus tributário. Faço tal observação apenas para registrar, nesse julgamento público, a par do papel desta Corte em proferir um julgamento a partir de critérios jurídico-constitucionais, uma expressa rejeição a uma utilização demagógica e “eleitoreira” de um pleito defendido por um setor expressivo da nossa sociedade.³¹²

Em síntese, o Ministro Gilmar Mendes, após resgate doutrinário e jurisprudencial, endossou o argumento levantado pelo Ministro Eros Grau quanto ao caráter institucional da relação jurídica previdenciária dos servidores públicos. Registrou que as regras de ordem pública excepcionam o princípio do direito adquirido.

Após, votou o Ministro Marco Aurélio. Logo no início de seu voto, salientou que o STF ainda estava “no rescaldo dos incêndios provocados pelos diversos planos econômicos.”³¹³. Salientou que o STF tinha jurisprudência sumulada no verbete nº

³¹¹ Idem, p. 271.

³¹² Idem, pp. 284-5.

³¹³ Idem, p. 327. E disse mais: “Os últimos dirigentes sempre chegaram ao Executivo com um plano milagroso. Notou-se, de uma forma constante, o predomínio da visão tecnocrata em detrimento da

359³¹⁴ no sentido de que a aposentadoria é regida pela legislação em vigor na data em que atendidos os requisitos fixados em lei, constantes da legislação ordinária e, acima de tudo, da Constituição Federal, que está no ápice da pirâmide das normas jurídicas.

Seguindo essa lógica, para o Ministro Marco Aurélio, a EC nº 41/03 não poderia ter alcançado os proventos e pensões já que vinham sendo recebidos, por força do princípio do direito adquirido. Assim, a EC nº 41/03 teria violado o art. 60, § 4º, da CF/88, porquanto tendente a abolir direitos e garantias individuais. Ao final, sintetizou sua opinião de forma bastante clara no seguinte trecho:

Presidente, precisamos preservar a Carta da República para, realmente, constatar que a República Federativa do Brasil é um Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos a cidadania, a pressupor uma vida gregária sob ordem, e a dignidade da pessoa humana. Volto a afirmar que o Estado tudo pode, mas desde que proceda com observância irrestrita ao que se contém na Constituição Federal. E, a esta altura, introduzir, quanto a servidores que estão aposentados há um, dois, três, quatro, cinco, dez, quinze anos, ou mais, a título de contribuição, um ônus, diminuindo-se-lhes os proventos, é algo que conflita frontalmente com a nossa Constituição Federal e implica, até mesmo, ofensa à dignidade da pessoa humana. O que se dirá relativamente a pensionistas? ³¹⁵

Na sequência, o voto do Ministro Carlos Velloso seguiu o padrão da discussão “direito adquirido – natureza jurídica tributária das contribuições sociais – possibilidade de instituição de novo tributo – inexistência de direito adquirido a não ser tributado”. Assim como nos votos dos Ministros Cezar Peluso e Eros Grau, teceu considerações além do direito. Veja-se a seguinte passagem:

Uma palavra, Sr. Presidente, em termos metajurídicos, argumentos metajurídicos que, entretanto, nenhum influência tiveram na elaboração deste voto, mas que devem ser ditos tendo em vista que muitos trouxeram para o debate considerações dessa ordem.

A seguridade social é financiada, em termos solidários, por toda a sociedade, pelas contribuições e pelos orçamentos federais, estaduais, municipais e distritais. Se a previdência social está amargando déficit no pagamento das aposentadorias e pensões dos servidores públicos, muitas e muitas delas com pingues³¹⁶ proventos – centenas de aposentados ainda moços, que trabalham em diversos setores do mercado de trabalho – esses proventos estariam sendo financiados pela sociedade. O trabalhador de salário-mínimo, que paga, por exemplo, IPI e ICMS sobre o cigarro miserável que fuma, estaria financiando, indiretamente, tais proventos. É que não há almoço de graça.

jurídica, como se, de uma hora para outra, pudessem simplesmente apagar o que estabelecido, atropelando situações constituídas, direito adquirido, para ter-se um novo regramento.” (Idem, ibidem).

³¹⁴ Súmula STF nº 359: “Ressalvada a revisão prevista em lei, os proventos da inatividade regulam-se pela lei vigente ao tempo em que o militar, ou o servidor civil, reuniu os requisitos necessários.”

³¹⁵ ADI nº 3.105, p. 341.

³¹⁶ Palavra pouco comum que, segundo o Dicionário Houaiss, significa gordo, gorduroso, que tem fertilidade, fecundo, produtivo, que é abundante, farto.

Alguém há de pagar. Parece-me adequado que seja esse pagamento realizado, então, mediante contribuição razoável pelos beneficiários. Este, entretanto, é um raciocínio metajurídico, que não cabe ao Judiciário fazer e que certamente foi feito pelos poderes políticos, o Executivo e o Legislativo.³¹⁷

No voto do Ministro Celso de Mello, igualmente foram abordadas as circunstâncias fáticas de fora do direito. Destaca-se o trecho a seguir transcrito:

Quando do julgamento da ADI nº 2.010-MC/DF, de que fui Relator (RTJ 181/73-79), tive o ensejo de enfatizar que não desconheço as graves distorções e a séria crise que continuam a afetar, dramaticamente, o sistema previdenciário nacional.

Também não ignoro que se impõe, a todos – cidadãos e governantes – o dever de buscar, em atenção ao princípio da solidariedade social e em face da necessidade de realização do bem comum, a superação dos obstáculos que impedem a construção de uma sociedade efetivamente justa.

A realização dessa imensa tarefa, contudo, envolve, até, possíveis conflitos intergeracionais, não pode ser efetivada sem que se respeitem, com estrita fidelidade, os valores delineados e as limitações impostas no texto da Constituição da República. Argumentos de necessidade, por mais respeitáveis que possam ser, não devem prevalecer, jamais, sobre o império da Constituição. Razões de Estado, por sua vez, não podem ser invocadas para legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e a valores essenciais que informam o nosso sistema de direito constitucional positivo (AI 234.163-AgR/MA, Rel. Min. Celso de Mello).³¹⁸

Em continuação, o Ministro Celso de Mello ainda prosseguiu longamente com suas considerações para rechaçar que “motivos de ordem pública” ou “razões de Estado” pudessem ser suscitados para justificar pragmaticamente medidas que rompem com a ordem constitucional. Entendeu o Ministro Celso de Mello que o Congresso Nacional já havia consagrado a imunidade em favor de servidores inativos e pensionistas já nessa condição, de forma que não poderia, nem mesmo mediante emenda à Constituição, suprimir, em momento posterior, tal direito adquirido³¹⁹. Argumentou, ainda, os postulados da confiança do cidadão no Estado e da segurança jurídica em reforço ao seu posicionamento de que a EC nº 41/03 não poderia incidir sobre as situações jurídicas definitivamente consolidadas.

O Ministro Celso de Mello também endossou a inexistência de causalidade na nova contribuição, reputando que o art. 195, § 5º, da CF/88, teria exigido a retributividade na relação de custeio e de benefício. Em seu voto, afastou a violação ao princípio da solidariedade e evocou o princípio da vedação do retrocesso social para consignar a inconstitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/03.

³¹⁷ ADI nº 3.105, p. 358-9.

³¹⁸ Idem, p. 366.

³¹⁹ Idem, p. 387.

A posição do Ministro Sepúlveda Pertence basicamente reproduziu as razões já lançadas nos votos dos que o antecederam. Retomou as considerações que fez durante o julgamento da ADI-MC nº 2.087 da qual foi relator (e conseqüentemente da ADI-MC nº 2.010) para explicar a não contradição de seu voto anterior e daquele que proferia na ADI nº 3.105. Alinhando-se ao voto vencedor, concluiu pela inexistência de direito adquirido à não incidência tributária. Considerou não convincente o argumento da “leitura invertida” do art. 195, § 5º, da CF/88³²⁰, porque se trata de contribuição e não de taxa.

Ao finalizar seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence faz o seguinte desabafo:

Expresso com este voto minha tranqüila convicção jurídica, embora deva confessar que poucas vezes, nesta Casa, chegar a este convencimento haja contrariado tão frontalmente a minha vontade de concluir diversamente.

Certo, em seu conjunto, a EC 41 – uma vez podada, como está sendo hoje, da esdrúxula discriminação que continha –, corrige desigualdade manifesta entre os dois regimes de previdência social – a geral e a dos servidores públicos – e, com relação a esse último, elimina indefensáveis e insuportáveis estímulos às aposentadorias precoces.

Mas é verdade também que a imposição da contribuição previdenciária dos inativos – malgrado coerente com a nota de solidarismo da seguridade social –, representará um impacto violento no orçamento doméstico de milhares e milhares de famílias, tanto mais quanto coincide com uma época de perverso esmagamento da classe média, onde se situam os que não têm como furtar-se pela sonegação, atingidos pela nova exação.

Não há como ignorar que a nota de solidariedade social que a legitima – e a relatora o frisou com eloqüência –, tem sido incapaz de por cobro à taxa imoral de inadimplência dos grandes devedores da Previdência Social, cevada pela inépcia, quando não pela corrupção sistêmica, do seu aparelhamento administrativo.

Não desconheço, por outro lado, a superação da visão geral puramente exegetica da interpretação jurídica em geral e, particularmente, da hermenêutica da Constituição, que muitas vezes não permite a nenhum juiz de uma corte constitucional libertar-se por inteiro de sua própria mundivivência, na aplicação da lei fundamental.

Mas há limites aos quais há de render-se o juiz para não usurpar ilegitimamente o poder que toca às instâncias políticas, o mais eminente dos quais é o de reforma da Constituição.

Em outras palavras, quis o Ministro Sepúlveda Pertence alertar para o risco da confusão entre direito adquirido e manutenção do *status quo* e lembrar que a declaração de inconstitucionalidade na jurisdição constitucional deve ser a *ultima ratio*. Assim, juntou-se aos demais, que julgavam improcedente a ADI nº 3.105, para considerar constitucional a EC nº 41/03.

³²⁰ Idem, p. 431.

Por fim, votou o Ministro Nelson Jobim, então presidente do STF. Sem inovações quanto aos argumentos jurídicos, mas, mais uma vez, tendo lançado mão de ponderações de outra ordem no excerto seguinte:

Há um problema, meus caros Colegas, sobre essa questão do equilíbrio atuarial, pois ele não tem nada a ver com a relação entre pagar e ter que receber. Ele é um conceito que vem da matemática atuarial – é bom deixar explicitada neste ponto – porque a atuária se refere a uma parte da matemática específica, ou estatística, que investiga problemas relacionados com o cálculo de seguros, à probabilidade de eventos, à avaliação de riscos, à fixação de prêmios e à análise de mercado econômico para o estabelecimento de planos e políticas de investimento. A ideia do equilíbrio atuarial determina que o sistema previdenciário como um todo deve ter viabilidade econômico-financeira para o futuro e no futuro. Portanto, o equilíbrio atuarial não remete à noção de direitos e deveres individuais e, assim, não significa que toda contribuição deve ter uma causa eficiente, como se pretendeu – por isso, não pode ser levantado para justificar a suposta necessidade de causa para a alteração do regime.

A visão que prepondera no equilíbrio atuarial não é a individual, ou seja, o direito individual de receber aquilo que pagou, mas a do sistema como um todo e a sua necessidade de ser auto-suficiente, de ser viável financeiramente. Equilíbrio atuarial é a necessidade de existir equivalência entre o ativo líquido do sistema e a sua reserva matemática, na linguagem dos atuários. Essa reserva significa a diferença entre as obrigações do plano para com os seus segurados, isto é, o valor atual dos beneficiários futuros, chamados custos previdenciários, para o momento atual – e as obrigações dos segurados para com o plano, o valor atual das contribuições.

Se a previsão atual de arrecadação futura é maior do que a previsão atual do pagamento de benefícios futuros, o sistema reflete superávit. Se, do contrário, a previsão atual de arrecadação futura é menor do que a previsão atual de pagamento de benefícios futuros – essa diferença não se compensa com o patrimônio líquido atual do sistema –, o sistema está com déficit. É isto que significa o princípio do equilíbrio atuarial: um cálculo matemático com regras de probabilidade, ou seja, uma especialidade matemática que trabalha exatamente com as ações de futuro, absolutamente nada a ver com as relações entre haver pago e ter direito a receber. Se fosse verdadeira a tese à qual me referi, teríamos a impossibilidade total de resolver as questões deficitárias do sistema, porque se tivéssemos que ter, a todo aumento ou criações de contribuições e tributo, um benefício subsequente, é evidente que não teríamos, em hipótese alguma, a possibilidade de trabalhar nesse sentido.³²¹

Entretanto, esquece-se o Ministro Nelson Jobim que o sistema brasileiro de previdência social segue o modelo de repartição simples³²², não de capitalização³²³, o que torna toda essa discussão um tanto quanto deslocada.

³²¹ Idem, p. 441-2.

³²² O sistema de repartição simples, também conhecido como sistema de caixa, é o modelo de financiamento da previdência social no qual as contribuições vertidas pelos trabalhadores em atividade são imediatamente utilizadas para o pagamento de benefícios dos aposentados e pensionistas já existentes. É o modelo mais adotado no mundo, embora não proporcione quaisquer meios de garantia para o pagamento de benefícios no futuro, já que depende de uma relação ideal entre o número de trabalhadores da ativa e o número de beneficiários da previdência social (aposentados e pensionistas). É o que se chama de “pacto intergeracional”, no qual a geração ativa atual sustenta a geração inativa, confiando que, no longo prazo, a futura geração de trabalhadores será suficiente para garantir-lhes os benefícios

Sem mais, igualmente julgou improcedente a ADI nº 3.105 em relação ao art. 4º, *caput*, da EC nº 41/03, nos termos do voto do Ministro Cezar Peluso.

Assim, votaram pela inconstitucionalidade os Ministros Ellen Gracie, Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello, ao passo que votaram pela constitucionalidade os Ministros Cezar Peluso, Gilmar Mendes, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Sepúlveda Pertence, Carlos Veloso e Nelson Jobim.

3.1.4. Análise crítica

A despeito das críticas existentes quanto ao julgamento da ADI nº 3.105³²⁴, para os fins desta dissertação, a conclusão a que se chega é que se trata de julgamento que manteve a coerência com os entendimentos anteriores do STF, notadamente a ADI nº 1.441 e na ADI-MC nº 2.010. Sim, é importante registrar que não é possível falar em contrariedade ao que foi decidido por ocasião da ADI-MC nº 2.010 por duas razões. Primeiro, deve ser considerada a peculiaridade desta última, que analisava a compatibilidade de lei ordinária que instituíra a contribuição dos inativos e pensionistas (Lei nº 9.783/99) em face da CF/88, notadamente seu texto em vigor à época, com as recentes alterações promovidas pela EC nº 20/98. Segundo, na ADI nº 3.105, discutia-se a constitucionalidade da própria EC nº 41/03, mais especificamente seu art. 4º, em contraste com o texto originário da CF/88, o que muda todo o contexto e repercute no modo de resolver a questão.

Aqui, cabe enfatizar mais uma vez a peculiaridade determinante para o desfecho do julgamento da ADI nº 3.105, qual seja, a modificação legislativa implementada no ordenamento constitucional com a EC nº 41/03, que incluiu nas regras constitucionais

previdenciários de que necessitem. Nesse sistema de repartição simples, tem-se uma solidariedade compulsória, na medida em que as contribuições vertidas pelos trabalhadores são empregadas no pagamento dos benefícios de terceiros, diferentes dos contribuintes e de forma independente da vontade desses.

³²³ O sistema de capitalização, diferentemente do modelo de repartição simples, implica na utilização das contribuições dos trabalhadores da geração ativa para a formação de uma grande reserva, seja em contas individualizadas, seja em contas coletivas. O objetivo é investir tais recursos e fazer os valores renderem juros, de maneira a, quando da concessão da aposentadoria ou da pensão por morte, empregar a referida reserva no pagamento dos benefícios previdenciários.

³²⁴ Para uma leitura crítica da postura do STF neste caso e em outros, ressaltando uma grande tendência de afinação do STF com a conjuntura política predominante, veja-se: LIMA, Alberto Barbosa. Reformas da Previdência e contribuição dos servidores inativos e pensionistas: como o STF lida com um problema econômico que conflita com direitos adquiridos? – Uma análise da ADI 3.105. In: COUTINHO, Diogo R.; VOJVODIC, Adriana M. (Coords.). **Jurisprudência constitucional: Como decide o STF?**. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 319-332; e LIMA, Francisco Gérson Masques de. **O STF na crise institucional brasileira**, Estudos de casos: abordagem interdisciplinar de sociologia constitucional. São Paulo: Malheiros, 2009.

de competência a possibilidade de instituição da contribuição dos inativos, de forma expressa, como demanda um sistema tributário seguro, na linha do que foi analisado no capítulo primeiro. Na prática, a EC nº 41/03 sanou as objeções levantadas à Lei nº 9.783/99 quando do julgamento da ADI-MC nº 2.010, tendo esvaziado o principal argumento daquela ocasião.

Na ADI nº 3.105, o principal assunto debatido foi a existência de violação ou não ao direito adquirido.

Dos votos dos ministros na ADI nº 3.105, o mais radical em prol da constitucionalidade da reforma da EC nº 41/03 foi o do Ministro Joaquim Barbosa, cuja fala quase chega a defender que as cláusulas do art. 60, § 4º, da CF/88, não seriam tão pétreas assim.

Como demonstrado em diversas passagens nos votos dos ministros, o argumento em torno das consequências econômicas do julgamento indiscutivelmente se fez presente, ora para um lado (impacto nas contas públicas, em caso de procedência da ação), ora para outro (renda individual das famílias, se julgada improcedente a ADI), tendo exercido grande influência para reforçar o sentido do julgamento.

O único voto que não fez qualquer tipo de alusão, sequer implícita, às consequências econômicas foi o da relatora originária, a Ministra Ellen Gracie, que elaborou voto estritamente técnico-jurídico³²⁵. A despeito disso, cometeu um pequeno deslize. Ao explicar sua ideia de que, ocorrida a aposentadoria do servidor, não mais fazia sentido exigir-lhe contribuição, olvidou-se que a contribuição social dos servidores públicos ativos para o custeio de sua previdência foi instituída apenas com a EC nº 03/93, o que fragiliza o argumento levantado no sentido de que os servidores aposentados “já teriam contribuído” para alcançar tal situação. Na verdade, até então o sistema era custeado integralmente pelo Poder Público.

Nada obstante tal presença do argumento econômico, esta pesquisa concluiu que não é possível afirmar, ante a análise dos votos, que esse argumento consequentialista tenha pautado o julgamento do começo ao fim ou tenha sido o mais determinante para o sentido do julgamento. Na verdade, tem-se que, aqui, o argumento econômico, à luz da

³²⁵ Aqui, vale registrar que mesmo uma postura como essa da Ministra implica determinada forma de tratamento das consequências econômicas. Isso porque, ainda que o foco tenha ficado nas questões estritamente técnicas, o fato é que com isso também se faz uma escolha política e, ao mesmo tempo, quanto ao trato das consequências econômicas: essas terão seu curso normal, sem intervenção do Poder Judiciário para seu controle. Talvez nem sempre exista a consciência disso por parte dos julgadores, mas a questão poderá ficar mais clara com o aprofundamento dos estudos, para o que pretende contribuir a presente dissertação.

ótica consequencialista, foi utilizado corretamente pelo STF para julgar a ADI nº 3.105, na medida em que compôs o juízo decisório ao lado do argumento jurídico, sem contrariar regras.

Aplicando os parâmetros teóricos explicitados no capítulo segundo, viu-se a presença do que Schuartz (2008) chama de consequencialismo fraco e, portanto, não problemático. O raciocínio pautado nas consequências econômicas foi colocado de forma expressa, como recomendado, mas não constou da ementa, por exemplo.

E, também se utilizado MacCormick como paradigma para análise, chega-se ao mesmo arremate de que o STF andou bem ao considerar as consequências econômicas de sua decisão, sem menosprezar regras e entendimentos jurisprudenciais precedentes. Manteve a coerência e coesão.

Avançando na análise, e saindo um pouco do espectro estritamente jurídico, pode-se dizer que o Poder Executivo, ao aprovar a EC nº 41/03, mostrou que é possível implementar a política pública da maneira aqui considerada correta, isto é, a partir de regras, passando pelo Poder Legislativo. E, mais, no que toca ao mérito, trata-se de política igualmente coerente com as reformas anteriores, pois continuou trilhando o caminho que já vinha percorrendo desde a EC nº 20/1998, rumo à redução das desigualdades sociais³²⁶. Por seu turno, acredita-se que o STF chancelou tal *modus operandi* na ADI nº 3.105, fazendo valer as escolhas dos Poderes Executivo e Legislativo, em perfeito funcionamento harmônico como prevê o art. 2º da CF/88.

Nesse sentido, percebe-se aqui, quanto à contribuição social dos inativos, que a ponderação das consequências foi situada na própria formulação da política pública, caminhando para cada vez mais tornar similares as regras do regime geral de previdência social – RGPS e dos regimes próprios de previdência social no serviço público – RPPS³²⁷.

³²⁶ Existem diversos estudos nesse sentido: AMARO, Meiriane Nunes. **Terceira Reforma da Previdência: até quando esperar?** Textos para Discussão 84. Fevereiro/2011. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, 2011; GIAMBIAGI, Fábio e TAFNER, Paulo. **Demografia, a ameaça invisível.** O dilema previdenciário que o Brasil se recusa a encarar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010; PACHECO FILHO, Calino; WINCKLER, Carlos Roberto. Reforma da Previdência: o ajuste no serviço público. **Indicadores Econômicos**, Fundação de Economia Estatística (FEE), Porto Alegre, v. 32, n. 4, p. 221-248, mar. 2005; MENEGUIN, Fernando B. **Previdência complementar dos servidores públicos.** Textos para Discussão 88, março/2011, Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, 2011.

³²⁷ Vale salientar que, de forma coerente, o Poder Executivo continua adotando uma série de medidas nesse sentido, a exemplo da aprovação da Lei nº 12.618/2012, que institui o regime de previdência complementar para os servidores públicos federais titulares de cargo efetivo, inclusive os membros dos órgãos que menciona; fixa o limite máximo para a concessão de aposentadorias e pensões pelo regime de previdência de que trata o art. 40 da Constituição Federal e dá outras providências.

3.2. A constitucionalidade da revogação (pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96) da isenção da COFINS sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada (prevista no art. 6º, inciso II, da LC nº 70/91) (RE's nº 381.964 e 377.457, Pleno, julgamento em 17.09.2008)

3.2.1. Breve resgate prévio

Foi a Lei Complementar nº 70, de 30.12.1991, que instituiu a contribuição para financiamento da Seguridade Social – COFINS. Nos termos do art. 1º, essa contribuição seria cobrada sem prejuízo das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep. Seria devida pelas pessoas jurídicas e as a elas equiparadas por lei, incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

No art. 6º, inciso II, da mesma LC nº 70/91, entretanto, previu-se hipótese de isenção da COFINS às sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21.12.1987, é dizer, as prestadoras de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

Ocorre que, em 27.12.1996, a Lei nº 9.430, sem mencionar de forma expressa que se revogava o art. 6º, inciso II, da LC nº 70/91, naquele instante, estabeleceu em seu art. 56 que as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passariam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da LC nº 70/91, considerando-se as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.

Basicamente argumentando que lei ordinária não poderia revogar dispositivo de lei complementar, diversas sociedades interessadas ingressaram com ações junto ao Poder Judiciário para ver invalidada a revogação, pela Lei nº 9.430/96, da isenção estabelecida na LC nº 70/91.

Aqui, vale registrar que a essa altura o STF já havia julgado a Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC nº 1³²⁸, ajuizada exatamente contra a LC nº 70/91,

³²⁸ “Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação

assentando, conforme diversos julgados realizados à luz da Constituição passada, justamente a tese contrária à que as empresas pretendiam ver consagrada: não há vício de inconstitucionalidade se lei complementar dispõe sobre matéria acerca da qual a Constituição tenha autorizado disciplina via lei ordinária. É dizer, nesse caso, a lei seria apenas formalmente complementar, sendo certo que inexistente hierarquia entre uma espécie legislativa e outra.

Nada obstante, quando a discussão alcançou o Superior Tribunal de Justiça – STJ, a jurisprudência se firmou no sentido de que a isenção concedida pela LC nº 70/91 não poderia ser revogada pela Lei nº 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis³²⁹. Em 02.06.2003, o referido entendimento foi consolidado no verbete nº 276 da Súmula do STJ: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado.”. Saliente-se aqui que foi afastada a aplicação da Lei nº 9.430/96, embora sem declaração de sua inconstitucionalidade.

Como bem explica GODOI (2011)³³⁰, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN ingressou com reclamações junto ao STF, alegando o descumprimento da autoridade da decisão da ADC nº 1. Entretanto, o STF entendeu que a “doutrina das leis complementares materialmente ordinárias” teria sido lançada apenas como argumento a título de *obiter dictum*.

que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões ‘A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social’ contidas no artigo 9º, e das expressões ‘Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,...’ constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.” (STF, ADC 1, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/1993, DJ 16-06-1995 PP-18213 EMENT VOL-01791-01 PP-00088)

³²⁹ “TRIBUTÁRIO – COFINS – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS – ISENÇÃO – REQUISITOS ESSENCIAIS – REGIME TRIBUTÁRIO - LEI 8.541/92 - REVOGAÇÃO DA L.C. Nº 70/91 – IMPOSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS – LEI 9.430/96 (LEI ORDINÁRIA) – PRECEDENTES.

- A Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 6º, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades.

- A isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91 não pode ser revogada pela Lei nº 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis.

- A opção pelo regime tributário instituído pela Lei nº 8.541/92 não afeta a isenção concedida pelo art. 6º, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda.

- Recurso especial não conhecido.” (STJ, REsp 221710/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2001, DJ 18/02/2002, p. 288)

³³⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 144 e ss..

Para conseguir ver a questão subir ao STF, alegou-se a violação à cláusula de reserva de plenário do art. 97 da CF/88, de acordo com a qual somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público³³¹.

A decisão definitiva quanto à discussão acabou sendo proferida no RE nº 377.457³³², da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, interposto por contribuinte contra decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que reconheceu a revogação do art. 6º, inciso II, da LC nº 70/91, considerando que a matriz constitucional da COFINS constante do art. 195, inciso II, da CF/88, não exigira sua instituição por lei complementar.

O julgamento do RE nº 377.457 vinha sendo realizado na Segunda Turma do STF, quando, em 12.12.2006, em razão da relevância da matéria, resolveu-se submeter à deliberação do Pleno, o qual iniciou sua análise em 14.03.2007.

3.2.2. Resumo da questão discutida

Sem apresentar maiores complexidades, a questão de direito debatida no RE nº 377.457 cinge-se a saber se tinha sido legítima ou não a revogação da isenção constante do art. 6º, inciso II, da LC nº 70/91, pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

O contribuinte recorrente alegou que teria havido violação ao princípio da hierarquia das leis, pois lei ordinária suprimiu isenção concedida por lei complementar.

Como se vê, o mérito propriamente não foi a parte mais difícil do julgamento. Tampouco para esse resultado foi utilizado qualquer tipo de raciocínio

³³¹ No mesmo sentido é o teor da Súmula Vinculante nº 10, cujo enunciado foi aprovado em 18.06.2008: *“Viola a cláusula de reserva de plenário (Constituição Federal, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de norma, afasta a sua incidência no todo ou em parte.”*.

³³² “Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. **Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade.** 3. **Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar.** Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. **A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída.** ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.” (STF, RE 377457, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-08 PP-01774)

consequencialista, com apoio, nem central, nem subsidiário, do argumento calcado nas consequências desse ou de entendimento diverso.

A discussão sobre as consequências somente surgiu em momento posterior, quando do debate acerca da modulação dos efeitos do entendimento então assentado, se retroativos ou não. Esse ponto será mais bem detalhado quando da análise crítica do acórdão mais adiante.

3.2.3. Fundamentos decisórios elencados

Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes apreciou a questão de forma objetiva e, assentando seu entendimento em diversos julgados do STF, de pronto afastou a existência de hierarquia entre lei ordinária e lei complementar e reconheceu que, para contribuições previstas na própria CF/88, não se exige a instituição via lei complementar. Assim, considerou que a instituição da COFINS poderia ter sido feita por intermédio de lei ordinária, de modo que a LC nº 70/91 seria materialmente ordinária. Reputando que a discussão, de caráter nitidamente constitucional, incumbiria tão somente ao STF, afastou a aplicação da súmula nº 276 do STJ.

No mérito, ficaram vencidos os Ministros Eros Grau e Marco Aurélio.

3.2.4. Análise crítica

Da leitura do acórdão do RE nº 377.457, depreende-se de suas 157 laudas que os Ministros que votaram juntamente com o relator basicamente repetiram os mesmos fundamentos como razão de decidir, conforme elencados acima.

Outro detalhe que merece destaque diz respeito ao fato de que o julgamento ocorreu em diversas sessões ocorridas com grande intervalo de tempo entre uma e outra, tendo sido bastante fracionado, o que finda por atrapalhar o aprofundamento dos debates. Argumentos levantados em determinada sessão nem sempre são rebatidos ou retomados nas subsequentes, o que empobrece as discussões. Ministros que haviam participado dos debates iniciais de mérito já não mais estavam no STF quando das deliberações finais, especialmente a modulação dos efeitos. O julgamento foi iniciado na sessão de 15.08.2006, ainda na Segunda Turma, e somente terminou em 17.09.2008.

Além disso, grande parte do julgamento foi tomada por discussão formal, prévia ao mérito, a respeito da prejudicialidade entre o recurso especial e o recurso

extraordinário, sobre a aplicação do art. 543 do Código de Processo Civil³³³. Essa foi questão de ordem levantada pelo Ministro Marco Aurélio, para quem o recurso especial igualmente interposto no processo deveria ter sido apreciado anteriormente ao recurso extraordinário então em análise. Nada obstante, o Plenário do STF entendeu por bem apreciar logo o recurso que lhe cabia, considerando a prejudicialidade da matéria constitucional posta.

Quanto ao mérito propriamente, a decisão de fundo parece correta³³⁴. Conforme as razões já vistas – a tese segundo a qual lei complementar, quando editada para disciplinar matéria para a qual CF/88 não reservou a essa forma, é materialmente lei ordinária –, especialmente em se considerando que o debate foi exclusivamente do ponto de vista técnico-jurídico, não apresenta maiores problemas para esta pesquisa.

Como sabido, para os fins deste trabalho, importa o peso das consequências como elemento preponderante a determinar o sentido do julgamento em matéria tributária, seja no mérito, seja por ocasião da modulação dos efeitos da decisão.

No RE nº 377.457 em análise, essa discussão acerca das consequências não interferiu no mérito, quando sequer se insinuou qualquer repercussão do entendimento do ponto de vista prático, tendo surgido apenas quando da análise da modulação dos efeitos da decisão.

Aqui, vale salientar que quando se iniciou o julgamento na sessão plenária de 14.03.2007, e a despeito do pedido de vistas do Ministro Marco Aurélio, já haviam votado no sentido vencedor os Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello. É dizer, já se sabia o resultado do julgamento.

Com o propósito de garantir a pacificação definitiva do entendimento – pela indiscutível eficácia vinculante *erga omnes* do controle concentrado –, e com o intuito de obter a modulação dos efeitos de tal decisão – para que somente passasse a ser exigida a COFINS das sociedades profissionais após o trânsito em julgado da decisão definitiva do STF –, em 22.04.2008 foi ajuizada a ADI nº 4.071, tendo por objeto o

³³³ Eis o disposto no art. 543 do CPC: “Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça. § 1º Concluído o julgamento do recurso especial, serão os autos remetidos ao Supremo Tribunal Federal, para apreciação do recurso extraordinário, se este não estiver prejudicado. § 2º Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecurável sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário. § 3º No caso do parágrafo anterior, se o relator do recurso extraordinário, em decisão irrecurável, não o considerar prejudicial, devolverá os autos ao Superior Tribunal de Justiça, para o julgamento do recurso especial.”.

³³⁴ Essa também é a posição de GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 147 e ss..

mesmo art. 56 da Lei nº 9.430/96. O registro em questão se faz importante, na medida em que a petição inicial da ADI nº 4.071 expressamente trouxe à baila argumentos consequencialistas à apreciação do STF. Eis um pequeno trecho:

78. Diante da pacífica e remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, diversas sociedades profissionais deixaram de pagar a COFINS ingressando em juízo para obter a solidificação de seu direito, tendo sido obtidas inúmeras decisões liminares que, por sua vez, foram concedidas por juízes que se curvam à função de unificação da jurisprudência infraconstitucional da Corte Superior.

79. Mais que isso! Em vários desses casos, houve o trânsito em julgado das ações, de modo que as sociedades profissionais simplesmente não recolhem mais a COFINS.

80. Diante da sólida orientação jurisprudencial do STJ consolidada pela Súmula nº 276, a alteração do entendimento já firmado por aquela E. Corte, no sentido de considerar constitucional o art. 56 da Lei nº 9.430/96, geraria simplesmente o caos financeiro para inúmeras sociedades profissionais, levando, certamente, à graves (*rectius*) crises financeiras. Note-se que, no contexto da realidade brasileira, sem capacidade econômica para suportar tal “virada” no entendimento jurisprudencial até então vigente, ainda que tal mudança na jurisprudência ocorra (*rectius*) em outra instância.

81. O que se está a afirmar é que pouco importa que a Súmula seja do STJ e o novo entendimento seja emitido por essa (*rectius*) A. Corte: a jurisprudência pátria é uma e que constitui, na prática, independente de vetustas discussões, fonte de direito, em relação à qual o cidadão se posiciona e procura se orientar.

82. O cidadão busca nos Poderes Constituídos segurança e previsibilidade para orientar suas ações. Havia, e ainda há, uma súmula no STJ em vigor a orientar o contribuinte. A decisão pela constitucionalidade do art. 56 da Lei nº 9.430/96 representa, na prática, a revogação da referida súmula.

(...)

86. Portanto, em respeito ao STJ e à Súmula nº 276, caso este A. Tribunal entenda por julgar improcedente a presente Ação para afirmar a constitucionalidade da revogação trazida no art. 56 da Lei nº 9.430/96, que assim o faça para o futuro, respeitando os efeitos da orientação anteriormente pacificada no STJ e com os olhos voltados para a realidade em suas idiossincrasias.

(...)

90. Provado está, portanto, que a jurisprudência emanada pelo Superior Tribunal de Justiça não pode, simplesmente, ser ignorada por esta Suprema Corte. É claro que o Supremo Tribunal Federal não se encontra vinculado ao que decidiu o STJ, mas devem sim considerar os efeitos práticos das decisões que foram tomadas reiteradas vezes pelo referido Tribunal, inclusive com a edição, e posterior confirmação, da Súmula nº 276.

A despeito desse pedido expresso, a tentativa de modulação ficou frustrada, pois a ADI nº 4.071 da relatoria do Ministro Menezes Direito não mereceu julgamento prioritário. Pelo contrário, em sua decisão de 08.10.2008, o relator indeferiu a petição inicial, tendo entendido que houve perda de objeto, em razão do julgamento já ocorrido no Plenário.

Quanto ao debate sobre a modulação dos efeitos, desde o julgamento do RE nº 197.917, da relatoria do Ministro Maurício Corrêa, ocorrido em 06.06.2002, o STF

passou a entender possível a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 aos processos de controle difuso de constitucionalidade³³⁵.

Especificamente no RE nº 377.457, de um lado, os Ministros que se manifestaram contrariamente à aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 – Cármen Lúcia, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Gilmar Mendes, que fez uso de seu voto como Presidente, em razão do empate ocasionado pela ausência justificada da Ministra Ellen Gracie na sessão – alegaram que não se reconhecia ali a inconstitucionalidade de norma, pelo contrário, declarava-se a constitucionalidade, de maneira que não seria o caso de fixação de outro momento para a eficácia do entendimento.

Além disso, outro fundamento para o não cabimento da modulação dos efeitos no caso foi no sentido de que o STF apenas confirmou sua jurisprudência, conforme decidido na ADC nº 1. O Ministro Cezar Peluso, especificamente, manifestou seu receio quanto ao “barateamento” do uso da modulação dos efeitos nos julgamentos do STF e, no caso específico, com a consequência de, em usando a modulação, conceder “moratória”³³⁶.

Aqui, cabe o pequeno registro de que o Ministro Gilmar Mendes chegou a sinalizar a possibilidade de decidir o contrário, conforme sua decisão proferida na Reclamação nº 5.612, proposta pela União com o objetivo de suspender os efeitos de decisão do TRF da 2ª Região que suspendera a execução da COFINS. Alegou-se o descumprimento da decisão tomada no bojo da Ação Cautelar nº 1.717³³⁷.

³³⁵ No referido RE, discutia-se o cumprimento do art. 29, inciso IV, da CF/88, sobre a proporcionalidade entre o número de vereadores e a população dos Municípios, observados os limites mínimos e máximos fixados pelas alíneas a, b e c.

³³⁶ RE nº 377.457, p. 1903.

³³⁷ Na Reclamação nº 5.612, assim se manifestou o Ministro Gilmar Mendes: “(...) Não é demais lembrar que a questão quanto à constitucionalidade da incidência da COFINS sobre o faturamento das sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada (como as sociedades de advogados) já se encontra praticamente definida nesta Corte, como salientei no voto proferido na AC nº 1.717/RJ, nos seguintes termos:

“A questão de fundo diz respeito à constitucionalidade da cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidente sobre o faturamento das sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada (art. 6º, II, LC nº 70/1991), tendo em vista a revogação da isenção pelo art. 56, da Lei nº 9.430/1996.

Verifico que a questão foi levada ao Plenário, em sessão realizada no dia 14.3.2007, quando do julgamento dos RREE no 381.964/MG e 377-457/PR, ambos de minha relatoria, nos quais os eminentes Ministros Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence me acompanharam no sentido de aplicar a orientação fixada por este Tribunal na ADC nº 1/DF. Após, pediu vista o Min. Marco Aurélio.

Como bem assinalou o Min. Sepúlveda Pertence, em decisão monocrática proferida na AC-MC nº 1.589/DF, DJ

21.3.2007, “a vista pedida pelo em. Min. Marco Aurélio não é suficiente a impedir a liminar, seja por causa do número de votos já proferidos em plenário, seja por causa do julgamento do RE 419.629, do

Por seu turno, os Ministros que defenderam a modulação – Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto – suscitaram argumentos de segurança jurídica, do princípio da proteção da confiança do contribuinte, considerando, de forma especial, a existência de enunciado de Súmula da Jurisprudência do STJ em sentido contrário e a reiterada jurisprudência anterior do STF que, entre 2003 e 2006, considerava a discussão como de índole infraconstitucional apenas, negando conhecimento aos recursos extraordinários interpostos, o que de alguma maneira confirmava a jurisprudência do STJ. Somente quando do julgamento do RE nº 419.629 e do RE nº 451.988 tal entendimento foi alterado.

Sobre o ponto, vale transcrever o seguinte trecho dos debates travados entre os Ministros no qual a questão foi mais discutida:

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO –
(...)

O que me preocupa muito, Senhor Presidente, são os efeitos dessa decisão no tocante às pessoas atingidas, porque se nós não admitimos essa possibilidade teórica de aplicar a analogia para determinar a modulação dos efeitos, nós podemos ter uma execução em cascata que pode gerar uma consequência extremamente gravosa. (...)

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA – Senhor Presidente, creio que a idéia de modular efeitos deve ter alguns parâmetros que a jurisprudência, ao longo do tempo, haverá de fixar. Penso que haverá de ser demonstrada a excepcionalidade da situação, a possibilidade de insegurança jurídica, quando se encaminhava a sociedade a acreditar numa jurisprudência num determinado sentido, quando não é este o caso, como bem lembra Vossa Excelência, e, ainda, a necessidade de sinalizar a atuação sobre determinada matéria para o que vier pela frente. Não vislumbro essas situações neste caso.

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO –
Ministra Cármen Lúcia, Vossa Excelência me permitiria apenas uma observação?

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA – Claro.

qual o em. Min. Marco Aurélio participou e votou pela legitimidade da alegada revogação por lei ordinária da isenção concedida por lei complementar".

Assim, embora não tenha ocorrido o término do julgamento a respeito da matéria, nada impede esta Corte de deferir medida liminar para conferir efeito suspensivo ao recurso extraordinário, tal como pleiteado nesta ação cautelar.

Ademais, a pretensão pugnada pela União no referido recurso extraordinário teve sua plausibilidade jurídica (fumus boni iuris) reconhecida em inúmeras decisões proferidas por esta Corte: AC-MC 1.589/DF, Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 21.3.2007; AC-MC 1.071/SP, Rel. Celso de Mello, DJ 13.10.2006; AC-MC 1.344/SP, Rel. Celso de Mello, DJ 13.10.2006; Re-AgRg 451-988/RS, Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 17.3.2006; RE 494-525/RJ, Rel. Cármen Lúcia, DJ 1º.11.2006; AI-AgRg 557.325/MG, Rel. Cezar Peluso, DJ 20.4.2006; RE-AgRg 433.941/MG, Rel. Ricardo Lewandowski, DJ 10.11.2006."

Eventuais argumentos quanto à necessidade de se modular os efeitos de decisão que implicar mudança de jurisprudência, tendo em vista razões de segurança jurídica e com base no princípio da irretroatividade das normas em matéria tributária, poderão ser oportunamente analisados por esta Corte nos referidos recursos extraordinários." (Rcl 5612 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 11/02/2008, publicado em DJe-027 DIVULG 15/02/2008 PUBLIC 18/02/2008)

Sobre a questão, ver também: CONSULTOR JURÍDICO. Gilmar Mendes admite a possibilidade de modular decisão da Cofins. **Revista Consultor Jurídico**. 21.02.2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-fev-21/gilmar_mendes_admite_modulacao_decisao_cofins>. Acesso em: 20 jan. 2013.

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO – É que eu estou considerando que essa matéria foi posta no plano infraconstitucional, reiteradamente, perante o Superior Tribunal de Justiça. E perante o Superior Tribunal de Justiça a matéria foi assentada em sentido exatamente oposto àquele que nós estamos julgando agora, ou seja, numa palavra, essa diferença de posições entre o que foi assentado no plano infraconstitucional pelo Superior Tribunal de Justiça, e não é de hoje, é de muito tempo, e o que está sendo decidido neste momento, considerando que não houve decisão anterior, pode ter havido uma indicação, um indício, mas não houve, pode gerar, e aí é a sustentação que faço, uma insegurança jurídica e consequências terrificantes, porque as pessoas que vão ser atingidas com essa decisão, é preciso considerar, não são grandes contribuintes; são pequenos contribuintes.

Só para justificar.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA – Sim, mas nós, exatamente num caso como este, decidimos que, como o Supremo não tinha sedimentado, não tinha consolidado uma determinada jurisprudência, em que pese tratar-se de um caso específico do IPI – a jurisprudência toda do Superior Tribunal, rigorosamente, era contrária –, negamos exatamente esses efeitos.

Por essa razão, acompanho as ilações, as conclusões do eminente Presidente.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) – É muito delicado esse argumento contra a jurisprudência do STJ, embora se trate do STJ, porque, na verdade, como nós falamos por último, sempre podemos ter esse tipo de dissenso; podemos dizer que uma matéria estava pacificada nas demais instâncias e o Supremo reverteu o entendimento. E estaremos, então, condenados, sempre, a fazer a modulação de efeitos, o que me parece bastante delicado nessa hipótese.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA – Entendo que o enfoque, aqui, é constitucional e, por isso, é a palavra do Supremo.

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO – Vossa Excelência me permite só uma observação aqui? Realmente, com relação aos Tribunais das instâncias ordinárias, isso não me preocuparia, mas se trata de um Tribunal que tem, constitucionalmente, a competência de decidir a matéria, em último grau, no plano infraconstitucional. Isso foi assentado no plano infraconstitucional, no plano da interpretação da lei, durante bastante tempo, sem nenhuma discrepância.

E eu estou considerando, também ao lado disso, e pedindo vênia à Ministra Cármen Lúcia, que expõe com tanta clareza a sua posição, o fato de que o destinatário da regra não é um destinatário que possa ser classificado como um grande contribuinte. São pequenos contribuintes e isso pode gerar um efeito danoso.

(...)

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Senhor Presidente, também peço vênia à divergência, para acompanhar Vossa Excelência por várias razões.

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

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

Em terceiro lugar, no caso concreto, parece-me que, como se afirma a constitucionalidade, no fundo o Tribunal estaria concedendo moratória fiscal, se limitasse os efeitos. (...) ³³⁸

³³⁸ RE nº 377.457, p. 1892 e ss..

A transcrição acima, em excerto típico de debate travado oralmente na sessão de julgamento, demonstra que os Ministros do STF não se debruçaram mais detidamente sobre a questão. À exceção do Ministro Celso de Mello, que efetivamente trouxe diversos argumentos e informações de entendimentos jurisprudenciais precedentes para subsidiar seu posicionamento, os demais Ministros apenas se manifestaram ali verbalmente (“*Em uma sucessão de votos ‘relâmpagos’ (...)*”³³⁹), sem maiores reflexões, tendo sido a questão decidida no mesmo dia 19.09.2008.

A discussão quanto à rejeição da modulação dos efeitos, a despeito de sua relevância, sequer constou da ementa do RE nº 377.457.

Na afirmação do Ministro Celso de Mello,

Os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciárias ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos.

Assume relevo, desse modo, a asserção segundo a qual “*o princípio da segurança jurídica supõe que o direito seja previsível e as situações permaneçam relativamente estáveis*”.

A instabilidade das decisões estatais, motivada pela ruptura abrupta de critérios jurisprudenciais, que, até então, pautavam o comportamento dos contribuintes – cujo planejamento fiscal na matéria em causa traduzia expressão direta do que se continha na Súmula 276/STJ –, não pode nem deve afetar ou comprometer a esfera jurídica daqueles que, confiando em diretriz firmada pelos Tribunais e agindo de acordo com esse entendimento, ajustaram, de boa-fé, a sua conduta aos pronunciamentos reiterados do Superior Tribunal de Justiça a propósito da subsistência, no caso, da isenção da COFINS.³⁴⁰

De fato, não é possível reputar como de má-fé quem se portou em conformidade ao enunciado de Súmula do STJ. A rigor, a decisão que reconhece legítima a incidência da COFINS configura norma tributária nova e, assim sendo, deve estar sujeita ao princípio da anterioridade, somente podendo ser aplicada de forma prospectiva. Daí a importância de a decisão tomada no RE nº 377.457 ter sido modulada.

É sabido que alguns doutrinadores entenderam ter sido correta a não aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99³⁴¹. Entretanto, a perspectiva deste trabalho reputa mais

³³⁹ ANDRADE, Fábio 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. 451.

³⁴⁰ RE nº 377.457, p. 1907.

³⁴¹ Nesse sentido, GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 150 e ss.. Eis o seu raciocínio sobre a questão: “*Quanto ao pedido de modulação de efeitos, o plenário agiu corretamente em não acolhê-lo. Não houve qualquer quebra de confiança ou violação da segurança jurídica. O STF agiu nos estritos termos de sua competência e simplesmente confirmou um entendimento jurisprudencial pacificado há muito, e há muito conhecido e apoiado pela doutrina amplamente majoritária no Direito Constitucional brasileiro.*”

adequada o posicionamento de que a modulação no caso concreto teria seu *locus* adequado, seja com base nos argumentos jurídicos, seja com base nas consequências fáticas. Aqui, a consideração das consequências poderia ter ocorrido sem a violação das regras jurídicas em vigor, da maneira adequada à luz dos ensinamentos de Schuartz e MacCormick, como se passa a explicar³⁴².

Primeiramente, tem-se que a decisão pela modulação estaria em consonância com o já mencionado princípio da boa-fé, que norteia a aplicação do direito em quaisquer situações. Pela precisão das palavras, cabe citar a lição de Nelson Nery Junior sobre o ponto:

No campo tributário, a boa-fé objetiva do contribuinte caracteriza-se pela realização de seu planejamento tributário e de sua conduta de acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores. Não estaria de acordo com o espírito da Constituição, e não faria sentido, apenar-se o contribuinte porque fez planejamento tributário, praticou atos com repercussão tributária – contábeis ou não – obedecendo a jurisprudência predominante no momento, somente porque o tribunal alterou seu entendimento relativamente àquele ponto. A mudança de entendimento dos tribunais, com alteração de sua interpretação sobre a Constituição e as leis, não pode ter eficácia retroativa, sob pena de ferir-se, entre outros cânones constitucionais, a boa-fé objetiva do jurisdicionado que confiou, na até então, jurisprudência predominante.³⁴³

Em segundo lugar, diretamente relacionado à boa-fé, o princípio da segurança jurídica. Certamente, esse é o valor mais suscitado quando se trata de câmbios

O STJ é que agira em desconformidade com o art. 97 da Constituição, ao recusar aplicação ao art. 56 da Lei nº 9.430/1996 sem declarar sua inconstitucionalidade e, ao mesmo tempo, avançando sobre um tema de natureza nitidamente constitucional.

Não era objetivamente justificável ou legítima a confiança do contribuinte numa súmula do STJ que, à toda luz, contrariava a jurisprudência histórica do STF. Quanto ao fato de que alguns acórdãos das Turmas do STF inicialmente consideraram a questão como infraconstitucional, isso não basta para que se possa considerar que o STF teria consolidado uma posição num sentido, e depois revertido essa posição. É comum o STF alterar a jurisprudência de tribunais inferiores, e também é comum que os acórdãos iniciais das Turmas do STF sobre determinada matéria não correspondam ao posicionamento final do plenário.”

³⁴² O tema em referência – a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 e a consideração de consequências – é assunto muito rico e que já vem sendo trabalhado pela doutrina, a exemplo das seguintes referências: ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011; _____. O consequencialismo, a modulação temporal dos efeitos e o ativismo judicial nas decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Dialética, nº 172, p. 34-46, jan 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 do direito tributário**. 13 vol. São Paulo: Dialética, 2009;

³⁴³ NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica. In: FERRAZ JR., Tercio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito ex nunc e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri: Manole, 2009, pp. 75-110, p. 91.

jurisprudenciais. A doutrina é farta em digressões sobre o ponto, motivo por que se prefere remeter à leitura³⁴⁴.

Aqui, basta explicitar que a segurança é anseio que permeia as aspirações do homem e do Estado, consistindo no ideal de antevisão das consequências de seus comportamentos, de modo a eliminar riscos. Juridicamente, a segurança traduz a garantia da estabilidade do ordenamento (dimensão objetiva) e quanto aos efeitos jurídicos dos atos (dimensão subjetiva). Nas palavras de Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica “(...) *estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público.*”³⁴⁵. Em matéria tributária, como não poderia ser diferente, o princípio da segurança jurídica vem garantir que “(...) *os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos fiscais*”³⁴⁶. Para isso, faz-se necessário saber de antemão quais normas são vigentes e existir alto grau de determinabilidade nas decisões judiciais.

Nesse sentido, indubitavelmente, a modulação dos efeitos da decisão tomada no RE nº 377.457 garantiria maior segurança jurídica aos contribuintes, como se pode depreender de todo o histórico dos fatos e a partir das noções aqui explicitadas.

³⁴⁴ “Quando uma corte de justiça, notadamente o Supremo Tribunal Federal, toma a decisão grave de reverter uma jurisprudência consolidada, não pode nem deve fazê-lo com indiferença em relação à segurança jurídica, às expectativas de direito por ele próprio geradas, à boa-fé e à confiança dos jurisdicionados. Em situações como esta, é a própria credibilidade da mais alta corte que está em questão.” (BARROSO, Luís Roberto. Parecer: Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança Jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, ano 1, n. 2, pp. 261-288, abr.-jun. 2006.). Sobre o ponto, confirmam-se também: ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011; CARRAZZA, Roque Antonio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais: Competência dos Tribunais Superiores para fixá-la – Questões conexas. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito ex nunc e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri: Manole, 2009; 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; MACHADO, Hugo de Brito. Declaração de inconstitucionalidade e Direito intertemporal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 57, pp. 72-87, jun. 2000; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Segurança Jurídica e mudança de jurisprudência. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, ano 2, n. 6, PP. 327-338, abr.-jun. 2007; PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Mudança de jurisprudência constitucional-tributária: limites à aplicação de novos critérios de interpretação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007; _____. O princípio da segurança jurídica em face de mudança da jurisprudência tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 10 vol. São Paulo: Dialética, 2006; TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário constitucional e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

³⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 370.

³⁴⁶ Idem, ibidem, p. 372.

Em terceiro, com a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99, teria sido respeitado o corolário da segurança jurídica, qual seja, o princípio da anterioridade, que em matéria tributária ganha ainda maior relevo e se traduz verdadeira garantia fundamental. Ora, a jurisprudência reiterada deve ser reputada como “direito vigente” e, portanto, sujeita à irretroatividade³⁴⁷. Perceba-se que, à luz do entendimento jurisprudencial de até então, é como se a alíquota da COFINS na hipótese fosse zero, pois se entendia que a isenção estava em pleno vigor. A partir do resultado do julgamento ocorrido no STF, tem-se verdadeira majoração de tributo³⁴⁸. Assim, aqui, parece muito razoável que ao novo entendimento jurisprudencial fosse aplicada a anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF/88), considerando que a COFINS é contribuição social. Desta forma, a decisão somente deveria produzir seus efeitos decorridos noventa dias da publicação do acórdão.

A importância de que as decisões judiciais em matéria tributária não retroajam é bem delineada por Misabel Abreu Machado Derzi:

(...) importa ainda que também o Supremo Tribunal Federal, mesmo em suas decisões mais difíceis e polêmicas, esteja submetido à Constituição e não atue sem cuidar de proteger a confiança dos cidadãos em seus julgados, enfim, de oferecer franca previsibilidade a suas decisões. (...) A fundamentação obrigatória da decisão, por meio de argumentação adequada aos conceitos e princípios jurídicos; a limitação imposta pelos precedentes; o sopesamento das consequências do julgado como mera projeção; todos esses fatores são operacionais internos, que devem ou deveriam proteger o cidadão contra o arbítrio e a insegurança.

(...) É inconcebível que as mudanças jurisprudenciais sejam danosas àquele contribuinte que pautou seu comportamento na direção indicada pelas decisões reiteradas dos tribunais, confiando legitimamente no pensamento predominante (...). Os efeitos de uma decisão que inova no pensamento anterior da própria Corte, somente podem se projetar para o futuro, em relação a novos fatos geradores.

(...) a violação do princípio da irretroatividade, em cada caso concreto, pode configurar ainda desrespeito à boa-fé do jurisdicionado, que pautou a sua conduta de acordo com a orientação dos tribunais superiores, então vigente, à época da prática do ato. Nem a mudança de composição do Supremo Tribunal Federal, nem a sincera alteração do entendimento relativo à matéria, nada justifica o abandono da fundamentação coerente, da segurança e do dever do Estado de Direito. As evoluções da jurisprudência devem operar para os casos futuros, sem nenhuma quebra de confiança.^{349, 350}

³⁴⁷ Nesse sentido, confira-se FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Irretroatividade e jurisprudência judicial. In: FERRAZ JR., Tercio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito ex nunc e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri: Manole, 2009, pp. 1-34.

³⁴⁸ Esse entendimento também é compartilhado por PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

³⁴⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A irretroatividade do direito, a proteção da confiança, a boa-fé e o RE nº 370.682-SC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 299-325, pp. 306 e ss.. Embora na referência em

Igualmente, o consequencialismo na modulação estaria adequado à lógica prescrita no art. 146 do CTN³⁵¹. Se o ordenamento jurídico protege o contribuinte de mera mudança de interpretação da norma – impedindo que o lançamento tributário já realizado seja revisto em consideração aos novos critérios –, mais razão ainda para que se impeça a possibilidade de um lançamento que até então não era sequer cogitado.

Aqui, não se nega a possibilidade de que a interpretação das normas, inclusive as de ordem constitucional, pelos métodos da hermenêutica jurídica, se preste a mudar seu sentido, alterando-as na prática, sem necessidade de substituição pelas vias das emendas ou reformas.

Nesse sentido, calha lembrar a lição de Paulo Bonavides no sentido de que “A interpretação da Constituição é parte extremamente importante do Direito Constitucional”³⁵². Discorre da seguinte maneira:

O emprego de novos métodos da hermenêutica jurídica tradicional fez possível uma considerável e silenciosa mudança de sentido das normas constitucionais, sem necessidade de substituí-las expressamente ou sequer alterá-las pelas vias formais da emenda constitucional³⁵³.

(...)

Não resta dúvida que interpretar a Constituição normativa é muito mais do que fazer-lhe claro o sentido: é sobretudo atualizá-la. A interpretação nos sistemas rígidos do constitucionalismo formal será tanto mais importante e necessária quanto mais altos forem os obstáculos levantados à mudança de curso da Constituição ou ao processo técnico de sua reforma. A rigidez provoca assim e faz avultar as exigências interpretativas conduzidas segundo critérios evolutivos que possam consentir uma rápida adequação histórica dos textos aos imperativos tácitos na mudança constitucional, sem violência ao espírito do ordenamento jurídico fundamental.³⁵⁴

Assim, sem prejuízo de tal possibilidade, a qual não se discute presentemente, a questão diz respeito à necessidade de obediência, em se tratando de matéria tributária, ao princípio da anterioridade, da não surpresa e da segurança jurídica, cujos imperativos impossibilitam a cobrança de tributo em caráter retroativo ou quando assente

questão, a autora tenha se dedicado a comentar outro julgamento, suas considerações aplicam-se inteiramente ao caso em análise.

³⁵⁰ No mesmo sentido, discorrendo sobre o mesmo assunto uma década antes, confira-se: ANDRADE, André Martins de. A perigosa extensão ao Direito Tributário da Teoria Geral das Nulidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 5º, p. 09-12, fev. 1996.

³⁵¹ “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.”

³⁵² BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 458.

³⁵³ Idem, *ibidem*.

³⁵⁴ Idem, *ibidem*, p. 483.

entendimento de que a exação era indevida. As mudanças de interpretação podem e devem acontecer, inclusive para a transformação da própria Constituição, mas jamais para retroceder no que tange às conquistas dos direitos fundamentais dos contribuintes.

A modulação aqui defendida também acompanharia os comentários da maior parte da doutrina, como se percebe dos inúmeros artigos e obras que defendiam a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99. Nesse sentido, transcrevem-se alguns trechos:

(...) a declaração de que um tributo é devido, após longo tempo em que a jurisprudência dos tribunais superiores indicou em sentido contrário, causa grave violação à confiança legítima do contribuinte, que, acreditando no posicionamento dos Tribunais Superiores, planejou os seus negócios, calculou seus custos e preços, realizou investimentos, na lúdica crença da inexistência da obrigação de pagar o tributo.

(...) é forçoso reconhecer que a posição sumulada do STJ, acompanhada da recusa inicial do Tribunal Constitucional em conhecer da questão, em posição posteriormente reformada, despertaram no contribuinte a certeza de que a discussão estava encerrada com a prevalência do entendimento de que o tributo não era devido, em crença que não pode ser deixada de ser amparada pelo princípio da segurança jurídica.³⁵⁵

Modular os efeitos quanto à isenção da “COFINS – Sociedades Civis” não é um gesto de favor nem moratória. Tal medida se impõe como homenagem à segurança jurídica, à estabilidade das relações mantidas e ao princípio da proteção da confiança. Como já repetido, uma Súmula do STJ indicava a trilha sobre a qual os contribuintes deveriam caminhar.

Os contribuintes agiram imbuídos de fundamentos relevantes, ou, ao menos, segundo dúvida razoável. Com base em manifestações judiciais passaram a considerar a isenção.

A confiança dos cidadãos nos tribunais superiores é ínsita à cidadania. (...)

Ora, negar a modulação no caso da “COFINS – Sociedades Civis” implica considerar que as decisões do STJ, até mesmo suas súmulas, são irrelevantes. Por tal motivo e considerando que não houve modificação no contexto fático e nem mudança legislativa que justifique, há de prevalecer o raciocínio que, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, visa “‘evitar alterações surpreendentes’ que ‘criam instabilidade’ na situação dos administrados, bem como minorar os efeitos traumáticos que resultam de novas disposições jurídicas que alcançaram situações em curso”.³⁵⁶

Não há dúvidas que o pleito de adoção de efeitos prospectivos para a decisão que, ao que tudo indica, julgará constitucional o tributo para as sociedades civis, contrariando segura jurisprudência abalizada pela Súmula 276 do STJ, se justificaria pela necessária proteção da confiança legítima do contribuinte, que, acreditava, com razão frente à realidade explanada, que a discussão estava definitivamente encerrada e que o tributo não era devido. A boa-fé, nessa situação, atua como limite ao Fisco de exigir o tributo não pago nas datas de seus vencimentos e tido até a data da decisão do Supremo Tribunal como indevido por sólida posição jurisprudencial. Pela ponderação entre o primado da Constituição e a proteção da confiança legítima do contribuinte, se viabilizaria a exigência de tributo tido agora como respaldado pela Constituição, em períodos vindicos, declarando-se a não-exigência da

³⁵⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 145, pp. 99-115, out. 2007, pp. 112-113.

³⁵⁶ PISANI, José Roberto; LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 6, n. 36, pp. 101-122, nov./dez. 2008.

exação em relação aos fatos geradores ocorridos até a publicação da decisão do Tribunal Pleno. No mesmo julgamento em que o Tribunal reconhecer a constitucionalidade da contribuição para as sociedades civis, poderá deferir a concessão de efeitos *ex nunc* à decisão que será proferida no processo.³⁵⁷

A consequência econômica do julgamento era clara, repercutindo sobre enorme classe de contribuintes, mas não foi devidamente atendida.

Em tom de indignação, revelando o casuísmo do STF, vale reproduzir as palavras de Fábio Martins de Andrade:

É curioso notar que em desfavor dos contribuintes nesse julgamento foram superados alguns pontos contraditórios como: a preocupação com o exagero no uso da modulação (preocupação que não se mostrou presente na “tarde inglória” do julgamento sobre a modulação na decisão acerca do prazo quinquenal da prescrição e da decadência dos créditos tributários); a conclusão preferencial de julgamento dos recursos extraordinários que antecedeu a ADI ajuizada sobre o mesmo tema (ao contrário do que ocorreu com o RE 240.785, que versava sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e foi sobrestado para aguardar o início do julgamento da ADC 18 que o precedeu no julgamento da questão); o total despreço que o Tribunal, como instituição, tem pelos seus precedentes e orientações, vez que pela terceira vez ignorou o conjunto francamente majoritário de suas decisões, acenando no sentido de ser sensível ao argumento consequencialista de cunho econômico e com o traço *ad terrorem*, já que pela terceira vez decidiu a questão em torno da modulação em favor do Fisco; e, por fim, a verdadeira recompensa ao famigerado “dever legal de recorrer” em detrimento da necessária e esperada pacificação social que deve ser promovida no âmbito judicial.^{358, 359}

Como se vê, o RE nº 377.457 apresentava espaço ideal para a modulação dos efeitos com base no art. 27 da Lei nº 9.868/99, já que para tanto existiam argumentos de ordem jurídica adequados – limitações constitucionais e infraconstitucionais³⁶⁰ –, a

³⁵⁷ JANCZESKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 157, pp. 17-26, out. 2008.

³⁵⁸ ANDRADE, Fábio 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. 468.

³⁵⁹ Na mesma linha, outros doutrinadores se manifestaram: “*Causa-nos espécie o conceito de ‘dois pesos e duas medidas’ que foi utilizado no julgamento pela mais alta Corte do Brasil. Equivale a dizer: o Direito do Erário, do Público, do Interesse Coletivo é maior e melhor do que o Direito do Indivíduo, do Cidadão, do Contribuinte. Leis inconstitucionais não são nulas ‘ab initio’? O enriquecimento ilícito não é crime? O crime do contribuinte é punido sem excepcionalidades. É devido! Pague-se! O mesmo crime cometido pelo Poder Público é subjetivado ou relativizado, pois, através da modulação, valoriza a condição especial do criminoso, que tomou dos ‘contribuintes de bem’ o que não lhe cabia. Faz-se isso em homenagem à segurança jurídica? Se assim admitirmos, inverteremos por completo a matriz direcional do espírito constitucional.*” (BIASI, Enio de. *Duas Medidas*. Supremo frustra sociedade ao revogar isenção da Cofins. **Revista Consultor Jurídico**. 06 nov. 2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-nov-06/supremo_frustra_sociedade_revogar_isencao_cofins>. Acesso em: 20 jan. 2013.).

³⁶⁰ Nesse sentido, veja-se: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Mudança de jurisprudência constitucional-tributária: limites à aplicação de novos critérios de interpretação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007.

permitir o sopesamento das consequências que importam, de modo a proteger o cidadão da insegurança jurídica.

Discussão análoga, mas talvez mais complexa, também permeia, por exemplo, os casos que vêm sendo chamados de “guerra fiscal”³⁶¹, nos quais o STF vem declarando a inconstitucionalidade de diversos benefícios fiscais quanto ao ICMS, concedidos pelas legislações estaduais sem observância do disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da CF/88, que remete à necessidade de cumprir o que estabelece a lei complementar que regula a forma como os Estados e o DF podem conceder isenções ou benefícios quanto ao ICMS³⁶². A LC nº 24/75, recepcionada pela CF/88, por seu turno, exige em seu art. 2º, § 2º, a decisão unânime dos Estados e do DF para que sejam concedidas isenções dessa ordem³⁶³.

Perceba-se que, nessas situações, havia legislação concedendo o benefício. O STF, contudo, vem declarando a inconstitucionalidade dessas normas estaduais sem discutir, sequer para afastar, a modulação de efeitos. Dessa forma, considerando a regra

³⁶¹ Em rápidas palavras, a “guerra fiscal” consiste na disputa entre os entes federativos para atrair para seus territórios empresas e investimentos, seja pela instalação ou transferência de sedes e, com isso, gerar mais empregos e acelerar a economia local. Para isso, os estados da federação vêm concedendo benefícios fiscais especialmente no âmbito do ICMS, à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que detém a competência para estabelecer as políticas quanto às isenções do ICMS. Sobre o assunto, confirmam-se: CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, n. 7, p. 5-29, dez. 2006; e VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS : quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n. 15, p. 13-18, jun. 1997.

³⁶² Eis o dispositivo em questão: “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; (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”.

³⁶³ Eis a disciplina do assunto na LC nº 24/75: “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. (...)”.

geral do princípio da nulidade da norma declarada inconstitucional, os contribuintes se veem obrigados a recolher todos os valores que deixaram de ser pagos em razão da benesse declarada inconstitucional, como se o incentivo fiscal jamais houvesse existido, com a incidência de juros e multa, já que o STF não tem modulado os efeitos nessas hipóteses³⁶⁴.

As limitações metodológicas impostas ao presente trabalho, entretanto, impedem nesta oportunidade o aprofundamento da análise da questão, que certamente renderia uma dissertação inteira à parte.

3.3. A inconstitucionalidade dos prazos decenais de prescrição e decadência das contribuições sociais previstos nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 (RE's 556.664; 559.882; 560.626 e 559.943, Pleno, julgamento em 12.06.2008)

3.3.1. Breve resgate prévio

A Lei nº 8.212/91 instituiu o chamado Plano de Custeio da Seguridade Social, em conformidade com o art. 195 da CF/88, que cuida das contribuições sociais

³⁶⁴ Como exemplo, citem-se os julgamentos da ADI 1.247 (Rel. Min. Dias Toffoli, julgada em 1º.06.2011); ADI 2.376 (Rel. Min. Marco Aurélio, julgada em 1º.06.2011; ADI-MC 3.936 (Rel. Min. Gilmar Mendes, julgada em 19.09.2007); ADI nº 2.548 (Rel. Min. Gilmar Mendes, julgada em 10.11.2006); ADI nº 3.422 (Rel. Min. Gilmar Mendes, julgada em 10.11.2006), entre outros. À guisa de ilustração, veja-se a seguinte ementa:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente. (ADI 1247, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001)”.

Note-se que não foi feita qualquer menção à modulação de efeitos, e esse mesmo lapso se repete nas demais ADI's acerca da questão. Ainda pendem de julgamento outras ADI's que trazem a mesma discussão, ajuizadas pelo Governador do Estado de São Paulo com o mesmo propósito, a exemplo da ADI nº 4.832 (contra lei do Estado do Amazonas); ADI nº 4.833 (que questiona lei do Estado de Santa Catarina); ADI nº 4.834 (impugnando lei do Estado do Rio de Janeiro); ADI's nº 4.835 e nº 4.837 (contra leis do Estado da Bahia); ADI nº 4.836 (em face de lei do Estado do Mato Grosso do Sul). Cite-se, ainda, a ADI nº 4.813, proposta pelo Conselho Federal da OAB contra lei do Estado da Paraíba, que discute a mesma matéria da ADI nº 4.755, bem como a ADI nº 4.915, também contra normas do Estado da Paraíba, entre outras.

destinadas ao financiamento da Seguridade Social, cuja natureza jurídica tributária restou inconteste com o advento da CF/88.

Possivelmente em razão de terem existido muitas discussões sobre se tais contribuições sociais eram ou não espécie de tributo³⁶⁵ – e, conseqüentemente, se estariam ou não sujeitas ao regime jurídico das normas gerais do direito tributário –, o fato é que a Lei nº 8.212/91, em seus arts. 45 e 46, previu regra especial estabelecendo prazos de prescrição e decadência de dez anos³⁶⁶.

Ocorre que o art. 146, inciso III, alínea *b*, da CF/88, previu que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência tributárias³⁶⁷, sendo certo que o Código Tributário Nacional estabeleceu como regra geral nesse sentido o prazo de cinco anos, conforme seus arts. 173 e 174. Assim, desde a sua origem, apresentavam-se inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91.

A despeito disso, tais dispositivos foram aplicados regularmente até 2008, quando a questão foi finalmente decidida no âmbito do STF, no julgamento dos RE's acima mencionados, ocasião em que se negou provimento a recursos extraordinários interpostos pela Fazenda Nacional contra acórdãos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região para confirmar a já proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, por violação do art. 146, inciso III, alínea *b*, da CF/88.

3.3.2. Resumo da questão discutida

A questão de mérito debatida nos RE's mencionados, assim como no caso analisado anteriormente, não apresenta grandes indagações teóricas.

Em síntese, o cerne consistia em saber se os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que estabeleceram prazos decenais de prescrição e decadência, violavam ou não o art. 146,

³⁶⁵ Para o aprofundamento da discussão, entre outros, confirmam-se: CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 13. ed.. São Paulo: Conceito Editorial, 2011; MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed.. São Paulo: Malheiros, 2010; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

³⁶⁶ Eis a redação original dos dispositivos: “Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: (...)”; “Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.”.

³⁶⁷ “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)”.

inciso III, alínea *b*, da CF/88, que estabeleceu que tais assuntos têm natureza de normas gerais de direito tributário.

Nos RE's interpostos pela Fazenda Nacional, argumentou-se no sentido de que as normas infraconstitucionais na hipótese não se qualificariam como normas gerais de direito tributário, mas, sim, como normas de cunho específico, não sujeitas à edição ou alteração via lei complementar. Invocando a doutrina, sustentou-se que a noção de norma geral apenas tem o objetivo de fixar diretrizes, de modo que seria possível a fixação de prazos prescricionais e decadenciais diversos dos estabelecidos no CTN. Segundo essa lógica, a norma geral seria apenas a que fixa o método de contagem e estabelece as regras de interrupção dos prazos, por exemplo. Mencionou-se que a matriz constitucional das contribuições sociais tem assento no art. 195 da CF/88, o qual não preceituara qualquer exigência quanto à necessidade de lei complementar para regular a prescrição e decadência dessas espécies tributárias.

3.3.3. Fundamentos decisórios elencados

Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes, relator dos RE's, apreciou a questão de forma objetiva, tendo assentado que os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 invadiram a conteúdo material sob reserva constitucional de lei complementar, declarando a inconstitucionalidade dos dispositivos em referência.

Como fundamentos, trouxe, por exemplo, o de que, embora a CF/88 não tenha determinado o conceito de norma geral de direito tributário, fixou sua função: estabelecer preceitos que devem ser seguidos em todo o território nacional; e que as contribuições para a seguridade social estão sujeitas também, e não exclusivamente, ao art. 195 da CF/88.

De forma unânime, os demais ministros do STF seguiram o relator. Na verdade, o STF já havia se debruçado sobre a discussão em outras oportunidades, pelo que apenas reafirmou o seu entendimento. Antes do julgamento dos RE's em análise, a questão já tinha sido decidida no RE nº 138.284³⁶⁸, da relatoria do Ministro Carlos

³⁶⁸ “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições para-fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do par. 4. do

Velloso, julgado em 1º.06.1992, logo após a edição da Lei nº 8.212/91 e onze anos antes daquela sessão plenária³⁶⁹. O STJ igualmente já decidia da mesma forma, de modo que já havia certa previsibilidade a respeito da conclusão, que certamente confirmaria os julgamentos anteriores do STF.

Na mesma sessão de julgamento do dia 11.06.2008, após a votação do mérito, o Ministro Gilmar Mendes propôs deixar a questão relativa à modulação dos efeitos para o dia seguinte, em razão de vários ministros terem se ausentado do recinto e não haver *quorum* para a deliberação naquela ocasião.

À época, foram veiculadas diversas notícias que deram conta dos números que aquele precedente envolvia. Conforme relatado no portal do próprio STF, a Fazenda Nacional alegou na sustentação oral que a questão envolvia R\$ 96 bilhões, entre valores já arrecadados ou em vias de cobrança pela União, que se encontravam nas situações previstas nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91³⁷⁰.

Com efeito, no dia seguinte, 12.06.2008, em continuação ao julgamento, o Ministro Gilmar Mendes formulou a seguinte proposta:

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.
Nesse sentido, eu diria que **o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições,**

mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, par. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, par. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988." (STF, RE 138284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313)

³⁶⁹ A partir do RE mencionado, criou-se o parâmetro para que os Ministros decidissem a questão monocraticamente, negando seguimento aos RE's, como ocorreu nos seguintes precedentes da Corte: RE nº 456.570 (Rel. Min. Eros Grau); RE nº 534.586 (Rel. Min. Eros Grau); RE nº 540.704 (Rel. Min. Marco Aurélio); RE nº 548.785 (Rel. Min. Eros Grau); RE nº 552.710 (Rel. Min. Marco Aurélio); RE nº 552.757 (Rel. Min. Carlos Britto); RE nº 552.824 (Rel. Min. Eros Grau); RE nº 559.991 (Rel. Min. Celso de Mello).

³⁷⁰ CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: apenas lei complementar pode alterar prazos de prescrição e decadência. Notícias STF. **Supremo Tribunal Federal**. 11 jun. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=90968&caixaBusca=N>>. Acesso em: 22 jan. 2013.

seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento.

Em outras palavras, **são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.**

Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n.º 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, *ex nunc*, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento.

A proposta do Ministro Gilmar Mendes representou uma espécie de “meio-termo” entre o que fora pedido pela Fazenda Nacional e a simples não modulação dos efeitos, posição defendida pelos contribuintes.

Manifestando-se contrariamente à modulação dos efeitos, assim se manifestou o Ministro Marco Aurélio:

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 exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado.

A despeito de sua manifestação, o Ministro Marco Aurélio ficou vencido e não mais houve debate. As razões do Ministro Marco Aurélio foram as últimas antes da lavratura do extrato da ata de julgamento, sem mais nenhum diálogo entre os julgadores.

O STF atribuiu à decisão eficácia *ex nunc*, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada no dia 11.06.2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e processos já em curso, para os quais a decisão teria efeitos *ex tunc*. Com isso, foram convalidados os recolhimentos efetuados antes de 11.06.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.³⁷¹

Após o julgamento, foi editado o enunciado nº 8 da Súmula Vinculante do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”.

3.2.4. Análise crítica

Com relação ao mérito, mais uma vez, não há o que reparar. Reputa-se correto o entendimento. Na verdade, não poderia ser diferente, dados o teor e a interpretação consolidada do art. 146, inciso III, alínea *b*, da CF/88.

No que diz respeito à modulação de efeitos, no entanto, a questão muda bastante. Da análise do acórdão, percebe-se que não foram apresentadas as razões porque modular os efeitos da decisão. O Ministro relator simplesmente fez a proposta, sem maiores digressões que explicassem a repercussão e a insegurança jurídica que seriam causadas pela decisão, ou, de outro lado, de que forma a modulação dos efeitos poderia garantir melhor os valores a serem tutelados.

O argumento da segurança jurídica, posto de forma meramente especulativa, restou esvaziado, sem atender aos requisitos de consistência e coerência imprescindíveis para uma decisão devidamente justificada.

Por seu turno, à exceção do Ministro Marco Aurélio, que efetivamente se pronunciou contrariamente à questão, não houve diálogo ou troca de ideias. Simplesmente modulou-se e ponto. Tal modulação constou da ementa dos julgados de forma pouco elucidativa, como se vê a seguir:

³⁷¹ Tal forma de modulação deixou dúvida com relação à situação dos parcelamentos em curso, se esses seriam considerados para fins de repetição do indébito, bem como os efeitos jurídicos da cessação do pagamento das parcelas antes e/ou após o julgamento. Sobre o ponto, confira-se: JANINI, Tiago Cappi. Os efeitos produzidos pela modulação da declaração de inconstitucionalidade do prazo prescricional de dez anos para a cobrança dos créditos previdenciários na hipótese de parcelamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.159, pp. 123-130, dez. 2008.

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. (...) IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. **MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.**

(STF, RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886)

Comentando o caso, assim se manifestou Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A Procuradoria da Fazenda Nacional havia se pronunciado, durante o julgamento, alegando que a questão envolve R\$ 96 bilhões, entre valores já arrecadados e em vias de cobrança pela União com base nas leis declaradas inconstitucionais. É o velho e surrado argumento *ad terrorem* de todos os fiscos: tentam influenciar os juízes com “as razões do Estado”. Ora, quem mandou o Legislativo afrontar a Constituição com um projeto de lei inspirado pelo Executivo federal, assinado pelo presidente da República? Quem mandou cobrar com base em lei inconstitucional? Desde o início, os advogados alertaram que só lei complementar poderia reger as normas gerais de Direito Tributário.³⁷²

Segundo as contas de Fernando Teixeira, os números eram um pouco diferentes:

Com a decisão, a União não precisará devolver aos contribuintes cerca de R\$ 12 bilhões já recolhidos com base no prazo declarado inconstitucional. Por outro lado, terá de abrir mão de cobrar outros R\$ 63 bilhões em contribuições ainda em fase de cobrança administrativa ou judicial e perderá uma receita prevista em R\$ 20 bilhões em tributos incluídos em programas de parcelamento.³⁷³

Independentemente de certos ou errados, esses números todos, no entanto, não figuraram nas razões de decidir do STF. Com isso, tem-se que o STF escamoteou os

³⁷² CALMON, Sacha. Prescrição e decadência. STF reconheceu que só lei complementar regula matéria tributária. **Revista Consultor Jurídico**. 23.06.2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-jun-23/lei_complementar_regular_materia_tributaria>. Acesso em: 23 jan. 2013.

³⁷³ TEIXEIRA, Fernando. Modulação de efeitos de decisão do Supremo evita perdas à União. **Valor Econômico**, 13.06.2008, Legislação & Tributos, p. E1.

verdadeiros fundamentos decisórios, claramente relacionados à razão de Estado e à conveniência de se poupar o Erário da devolução dos valores envolvidos³⁷⁴.

A propósito, vale registrar que chegou a circular versão extraoficial do voto do Ministro Gilmar Mendes, no qual se discorria a respeito da modulação por dez laudas³⁷⁵.

Comentando o trecho do voto oficial do Ministro Gilmar Mendes, são precisas as palavras de Marciano Seabra de Godoi:

A falta de um efetivo juízo de ponderação no caso dos recursos extraordinários sobre os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 é ainda mais grave tendo em vista que o Ministro Marco Aurélio formulou voto escrito arrolando diversos argumentos de peso contra a aplicação de qualquer modulação de efeitos no caso concreto, dentre eles o argumento de que se tratava de uma inconstitucionalidade patente e aferível facilmente com base na jurisprudência pacífica há décadas no STF, e o argumento de que deferir modulação no caso concreto seria *incoerente* com as decisões do próprio STF em não deferir modulação em outra lide tributária (creditamento do IPI no caso de alíquota zero). Os argumentos do Ministro Marco Aurélio não foram sequer respondidos, como seria de se esperar no contexto de um julgamento atento às regras procedimentais do discurso racional orientado à busca de decisões controlável intersubjetivamente.³⁷⁶

Aqui, vislumbra-se que não havia motivos para o STF modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade como fez. Inicialmente, com base nos parâmetros do capítulo segundo, porque o pano de fundo da discussão – mais uma vez, a distinção entre lei ordinária e lei complementar, conforme a CF/88, não podendo lei ordinária

³⁷⁴ A corroborar essa hipótese, mencione-se o próprio portal de notícias do STF, que noticiou o julgamento da modulação da seguinte forma: “*Essa proposta de modulação, inédita no âmbito do Supremo, foi feita pelo presidente da Corte, ministro Gilmar Mendes, e tem o poder de garantir a necessária segurança jurídica na resolução da matéria. A Procuradoria da Fazenda Nacional havia se pronunciado, durante o julgamento de ontem, alegando que a questão envolve em torno de R\$ 96 bilhões, entre valores já arrecadados e em vias de cobrança pela União com base nas leis declaradas inconstitucionais.*”. (PLENÁRIO DEFINE efeitos do julgamento sobre prazos quanto à exigência de contribuições sociais. Notícias STF. **Supremo Tribunal Federal**. 12 jun. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=91116&caixaBusca=N>>. Acesso em: 22 jan. 2013.

³⁷⁵ CRÉDITOS GARANTIDOS. Governo não pode usar prescrição de 10 anos para contribuição. **Revista Consultor Jurídico**. 13.06.2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-jun-13/governo_nao_usar_prescricao_10_anos_tributo>. Acesso em: 23 jan. 2012. Especificamente, deve-se conferir a partir da página 27. A certa altura, chegou-se a consignar o seguinte na versão preliminar do voto: “*Na espécie, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da lei nº 8.212/1991 pode acarretar grande insegurança jurídica quanto aos valores pagos fora dos prazos quinquenais previstos no CTN e que não foram contestados administrativa ou judicialmente. Diante desses pressupostos, pondero a esta Corte a conveniência de modular os efeitos da mencionada declaração de inconstitucionalidade, de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão deste julgamento.*” (Idem, *ibidem*, p. 36).

³⁷⁶ GODOI, Marciano Seabra de. O conseqüencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 13 vol. São Paulo: Dialética, 2009, p. 308.

disciplinar matéria que a CF/88 reservou à lei complementar – já é entendimento remansoso da jurisprudência do STF. Assim, não houve mudança de jurisprudência que pudesse implicar qualquer tipo de surpresa ou insegurança jurídica.

De fato, para ser excepcionado o princípio da nulidade da lei inconstitucional, faz-se necessária a existência de outro princípio ou valor de igual ou maior relevo que o justifique, caso em que a declaração de inconstitucionalidade terá seus efeitos limitados. Trata-se, como já sabido, da aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99. A razão mais frequente nesse sentido é o princípio da segurança jurídica.

Em segundo lugar, porque, nesse caso, houve a convalidação dos recolhimentos indevidos e não impugnados até a data do julgamento, mas, para os que pleitearam a repetição ou compensação de indébito, judicial ou administrativamente até o dia 11.06.2008, restou garantido o direito à devolução.

Ora, não parece haver motivo razoável que justifique tal distinção entre os que contestaram a cobrança do tributo e os que simplesmente pagaram para fins de submissão ou não dos indivíduos ao entendimento do STF sobre matéria constitucional. É critério arbitrário separar os contribuintes dessa forma e isso implica grave afronta ao princípio da isonomia tributária, na medida em que todos foram igualmente lesados pela aplicação de lei inconstitucional. Tendo contestado ou não, todos os contribuintes que pagaram as contribuições sociais com base nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, quando já prescritas ou decaídas, deveriam ser compensados com o direito de receber de volta do Fisco.

A CF/88, art. 150, inciso II, é clara ao estabelecer que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Trata-se esse princípio de verdadeira garantia fundamental do contribuinte, de observância obrigatória, não só por parte do legislador infraconstitucional e da Administração Tributária, mas, igualmente, pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento de questões tributárias. Além de sua aplicação no momento de instituição dos tributos, o princípio igualmente merece ser aplicado na deliberação sobre a repetição do indébito tributário, como no caso vertente.

A propósito, lembre-se que o contribuinte tem direito à restituição da quantia paga indevidamente a título de tributo. A modulação de efeitos em prol da Fazenda Pública, tal como vem ocorrendo com frequência no âmbito do STF, achincalha essa garantia e finda por estimular a edição de mais atos legislativos criadores de obrigações tributárias inconstitucionais, na confiança do Poder Público de que os efeitos de

eventual decisão desfavorável por parte do STF serão manipulados em prol da Fazenda Pública. É dizer, tais julgados implicam graves deturpações à noção que se tem sobre os direitos fundamentais dos contribuintes.

Sobre o ponto, em reflexão acerca da contraposição entre interesses de ordem prática e os valores normativos em jogo, calha lembrar a lição de Konrad Hesse:

(...) Um ótimo desenvolvimento da força normativa da Constituição depende não apenas do seu conteúdo, mas também de sua *práxis*. De todos os partícipes da vida constitucional, exige-se partilhar aquela concepção anteriormente por mim denominada vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*). Ela é fundamental, considerada global ou singularmente. Todos os interesses momentâneos – ainda quando realizados – não logram compensar o incalculável ganho resultante do comprovado respeito à Constituição, sobretudo naquelas situações em que a sua observância revela-se incômoda.³⁷⁷

As palavras de Hesse se encaixam perfeitamente ao que se entende para a aplicação das normas de Direito Tributário, ante a singularidade desse ramo do direito. “*Os interesses fazendários jamais podem justificar lesões à Constituição*”³⁷⁸. A condescendência do Poder Judiciário para com a predominância desses interesses da Fazenda Pública acaba por criar uma nova categoria de receitas públicas, qual seja, a

³⁷⁷ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, pp. 21-22.

³⁷⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 157, pp. 7-16, out. 2008, p. 12.

dos “tributos inconstitucionais não-restituíveis”³⁷⁹. Os efeitos desse tipo de decisão para o direito como um todo e para o próprio Estado de Direito são deletérios³⁸⁰.

A doutrina tampouco mede palavras para criticar o julgamento em questão. À guisa de ilustração, confirmam-se alguns trechos:

(...) os contribuintes que observaram os prazos de decadência e prescrição ampliados inconstitucionalmente pela Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/91) e **quitaram** os seus débitos **não** poderão postular a repetição do indébito. Por outro lado, os **sonegadores** e os **inadimplentes**, que não seguiram o determinado pela lei supramencionada, foram beneficiados pela declaração de inconstitucionalidade, no que concerne aos diversos anos que transcorreram entre a edição da Lei 8.212/91 e a decisão do STF, pois, como exposto no voto do relator, Ministro Gilmar Mendes: “créditos pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal”. Não há uma **patente desigualdade**, uma gritante **afronta à ética governamental**, uma **desvelada injustiça** nessa decisão?

Excluir do manto da Constituição os cidadãos cumpridores das obrigações instituídas pela legislação tributária enquanto se tutelam os maus pagadores e os sonegadores representa a derrocada dos pilares do Estado Democrático de Direito, o extermínio da ética estatal, a negação do que há de mais essencial às noções de igualdade e justiça.³⁸¹

(...) a possibilidade de o STF atribuir eficácia prospectiva (*ex nunc*) às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, como regra de cunho excepcional, há de ser interpretada e aplicada de forma restritiva e parcimoniosa, sob pena de assumir um efeito perverso, qual seja, passar a encampar – ao arpejo do art. 97 do CTN e da noção de que o Judiciário não pode atuar como legislador positivo – o papel de uma superveniente causa extintiva do crédito tributário pertencente ao sujeito passivo, *ipso facto*, do direito à compensação do indébito tributário.

³⁷⁹ Eis o apontamento de Andrei Pitten Velloso sobre essa “*nova e promissora fonte de receitas*”: “(...) *Muito melhores que os empréstimos compulsórios, pois estes, além de estarem sujeitos a rígidos requisitos (art. 148 da CF), têm que ser restituídos devidamente atualizados pela SELIC. Mais profícuos que os antigos tributos inconstitucionais restituíveis, os quais “desgraçadamente” tinham parcelas das receitas angariadas devolvidas aos diligentes contribuintes que postulavam a repetição do indébito dentro do prazo prescricional. E muito mais cômodos que os demais tributos não restituíveis, haja vista que estes têm de observar as rigorosas e molestas limitações constitucionais ao poder de tributar.*” (Idem, ibidem, p. 13.). Mais adiante, continua: “*O direito de os contribuintes obterem a restituição de tributos pagos com base em leis inconstitucionais é uma decorrência direta da supremacia normativa da Constituição e do caráter heterônomo das obrigações tributárias, que somente podem advir do exercício legítimo do poder de império estatal. Quando tal direito é negado em prol de interesses fazendários, não se está apenas a afirmar a irresponsabilidade financeira do Estado pela apropriação ilegítima da propriedade privada dos cidadãos e, por consequência, a possibilidade de o Poder Público financiar-se sem respeitar as rigorosas limitações ao poder de tributar cautelosamente estabelecidas na Lei Maior, mediante o recurso a uma nova e pródiga fonte de receitas: os tributos inconstitucionais não restituíveis. Dessa irresponsabilidade financeira estatal por contas inconstitucionais não decorrem apenas graves violações aos direitos fundamentais dos contribuintes, mas também uma radical supressão da força normativa da Carta da República, o que culmina por abalar seriamente os fundamentos basilares do nosso Estado Democrático de Direito.*” (Idem, ibidem, p. 16).

³⁸⁰ Nesse sentido, confira-se: ANDRADE, Fábio Martins de. O consequencialismo, a modulação temporal dos efeitos e o ativismo judicial nas decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Dialética, nº 172, p. 34-46, jan 2010.

³⁸¹ VELLOSO, Andrei. A outorga de efeitos a leis tributárias inconstitucionais: nociva prevalência dos interesses fazendários perante a Constituição. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 27, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao027/veloso.html>>. Acesso em: 21 fev. 2013.

(...) A atribuição descomedida e às cegas de eficácia prospectiva (*ex nunc*) às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, sob o manto da vetusta alegação de problema de caixa da Administração Pública, implica em nefasta possibilidade de o argumento econômico vilipendiar às escâncaras o espírito da Constituição que, além de uma carta política, constitui a base do ordenamento jurídico. Seria o mesmo que atribuir ao STF uma lendária prerrogativa de atribuir a um vício de inconstitucionalidade uma carga de nocividade maior que outra; seria o mesmo que admitir a possibilidade de uma lei – ao arrepio dos princípios da identidade e não-contradição, orientadores do raciocínio lógico – similarmente encampar foros de constitucionalidade no passado e inconstitucionalidade no presente; enfim, seria o mesmo que convalidar a possibilidade de o Fisco locupletar-se à custa do contribuinte mediante a destemida e coercitiva exigência de um tributo sem licença constitucional, (...).³⁸²

In casu, verificou-se o emprego do consequencialismo chamado por Schuartz de “militante”, conforme explicado no capítulo segundo, tendo efetivamente desembocado para a parcialidade e decisionismo.

3.4. A inconstitucionalidade da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves (RE nº 134.509 e RE nº 255.111, respectivamente, julgados em 29.05.2002)

3.4.1. Breve resgate prévio

Como sabido, a CF/88, em seu art. 155, inciso III³⁸³, autorizou aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA. Na Constituição anterior de 1969, a previsão constava do art. 23, inciso III, com redação dada pela EC nº 27, de 1985³⁸⁴.

Trata-se o IPVA de tributo tido como sucedâneo da extinta Taxa Rodoviária Única –TRU, cuja materialidade, por seu turno, não abrangia embarcações ou aeronaves³⁸⁵.

³⁸² TAVARES, Alexandre Macedo. A responsabilidade estatal pelo desempenho irregular da função de legislar como engrenagem do sistema de freios e contrapesos à possibilidade de o STF atribuir eficácia prospectiva às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 159, pp. 7-18, dez. 2008, pp. 16-17.

³⁸³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III - propriedade de veículos automotores. (...)”.

³⁸⁴ “Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III - propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985\)](#). (...)”. A vedação destacada quanto à possibilidade de cobrança de outras taxas não foi reproduzida na CF/88.

³⁸⁵ Aqui, vale salientar a impropriedade técnica da lei, tendo em vista que, a despeito da denominação “taxa”, o tributo em questão tem nítida feição de “imposto”, em razão da sua materialidade (propriedade de veículo automotor) e o aspecto de não estar vinculado a qualquer contraprestação estatal específica

A TRU fora instituída pelo Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969, com o objetivo de unificar em todo o território nacional a tributação da propriedade de veículos automotores registrados e licenciados nas unidades federadas. Isso porque, à época, prevalecia a desigualdade de valores e critérios de cobrança observada nas diversas unidades da Federação, que levava a tratamento discriminatório e ensejam evasões de receita. A TRU, então, passou a ser o único tributo incidente sobre o fato gerador em questão.

A TRU era administrada pelo Ministério dos Transportes, sendo cobrada conforme o peso, a potência, a capacidade máxima de tração, o ano de fabricação, a cilindrada, o número de eixos, o tipo de combustível e as dimensões do veículo.

Na CF/88, portanto, na linha do que fora feito na CF/69, retornou-se à descentralização do tributo incidente sobre a materialidade em referência, com a desvantagem de que, com a entrega do IPVA à competência legislativa dos Estados e do Distrito Federal, não se alcançou uniformidade nacional quanto ao fato gerador, base de cálculo e contribuinte³⁸⁶.

Com a EC nº 42/03, foi acrescentado o § 6º ao art. 155, estabelecendo que o Senado Federal fixará alíquotas mínimas e que, em função do tipo e utilização, os próprios Estados poderiam instituir alíquotas diferenciadas³⁸⁷. Com isso, tem-se reforçado o caráter marcadamente extrafiscal do IPVA.

3.4.2. Resumo da questão discutida

Objetivamente, a questão posta em discussão consistia em saber se, à luz da autorização constitucional concedida no art. 155, inciso III, da CF/88, os Estados e o Distrito Federal poderiam instituir o IPVA sobre embarcações e aeronaves.

voltada para o contribuinte, conforme se depreende da leitura do [Decreto-Lei nº 999/69](#). Por essa razão, a lei foi declarada a inconstitucional do referido diploma.

³⁸⁶ Entretanto, como explica Robinson Sakiyama Barreirinhas: “*É claro que isso [a inexistência de lei complementar nacional] não significa que cada Estado possa escolher, ainda que por lei, qualquer situação como fato gerador, qualquer dado como base de cálculo ou qualquer sujeito como contribuinte. Isso porque o texto constitucional já delimita, explícita ou implicitamente, estes elementos para todos os impostos.*” (BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário: doutrina e jurisprudência**. 2. ed.. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009, p. 519.).

³⁸⁷ “Art. 155. (...) § 6º O imposto previsto no inciso III: I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. ”.

No caso específico do RE nº 134.509³⁸⁸, foi impugnada lei do Estado do Amazonas, que estabeleceu a incidência sobre embarcações.

Por seu turno, no RE nº 255.111³⁸⁹, a discussão permeava lei do Estado de São Paulo que instituiu o IPVA sobre aeronaves.

3.4.3. Fundamentos decisórios elencados

Em 08.09.1994, o Ministro Relator Marco Aurélio votou pelo conhecimento e provimento do recurso, para cassar o entendimento do acórdão impugnado, que afastava a incidência do IPVA sobre as embarcações. Fundamentou que a Constituição, ao prever o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, não limita sua incidência aos veículos terrestres, abrangendo, inclusive, aqueles de natureza hídrica ou aérea.

Seu voto seguiu pela vertente do conceito de “veículos automotores”, merecendo destaque o seguinte trecho:

Sob o ângulo jurídico, vale atentar não só para o enfoque consignado no parecer de Yoshiaki Ichiara, citado em “Comentários à Constituição do Brasil”, de Celso Bastos e Yves Gandra Martins, 1990, à página 357 – segundo o qual o imposto incide sobre a propriedade de veículos automotores, entendidos como qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizadas e destinadas ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens – como também, de forma mais específica, a lição de Cretella Júnior, para quem, lato sensu, veículo automotor é o impulsionado por maquinismo interno com fabricação e circulação autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos de natureza terrestre, hídrica ou aérea – obra citada, página 3.649. Ademais, na lição de Pinto Ferreira, veículo automotor é todo aquele impulsionado por meio de motor, com sua fabricação e circulação destinadas ao transporte de pessoas, bens e mercadorias – “Comentários à Constituição Brasileira”, 5º volume, artigos 127 a 162, edição Saraiva, 1992. Fosse o alcance do texto constitucional o sufragado pela Corte de origem, haveria não só a repetição do texto da Carta anterior, a vedar a cobrança das taxas, como também a referência aos veículos automotores terrestres. A especificidade não exsurge ante a alínea “c” do inciso I do artigo 155 da Carta de 1988. Por outro lado, inexistem aspectos a entender-se o alcance do preceito de forma limitada. O imposto nele previsto incide não só sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, como também de natureza hídrica ou aérea, sendo que, por isso mesmo, como mencionado por Cretella Júnior, o Governo do Estado de São Paulo editou lei, dispondo no campo da graduação percentual, sobre a incidência do imposto, a abranger embarcações, aeronaves,

³⁸⁸ “IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves.” (STF, RE 134509, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002 PP-00064 EMENT VOL-02082-02 PP-00364)

³⁸⁹ “EMENTA: IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves.” (STF, RE 255111, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-12-2002 PP-00060 EMENT VOL-02095-02 PP-00343)

automóveis de passeio, caminhoneta de uso misto, motocicletas, ciclomotores e automóveis de corrida e de esportes.

Em seguida, o Ministro Francisco Rezek, após pedir vista dos autos, apresentou seu voto em 05.03.1996, após tecer considerações sobre a interpretação histórica do IPVA, resgatando esse tributo como sucessor da extinta Taxa Rodoviária Única, para concluir que o constituinte de 1988 não pretendeu incluir na hipótese de incidência desse tributo a propriedade de embarcações.

O argumento central – embora tenha ficado, na verdade, apenas remetido ao Parecer da Procuradoria-Geral da República, no voto do Ministro Francisco Rezek –, foi no sentido de que a previsão constitucional (do art. 158, inciso III, da CF/88³⁹⁰, e do art. 23, § 13 da CF/69³⁹¹) – que determina a distribuição de 50% (cinquenta por cento) da receita arrecadada com o IPVA ao Município onde o veículo encontra-se licenciado – teria denotado a intenção do constituinte em tributar pelo IPVA apenas os veículos passíveis de licenciamento no Município. Essa, no entanto, é norma referente à repartição de receitas tributárias e talvez não possa servir de parâmetro para restringir a expressão “veículos automotores” apenas aos de via terrestre.

Com efeito, nada obstante esse argumento de ordem jurídica, na sequência, o Ministro Francisco Rezek fez interessantes digressões sobre as consequências do entendimento contrário (acaso se reconhecesse a incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações), sobretudo do ponto de vista da operacionalização da cobrança, já que essa dependeria da obtenção dos dados cadastrais, cuja responsabilidade quanto à manutenção encontra-se na alçada federal. Eis o trecho:

Mas estou informado de que o imposto em questão, quando instituído ou pretendido [*pelos Estados que tomaram o caminho da instituição: Amazonas, Rio de Janeiro e Espírito Santo*], não está sendo cobrado, pelo singelo motivo de que as autoridades federais competentes, inteiramente hostis à tese de que essa abrangência seja constitucional, não fornecem, a nenhum Estado, dados cadastrais relacionados com navios e com embarcações de qualquer natureza. O caso concreto revela uma exação pretendida à base, talvez, da paroquialidade da embarcação em causa, que é de pequeno calado e cuja propriedade, na região de Manaus, era mais ou menos notória.

Penso no que seriam as consequências de se abonar a constitucionalidade dessa exação. Penso em como se deveriam alterar normas relacionadas com registros e cadastros. Penso no IPVA, que o constituinte manda ser

³⁹⁰ “Art. 158. *Pertencem aos Municípios: (...) III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;*”.

³⁹¹ “Art. 23. (...) § 13 - *Do produto da arrecadação do imposto mencionado no item III, 50% (cinquenta por cento), constituirá receita do Estado e 50% (cinquenta por cento), do Município onde estiver licenciado o veículo; as parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos estabelecidos em lei federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985).*”.

arrecadado por Estados e repartido depois com o município onde está licenciado cada veículo. Penso em como se afetarão navios e aviões aos municípios...

Se isso devesse ser feito, para dar alguma valia operacional à pretensão tributária de alguns Estados, imagino as consequências. Um fenômeno semelhante, quem sabe, ao dos pavilhões de complacência, no âmbito da navegação internacional. Municípios e Estados federados desejosos, de algum modo, de aumentar sua receita mediante a aplicação de tarifas reduzidas e outras coisas mais...

Navios e aeronaves não se vinculam, por nenhum ato registral, à célula que é o município. Sequer aos Estados, visto que existem capitânias de portos que abrangem mais de uma unidade federada. E o registro aeronáutico é o único – aí não se trata apenas de escapar às municipalidades, mas também a qualquer vínculo estadual.

Estimo que o acórdão com que o Tribunal de Justiça do Amazonas concedeu a segurança foi, quando menos nas suas conclusões, bem lançado. Ele não repousou sobre uma tese jurídica equivocada ao dizer que o Estado não tem o direito constitucional de tributar, com o IPVA, embarcações e aeronaves.³⁹²

Além da consideração de ordem prática, outro interessante argumento levantado pelo Ministro Francisco Rezek foi a respeito do papel do intérprete do direito tributário. Eis o trecho:

O que se espera do doutrinador, quando escreve sobre direito tributário, não é que nos diga aquilo que pensa sobre o significado das palavras. Sua especialidade reclama dele, aos olhos do leitor de sua obra, algo mais. Por exemplo, o histórico do tributo. A que textos sucede aquele que está sendo examinado? Do quê aquele tributo é legatário na marcha histórica da Constituição? O que existe no âmbito dos trabalhos preparatórios do texto constitucional a indicar uma intenção de mudança? Se um imposto singelamente sucede a outro, o que existe, no registro dos trabalhos preparatórios do novo texto, a evidenciar que o constituinte derradeiro resolveu, de algum modo, aumentar ou restringir o escopo tradicional de determinado imposto? Mas espera sobretudo que o autor diga também ao leitor o que está acontecendo e, ao interpretar a expressão “veículos automotores” de modo ampliativo, dizendo que no seu entender ela inclui navios e aviões, diga qual o legislador estadual que tomou esse caminho – e, dentre aqueles que o tomaram, qual o que não foi contestado, qual o que conseguiu fazer valer sua opção legislativa.³⁹³

Após tais considerações, o Ministro Marco Aurélio formulou proposta de remeter o julgamento da causa ao plenário do STF, com o propósito de sedimentar a jurisprudência do STF sobre o assunto. Iniciado o julgamento no plenário somente em 19.03.1998, pediu vista o Ministro Sepúlveda Pertence, o qual somente veio apresentar seu voto no dia 29.05.2002, quando o julgamento finalmente foi finalizado.

Em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence basicamente reiterou os argumentos lançados no voto do Ministro Francisco Rezek, retomando o parecer da Procuradoria-

³⁹² RE nº 134.509, p. 376.

³⁹³ Idem, p. 374.

Geral da República, de autoria do Procurador Moacir Antônio Machado da Silva, que lançou diversos argumentos contrários à incidência do IPVA na espécie³⁹⁴.

Igualmente, no julgamento do RE nº 255.111, ocorrido na sequência e no mesmo dia 29.05.2002, foram reproduzidos os mesmos fundamentos do RE nº 134.509.

3.4.4. Análise crítica

A decisão tomada no RE nº 134.509 parece ter se consolidado no âmbito do STF. Inclusive, já foi adotada a mesma solução em 11.04.2007, quando do julgamento do RE nº 379.572, que discutia a constitucionalidade de lei do Estado do Rio de Janeiro, que instituiu o IPVA sobre as embarcações, tendo-se considerado a norma do inciso II do art. 5º da Lei Estadual nº 948/85 como não recepcionada. Tal entendimento igualmente foi reiterado no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 426.535, julgado em 17.08.2004. Apesar disso, entende-se que persistem críticas a esse entendimento.

Inicialmente, no caso do RE nº 134.509, uma primeira crítica consiste na demora. Deve-se ressaltar que o julgamento começou em 08.09.1994 e somente foi finalizado em 29.05.2002, isto é, passaram mais de sete anos de seu início. Entende-se que esse aspecto deve ser firmemente ressaltado, em razão de esse padrão ser seguido em diversas causas tributárias, cujos desfechos se arrastam por anos, aguardando uma definição do STF.

Em segundo lugar, no que diz respeito ao método de interpretação empregado no RE nº 134.509. Como visto na seção anterior, o voto do Ministro Francisco Rezek lançou mão de interpretação histórica e sistemática para afastar a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves. Ocorre que a incidência do tributo sobre tais materialidades parece muito clara à luz das técnicas de interpretação literal ou gramatical e também conforme os comentários do Ministro no sentido de que se espera do tributarista que estude os dados da realidade fática e normativa que cercam a figura tributária.

³⁹⁴ Sobre o julgamento em questão, Marciano Seabra de Godoi comenta: *“Trata-se de um típico caso em que a interpretação literal ou gramatical cedeu frente à interpretação histórico-sistemática. Esse precedente também demonstra que é ilusório pensar que a “interpretação literal” é sempre a mais restritiva. (...) Muitas vezes a interpretação literal faz com que a norma abranja um universo de casos do que aquele que teríamos com a aplicação da interpretação histórica ou teleológica.”* (GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 13.).

Aqui, vale registrar a intenção constitucional manifesta quanto à tributação conforme a capacidade econômica dos contribuintes. No caso, mais ainda do que a propriedade de veículos automotores de circulação terrestre, a propriedade de embarcações e aeronaves denota indiscutível capacidade contributiva a permitir que, à luz do próprio texto constitucional e em leitura *secundum legem* da CF/88, se entendesse pela incidência do IPVA nessas situações.

Quanto ao argumento consequencialista referente à dificuldade de compartilhamento dos cadastros dos contribuintes, deve-se recordar o disposto no *caput* do art. 199 do CTN³⁹⁵, de acordo com o qual as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde a edição do CTN, prestarão umas às outras ajuda mútua para a fiscalização dos tributos, inclusive com a possibilidade de intercâmbio de informações sobre os contribuintes, seja por lei ou simples convênio. Com efeito, a troca de informações antes restrita à federação brasileira foi estendida também ao plano internacional, conforme o parágrafo único acrescentado pela LC nº 104/2001.

Ora, se a propriedade deve ser tributada segundo o local do domicílio residencial do proprietário, pouco importa o detalhe de que o local do registro (as Capitâneas dos Portos, para as embarcações, e o Registro Aeronáutico Brasileiro – RAB, para as aeronaves) abranja o território de mais de um Estado.

Lembre-se que a Lei nº 9.503/1997, que institui o Código de Trânsito Brasileiro, previu em seu art. 120³⁹⁶ que os veículos devem ser registrados no local de residência do proprietário. Ocorre que é costumeira a prática de licenciamento de veículos em unidades diversas do local de residência do proprietário, para fugir de tributação maior.

Com efeito, ainda quanto ao assunto, saliente-se que a possibilidade de cruzamento do registro das aeronaves e embarcações com o local do domicílio do proprietário há muito se faz presente na legislação. Desde o Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071/16) – cujos arts. 825 e 826 previram que as embarcações são suscetíveis de

³⁹⁵ “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)”.

³⁹⁶ “Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei. (...)”.

hipoteca, com a possibilidade de ação executiva para fazer valer o gravame sobre tais bens – por exemplo, observa-se a necessidade de registros minuciosos desses bens³⁹⁷.

Paralelamente, o batimento dos dados também se faz necessário para vincular a distribuição de receitas tributária do IPVA aos Municípios, o que esvazia o argumento restritivo do IPVA aos veículos terrestres.

A instituição do compartilhamento dos cadastros, nesse sentido, é medida que se impõe urgentemente, até mesmo em relação aos veículos terrestres, pois igualmente serviria para coibir a situação de burla ao IPVA pelo falseamento do local do domicílio do proprietário³⁹⁸. Desta forma, por mais esse motivo, tem-se que o STF se equivocou ao reputar um mero embaraço administrativo como um obstáculo constitucional a impedir a tributação em questão. Ademais, entende-se que o STF perdeu uma oportunidade de promover a integração do sistema tributário.

Com efeito, observa-se que não foi seguida teoria de Neil MacCormick a respeito da ponderação de consequências, as quais não podem ser consideradas em detrimento das normas jurídicas em vigor. Como visto, além do texto constitucional determinando a incidência do IPVA sobre veículos automotores, simplesmente, a incluir nesse conceito as aeronaves e as embarcações, tem-se que as implicações de ordem operacional relativas ao compartilhamento dos dados cadastrais seriam resolvidas com a aplicação do próprio art. 199 do CTN, o qual sequer foi mencionado no julgamento.

A postura do STF nesse julgamento tampouco foi lastreada pela lógica de Richard Posner, voltando-se para o atendimento das necessidades sociais, acima de qualquer outro valor. Isso porque as consequências levadas em consideração não guardam qualquer relação com o aspecto social da tributação. Pelo contrário, já que o julgamento se afasta da realização do princípio da capacidade contributiva e dos objetivos de justiça fiscal, por intermédio de uma tributação equitativa, distribuída por toda a população. Nesse sentido, parece indiscutível que a propriedade de embarcações

³⁹⁷ No Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406/02), igualmente foi reproduzida tal possibilidade no art. 1.473, incisos VI e VII. Conforme o § 1º do referido art. 1.473, as hipotecas sobre navios e aeronaves regem-se por legislação especial. Sobre o ponto, importa assentar apenas que hipoteca sobre navios é registrada no Tribunal Marítimo (Lei nº 2.180, arts. 92 a 100); sobre aeronaves, no Registro Aeronáutico Brasileiro – RAB, que é o único para todo o país, conforme dispõe o art. 72 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565/86). O procedimento para o registro da hipoteca sobre aeronaves consta a partir do art. 138 do Código Brasileiro de Aeronáutica.

³⁹⁸ Sobre esse problema, também se manifesta Robinson Sakiyama Barreirinhas: “São comuns os casos de proprietários que licenciam o veículo em outros Estados, que não aquele de seu domicílio, por conta de tributação menor. Entendemos que, no caso, prevalece o local do domicílio, até porque o registro do veículo em outro Estado representa ilícito em face do Código Nacional de Trânsito e, muitas vezes, do Código Penal (fraude).” (BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário: doutrina e jurisprudência**. 2. ed.. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009, p. 521.).

e aeronaves denota um signo denotativo de riqueza muito maior do que a propriedade de automóveis, principalmente quando detidos por pessoa física com intuito recreativo ou de mera comodidade.

3.5. A imunidade de ICMS quanto às operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica (RE nº 198.088, julgado em 17.05.2000)

3.5.1. Breve resgate prévio

O art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF/88³⁹⁹, estabelece regra especial de imunidade para o ICMS, determinando a não incidência desse imposto nas operações interestaduais que envolvam petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

O propósito da regra é o de desonerar os insumos citados e assim beneficiar os Estados federados não produtores dessas mercadorias. Tem-se que, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “(...) *interpretação sistemática do preceito constitucional em exame revela que ele tem por objeto evitar a hegemonia de uns Estados (os produtores de petróleo e de energia elétrica) sobre os demais; exprime, pois, preocupação com a equidade federativa.*”⁴⁰⁰.

De fato, considerando que tais insumos são produzidos por poucos Estados, a aplicação da regra geral a respeito da incidência do ICMS nas operações interestaduais poderia agravar as desigualdades regionais, em detrimento dos Estados que apenas consomem e não produzem os insumos citados.

Nesse sentido, tem-se no art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF/88, na verdade, aplicação do princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de destino, em detrimento do princípio de origem.

Valcir Gassen explica os referidos princípios:

Pode-se entender por princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem a tributação feita no Estado em que as mercadorias são produzidas,

³⁹⁹ “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; (...) 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) X - não incidirá: (...) b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*”.

⁴⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed.. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 931. O autor, entretanto, discorda da interpretação dada pelo STF.

isto é, produz-se determinada mercadoria no Estado A e neste mesmo se tributa. Já no princípio de tributação no Estado de destino se manifesta quando a imposição tributária ocorre no Estado de destino das mercadorias, v. g., produz-se uma mercadorias no Estado A e o tributo incidirá no Estado B, de destino destas.

Se, por um lado, é assim que se podem significar esses princípios, por outro, no que pese terem a natureza de princípios de jurisdição tributária, pode-se perceber que, no primeiro caso, uma vez tributado na origem, o produto não receberá gravame no Estado de destino, e no segundo, o contrário: não tributado no Estado de origem, o produto receberá gravame no Estado de destino,

Na adoção do princípio de origem salienta-se, no sentido de determinar, o “Estado” em que é produzida uma mercadoria em detrimento do “Estado” em que a mercadoria será consumida. Na utilização do princípio de destino independe, não se determina, não importa qual seja o Estado que produziu a referida mercadoria e sim o Estado de destino da mesma. No primeiro determina-se o Estado de origem e abstrai-se o local de destino, no segundo, abstrai-se o de origem e determina-se o de destino.

Além desse sentido no que tange ao “Estado de origem” e ao “Estado de destino”, há que se notar que, na adoção do princípio de origem salienta-se a “produção” e, na adoção do princípio de destino, destaca-se o “consumo”, ou seja, em razão da determinação do “Estado” de origem ou de destino, considera-se a produção e o consumo, respectivamente.⁴⁰¹

O foco do art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF/88, portanto, é o consumo.

Em 1992, quando da celebração no âmbito Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ do Convênio nº 105, foi autorizado aos Estados e o Distrito Federal a atribuir aos remetentes de derivados de petróleo e dos demais combustíveis e lubrificantes, situados em outras unidades da Federação, a condição de responsável para efeito de pagamento de ICMS⁴⁰².

A referida norma constitucional foi disciplinada no art. 2º, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir)⁴⁰³, que dispõe sobre o ICMS. Estabeleceu-se que, nas operações que envolvam os insumos citados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, a incidência do imposto se dá no Estado de destino das mercadorias^{404, 405}.

⁴⁰¹ GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica. Florianópolis: Momento atual, 2004, p. 84.

⁴⁰² “**Cláusula primeira.** Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente. (...)”.

⁴⁰³ “Art. 2º. (...) § 1º O imposto incide também: (...) III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”.

⁴⁰⁴ Por seu turno, quando destinadas quando destinados à comercialização ou à industrialização, incide a regra do art. 3º, inciso III, da Lei nº 87/96: “Art. 3º O imposto não incide sobre: (...) III - operações

3.5.2. Resumo da questão discutida

No RE nº 198.088⁴⁰⁶, discutiu-se a constitucionalidade da exigência do ICMS no âmbito do Estado de São Paulo, com base em norma estadual, devido por consumidor final localizado em São Paulo adquirente dos insumos em referência provenientes do Rio de Janeiro.

Em outras palavras, a questão era saber o alcance da regra constante do art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF/88, se tinha por escopo favorecer as empresas ou particulares adquirentes.

3.5.3. Fundamentos decisórios elencados

O relator do RE nº 198.088, o Ministro Ilmar Galvão, negou provimento ao recurso em seu voto proferido em 10.02.2000, mantendo a decisão do TJ-SP no sentido de reconhecer devida a incidência do ICMS no caso concreto. Utilizou como fundamento o raciocínio de que a regra do art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF/88, não se cuida de verdadeira imunidade, pois apenas impede a incidência do ICMS no Estado de origem, não alcançando o Estado de destino onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo sob enfoque, desde a produção até o consumo⁴⁰⁷.

interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;”.

⁴⁰⁵ Estabeleceu-se, ainda, a substituição tributária para a hipótese no art. 9º: “Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. § 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída: I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes; (...) § 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.”.

⁴⁰⁶ “TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido.” (STF, RE 198088, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2000, DJ 05-09-2003 PP-00032 EMENT VOL-02122-03 PP-00618)

⁴⁰⁷ RE nº 198.088, p. 622.

Em reforço ao seu argumento, trouxe o disposto no art. 34, § 9º, do ADCT⁴⁰⁸, que estabeleceu a responsabilidade tributária das empresas distribuidoras de energia elétrica nas operações interestaduais, é dizer, as que destinem energia elétrica a outro Estado ou ao Distrito Federal. Além disso, suscitou também que o art. 20, § 1º, da CF/88⁴⁰⁹, já garantiria aos Estados produtores os *royalties*, que seriam a compensação pela exploração dos recursos naturais.

Na sequência, após o voto do Ministro Ilmar Galvão, pediu vista o Ministro Marco Aurélio, que apresentou seu voto na sessão de 17.05.2000, divergindo do relator. Entendeu o Ministro Marco Aurélio que a operação do fato gerador do ICMS em questão seria única, de modo que não seria possível desdobrá-la para considerar que a saída da mercadoria não seria tributária, mas, em compensação, a entrada dos insumos petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica no Estado de destino seria tributada.

Dáí sucedeu-se um intenso debate oral na sessão plenária, juntando argumentos jurídicos e argumentos consequencialistas⁴¹⁰.

O Ministro Maurício Corrêa trouxe um importante argumento a respeito da leitura do art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF/88, qual seja, a necessidade de ler o referido dispositivo constitucional em paralelo ao disposto no art. 155, § 3º, da CF/88⁴¹¹, de acordo com o qual sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais apenas incidem o

⁴⁰⁸ “Art. 34. (...) § 9º - Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.”.

⁴⁰⁹ “Art. 20. (...) § 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.”.

⁴¹⁰ Para Marciano Seabra de Godoi, tais argumentos consequencialistas foram determinantes no julgamento em questão: “Mas a argumentação que parece ter sido realmente decisiva entre a maioria do Pleno (que acompanhou o Relator) foi aquela guiada pelas consequências advindas da interpretação. Com efeito, a prevalecer a interpretação mais recomendada do ponto de vista literal/gramatical (e mesmo do ponto de vista da noção técnica do vocábulo “operações”), as distorções mercadológicas seriam gritantes, pois os consumidores iriam sempre preferir adquirir combustíveis e derivados em Estados vizinhos. No exemplo do Ministro Ilmar Galvão, “as empresas de ônibus de Brasília iriam abastecer-se em Anápolis, obviamente” (fl. 647)” (GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 15.).

⁴¹¹ “Art. 155. (...) § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”.

ICMS, o imposto de importação e o imposto de exportação. Portanto, a interpretação do art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF/88, não poderia redundar no total afastamento do ICMS no caso, já que o § 3º reconhece a incidência. Por essa lógica, o objetivo da norma seria apenas afastar a sistemática da tributação interestadual prevista no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da CF/88.

O Ministro Sepúlveda Pertence, concordando com o relator, aludiu à coerência da interpretação para com o sistema (pois evitaria o benefício exclusivo dos Estados refinadores e permitiria a arrecadação em prol dos Estados destinatários), bem como à possibilidade de conflitos entre os Estados membros acaso o STF tomasse decisão diversa⁴¹².

Nos debates orais travados, entretanto, o Ministro Marco Aurélio parecia irredutível, não se deixando convencer de jeito nenhum pelas considerações dos Ministros Ilmar Galvão e Nelson Jobim. Vale transcrever o seguinte excerto no qual também fica bastante claro o consequencialismo empregado:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Então a saída passa a ser tributada à margem da imunidade constitucional, é isso?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – Se tivéssemos adotado a posição do Ministro Marco Aurélio, o que teríamos? Teríamos que todos os consumidores passariam a adquirir petróleo no Estado vizinho.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Paciência, Ministro!

(...)

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – Então, veja o que se passaria: esta interpretação determinaria que todos os consumidores passariam a adquirir insumos no Estado produtor, e isto é nada mais, nada menos, que destruir toda possibilidade de uma circulação sem conflitos dos tributos no país.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vamos reescrever a Constituição Federal?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – Não, não vamos reescrevê-la (*rectius*). (...) O que se passa é que, se decidirmos dessa forma, não acompanhando o Ministro Ilmar Galvão, vamos estabelecer uma situação rigorosamente absurda no que diz respeito à partilha do tributo incidente sobre a situação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Acaba-se, então, com a imunidade. Foi o que já disse: o preceito não define o beneficiário do tributo.

(...)

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO (RELATOR) – O contrário seria o caos total. As empresas de ônibus de Brasília iriam abastecer-se em Anápolis, obviamente.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ministro, os constituintes deveriam ter pensado nisso.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – Não, pensaram muito bem. V. Ex^a. é quem está criando uma situação nova, que vai criar um caos no

⁴¹² Afirmou que “(...) entendida essa imunidade como instituída em benefício do consumidor, ela, ao mesmo tempo, como tal, não encontraria nenhuma explicação racional e desafiaria qualquer inspiração isonômica, como também, ao invés de solver conflitos, agravaria o conflito que a regulação nacional tendeu a evitar.” (RE nº 198.088, p. 656.).

sistema tributário brasileiro, o qual não pode ser atribuído ao Supremo Tribunal.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não, Excelência, só não posso esvaziar certo instituto, como é o instituto da imunidade.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – V. Ex^a. precisa examinar as conseqüências do seu voto. As conseqüências demonstram o absurdo do voto; as conseqüências do voto é que determinam o equívoco da premissa.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não, Excelência, não posso esvaziar o instituto, como é o instituto da imunidade, não posso bipartir, como disse, uma operação composta de saída e entrada de mercadorias em apenas entrada de mercadoria. Se há saída, há entrada, a operação é única, é um grande todo. Só não é um grande todo – e eu, aqui, coloquei no meu voto – naquele caso em que se importa mercadoria, em que a mercadoria vem do exterior. Aí não consideramos a saída, mas, nacionalmente, se a circulação é interna, temos, no ICM, a operação composta pela saída e entrada da mercadoria. Isso é o que se denomina, na sistemática tributária nacional, operação.

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO (RELATOR) – Pode ser tributado em zero na saída e de forma plena na entrada.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas não está. Há distinção na Carta da República de dois institutos: o primeiro instituto é o da atribuição. Aí temos, quanto à mercadoria importada, preceito claríssimo; o segundo instituto é o da imunidade na venda de petróleo ou derivado para outro Estado. Essa imunidade apanha, beneficia a operação como um grande todo composto de saída e entrada.

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO (RELATOR) – A constituição quis beneficiar o consumidor de petróleo, desde que este vá de um Estado para o outro.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Qual é a valia do preceito constitucional então? Apenas atribuir ao Estado destinatário da mercadoria o tributo? Isso não está na norma.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – Exatamente é esse o objetivo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não posso, como intérprete, por maior que seja a tentação que sofro, tentação evolutiva, abandonar os parâmetros da Constituição.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – V. Ex^a. está criando parâmetros que não estão no texto.

Sr. Presidente, se a decisão fosse no sentido preconizado pelo Ministro Marco Aurélio, como consequência de uma leitura dessa forma sugerida por ele teríamos a seguinte situação: todo consumidor que adquirisse petróleo – e quando falo em consumidor estou falando em indústria, estou falando na indústria de alumínio, estou falando em toda indústria que tem como insumo o petróleo –, toda indústria deixa de pagar tributo se adquirir petróleo em outro Estado, pois pagará se adquirir internamente. O que isso significa? Significa que vamos ter uma enorme busca e alteração completa de toda a malha distributiva de petróleo no País.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Já se disse que a Carta atual é quase uma Carta decaída. Que venha uma emenda para corrigir o que nela está.

(...).⁴¹³

O Ministro Marco Aurélio ficou vencido, tendo os demais magistrados negado provimento ao recurso, reconhecendo a legitimidade da incidência do ICMS no caso concreto.

⁴¹³ RE nº 198.088, pp. 645 e ss.

Na prática, o julgamento redundou em considerar que o art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF/88, é norma com o intuito de favorecer, não os consumidores finais da mercadoria, mas os Estados destinatários das mercadorias citadas (petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica), aos quais cabe a totalidade do ICMS incidente sobre tais operações.

É bem verdade que, ao fazer isso, igualmente se favorece os referidos consumidores finais, na qualidade de contribuintes do Estado onde se dá o consumo. Isso porque, indiretamente, o produto da arrecadação dos tributos sobre o consumo será revertido unicamente em prol dos contribuintes do Estado de destino.

A questão será mais bem explicada na sequência. De todo modo, o que se deve ter em mente é que a aplicação do princípio da tributação no destino, conforme instituído na norma em discussão, atende aos reclames de justiça tributária na repartição das receitas tributárias, na medida em que impede que os contribuintes dos Estados de destino (consumidores finais) paguem, por assim dizer, pelo bem-estar dos Estados produtores. Acaso vigorasse o princípio da tributação na origem, por exemplo, os Estados produtores obteriam receita derivada maior do que aqueles que fossem eminentemente consumidores.⁴¹⁴

3.5.4. Análise crítica

O entendimento do STF no RE nº 198.088 já foi repetido no bojo do RE nº 190.992, também da relatoria do Ministro Ilmar Galvão; no RE nº 227.466-AgR, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence; no RE nº 272.127-AgR, Relatora Ministra Ellen Gracie; e no RE nº 201.703, Relator Ministro Moreira Alves.

Com efeito, tem-se que a solução dada pelo STF no RE nº 198.088 consubstancia correta ponderação a respeito das consequências das decisões judiciais. *In casu*, procedeu-se ao julgamento com base em argumentos jurídicos eminentemente, mas igualmente lastreado nas suas consequências, seguindo os moldes recomendados na teoria de MacCormick.

⁴¹⁴ Como bem explica Valcir Gassen: “*Se nada for coordenado ou harmonizado em termos de repartição das receitas tributárias, os Estados-membros tipicamente exportadores (aqueles que mais exportam) estarão na posse de receitas tributárias pagas pelos contribuintes dos Estados membros tipicamente importadores (aqueles que mais importam), que serão teoricamente revertidas em bem-estar para os cidadãos dos primeiros.*” (GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica.** Florianópolis: Momento atual, 2004, p. 158.).

O respeito às normas jurídicas restou observado por ter sido feita a opção pela interpretação sistemática do dispositivo, e não simplesmente apegada à sua literalidade, como ficou delineado nos fundamentos decisórios elencados. O julgamento captou adequadamente o princípio da tributação no destino. A importância do referido princípio é minuciosamente explicada por Valcir Gassen, cuja lição se transcreve:

Os Estados ofertam aos seus concidadãos uma série de serviços e utilidades, proporcionando aos mesmos aquilo que se pode consignar como bem-estar. (...) O Estado retira pelos tributos a sua força e o bem-estar que oferta aos seus.

Essa idéia é aqui considerada como critério do benefício “segundo o qual os impostos devem repartir-se segundo os benefícios que, sob a forma de despesas públicas, recebem os que os suportam”. Cabe, portanto, salientar na discussão dos princípios jurisdicionais da tributação sobre o consumo que o benefício deve ser dirigido a quem suporta de “fato” o gravame tributário que possibilita a respectiva despesa pública. Assim, há que se ter cautela no apontar o benefício a quem responde pela despesa pública, sob o risco de ofertar respostas diferentes na análise acerca da justa distribuição da receita advinda de tributo sobre o valor agregado na perspectiva da equidade interjurisdicional.

Nesse sentido, por tratar-se de princípios jurisdicionais que dizem respeito a tributos sobre o consumo, nada mais certo do que considerar o bem-estar proporcionado pelo Estado em relação aos consumidores finais. (...) os tributos sobre o consumo são indiretos pela ocorrência da repercussão econômica; pela existência de “dois” sujeitos passivos da obrigação tributária, o que suporta de direito e o que suporta de fato o gravame tributário.⁴¹⁵

Da mesma forma, a ponderação quanto às consequências do julgamento recebeu o devido destaque, tendo sua análise servido especialmente para afastar que determinada interpretação pudesse resultar em decisão não desejada do ponto de vista prático.

3.6. A inexistência de direito a crédito de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero (RE nº 353.657, julgado em 25.06.2007)

3.6.1. Breve resgate prévio

Como visto no capítulo primeiro desta dissertação, a não cumulatividade é princípio constitucional de observância obrigatória para o IPI, conforme a previsão do art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88⁴¹⁶.

⁴¹⁵ GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica. Florianópolis: Momento atual, 2004, p. 183.

⁴¹⁶ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV: (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”.

A CF/88, no entanto, diferentemente da disciplina que deu ao ICMS – para o qual trouxe previsão expressa no art. 155, § 2º, inciso II, alínea *a*⁴¹⁷, que a aquisição de mercadorias sujeitas à isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes –, não previu regra expressa sobre o direito ao crédito quanto ao IPI.

Nesse contexto, surgiu a dúvida quanto à aplicabilidade das restrições previstas para o ICMS também em relação ao IPI, nas três situações seguintes: insumos isentos, insumos tributados com alíquota zero e insumos não tributados.

A jurisprudência do STF em torno do assunto oscilou mais de uma vez e em diversos momentos, não somente em razão da mudança de composição do STF, mas também por alguns Ministros terem modificado os respectivos entendimentos. A seguir é feita uma concisa síntese dessa trajetória.

Quando se debruçou sobre a questão pela primeira vez, no bojo do RE nº 212.484, julgado em 05.03.1998 – em entendimento hoje já superado –, o STF concluiu que as restrições do ICMS não se aplicariam ao IPI, pelo que não haveria ofensa à CF/88 quando o contribuinte do IPI se credita do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

O voto do Ministro Ilmar Galvão, relator original, foi pela inexistência de crédito⁴¹⁸. Entretanto, o Ministro Nelson Jobim abriu a divergência, por considerar que

⁴¹⁷ “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; (...) § 2.º 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; (...).”

⁴¹⁸ Seu entendimento ficou claramente explicado na seguinte passagem: “A Constituição Federal, no art. 153, § 3º, II, estabelece que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Objetiva a norma, por esse meio, impedir a tributação em “cascata”, assegurando que, no preço da venda do produto ao consumidor final, a parcela alusiva ao referido tributo corresponderá a percentual que não exceda ao da alíquota deste. Tal o sentido do princípio da não-cumulatividade do tributo, que também se aplica ao ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF). Encontra-se enunciado no art. 153, § 3º, II, de molde a não oferecer dúvida: “... compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” A compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela. Não importa que o consumidor final não tenha sido beneficiado pela não-exigência do tributo em uma das etapas do ciclo econômico, posto que conta, a seu favor, com a garantia da observância do princípio da não-cumulatividade. Aliás, a isenção na aquisição da matéria prima não visa a beneficiar o consumidor, visto apenas diferir a incidência do imposto para a operação de venda do produto acabado, mas, tão-somente, a empresa industrial, na medida em que a exonera da obrigação de desembolsar, quando da aquisição de matéria prima, o valor alusivo ao tributo. Justamente porque exonerada dessa obrigação, fica esta sem crédito a compensar. (...)” (RE nº 212.484, pp. 728-729).

negar o direito ao creditamento na aquisição de insumos isentos equivaleria a tornar o IPI cumulativo. Com isso, foi acompanhado pelos demais Ministros.

A lógica subjacente à decisão do RE nº 212.484 foi mais econômica, ante a omissão do texto constitucional. Segundo a visão vencedora, acaso não admitido o direito ao crédito para os insumos isentos, o efeito econômico da isenção seria o de simples postergação (diferimento) do pagamento do IPI na cadeia de produção, já que, na saída subsequente, o produto seria tributado sobre o valor total da operação (não só sobre o valor agregado), pois não haveria qualquer crédito a abater. Com isso, a operação final do produto seria idêntica à que ocorreria sem qualquer isenção de algum insumo da cadeia produtiva.

A conclusão do RE nº 212.484, portanto, foi no sentido de reconhecer o direito ao crédito mesmo em se tratando de entradas de insumos isentos, já que o caso concreto não discutia a situação dos insumos tributados com alíquota zero ou não tributados. Essa posição, como se verá adiante, será revista, não prevalecendo mais nos dias atuais.

Nada obstante, posteriormente, em 2002, o STF estendeu o entendimento consubstanciado no RE nº 212.484 (direito ao creditamento nos casos de isenção) para os insumos tributados com alíquota zero, conforme as decisões tomadas nos RE's nº 350.446, nº 353.668 e nº 357.277, todos relatados pelo Ministro Nelson Jobim, tendo como único vencido o Ministro Ilmar Galvão, que manteve a sua posição apresentada por ocasião do RE nº 212.484.

Segundo a tese vencedora nos julgados em referência, se o contribuinte do IPI pode se creditar dos valores dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois na prática nada diferenciaria as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não cumulatividade.

A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito.

O argumento central – tanto da decisão no RE nº 212.484, de 1998, como no RE nº 357.277 e seus análogos, de 2002, que confirmaram o primeiro julgado – foi o de que a Constituição não trazia em seu texto qualquer limitação expressa quanto à impossibilidade do direito a crédito no caso do IPI, diferentemente do que fizera em relação ao ICMS, assim, restava aberta a possibilidade.

Um defeito da tese referida foi apontado pelo vencido Ministro Ilmar Galvão em seu voto proferido por ocasião dos RE's nº 350.446, nº 353.668 e nº 357.277. Conforme suscitado por ele, o reconhecimento do direito ao crédito como decorrência lógica da isenção ou da alíquota zero para os insumos encontra óbice na vedação constante do art. 150, § 6º, da CF/88⁴¹⁹, de acordo com o qual a concessão de crédito presumido só poderá ocorrer mediante lei específica. Dessa maneira, não poderia o Judiciário substituir-se ao legislador para conceder o crédito em tela, por faltar lei no caso.

Outra dificuldade na equiparação das situações “insumos isentos” e “insumos tributados com alíquota zero”, não apontada nas discussões em plenário, consiste no seguinte detalhe: os produtos isentos possuem alíquotas a que estariam sujeitos se não fosse a isenção, o que permitiria o cálculo do crédito. Entretanto, para os insumos já tributados com alíquota zero, não há qualquer parâmetro para o cálculo do crédito⁴²⁰. Esse dado reforça o argumento anterior de que o STF estaria atuando como legislador positivo em desrespeito ao obstáculo do art. 150, § 6º, da CF/88.

Com efeito, não obstante o entendimento assentado por ocasião do julgamento dos RE's nº 350.446, nº 353.668 e nº 357.277, a discussão sobre o direito ao crédito nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero foi novamente levada à análise do STF em 2007, por oportunidade do julgamento do RE nº 370.682, da relatoria do Ministro Ilmar Galvão, e do RE nº 353.657, relatado pelo Ministro Marco Aurélio.

Nesses julgados, o STF mudou diametralmente o seu entendimento sobre o assunto – os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes e Ellen Gracie alteraram seus posicionamentos anteriores em sentido contrário –, para considerar que as aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero e não tributados não dão ensejo a crédito de IPI. Isso se deu especialmente em razão do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão, que insistiu nos seus argumentos já aduzidos anteriormente nos demais julgamentos.

Com isso, o STF passou a entender que não há direito a crédito nos casos de alíquota zero e não tributação. Todavia, ali ainda restaria mantido o entendimento no

⁴¹⁹ “Art. 150. (...) § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”.

⁴²⁰ Como isso não foi cogitado durante o julgamento do STF, os tribunais pátrios contornaram o problema, determinando que o cálculo do crédito se fizesse pela aplicação, sobre o valor de aquisição do insumo, da alíquota do produto em cuja industrialização o insumo seria empregado.

que diz respeito ao direito de crédito nos casos de insumos isentos, que essa ensejaria o crédito do IPI⁴²¹.

Aqui, cabe enfatizar a radical mudança do convencimento jurisprudencial até então predominante no STF. Por ocasião da decisão tomada no RE nº 370.682 e no RE nº 353.657, por seis votos a cinco deliberou-se rever a decisão tomada em 1998 e confirmada em 2002⁴²².

Os três argumentos essenciais quanto ao mérito, contidos no voto do Ministro Marco Aurélio, relator do RE nº 353.657, podem ser assim apresentados: 1) só pode existir o direito a crédito se na operação anterior houver sido cobrado algum valor, ou seja, quando a entrada tiver sido efetivamente tributada; 2) o Poder Judiciário não pode “legislar”, inovando na ordem jurídica com a criação de parâmetro para aplicação de um direito a crédito não previsto em lei, por força do art. 150, § 6º, da CF/88; e 3) a instituição da alíquota zero em etapa intermediária da cadeia produtiva tem o objetivo de poupar o adquirente do insumo de adiantar o pagamento do tributo, e não o de reduzir a carga tributária com o barateamento do produto final.

O referido entendimento pode ser compreendido especialmente da passagem a seguir transcrita:

Descabe raciocinar com o instituto do diferimento, porque conflitante, no caso, com a tipologia do tributo em análise, ou seja, do Imposto sobre Produtos Industrializados. A não-tributação e a alíquota zero são práticas específicas, que encontram motivação única, em vista do mercado. Em um primeiro passo, incentivam a atividade industrial, afastando o desembolso de valores e com isso contribuindo para a manutenção de capital de giro. Estão direcionadas não ao benefício do contribuinte de fato, daquele que adquire o produto final e acaba pagando o preço do negócio jurídico com o tributo incluído, mas do adquirente de certo insumo indispensável à fabricação, que fica, nessa fase, desonerada do tributo. Concluir que, no caso, sob pena de tratar-se de simples diferimento, cabe o crédito sem que antecedido de previsão legal de alíquota para tanto, de cobrança do tributo, importa em estender o benefício a operação diversa daquela a que está ligado e, mais do que isso, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas. Haverá, alfim, o crédito e a transferência, ao adquirente do produto industrializado, da totalidade do ônus representado pelo tributo, conforme parâmetros da nota fiscal, sem abater-se, nessa operação, o pseudocrédito, já que esse permanecerá na escrituração fiscal de quem de direito, na conta

⁴²¹ Somente em 29.09.2010, quando do julgamento do RE nº 566.819, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, essa discussão toda cessou. Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio entendeu que o princípio da não cumulatividade no caso do IPI implica na possibilidade de dedução do “montante cobrado nas operações anteriores”, de modo que em uma aquisição de matérias primas não onerada pelo IPI – independentemente da razão: se o caso é de isenção, produto não tributado ou alíquota zero – não se pode cogitar do direito a crédito.

⁴²² Pela manutenção da jurisprudência anterior, votaram os Ministros Nelson Jobim, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski. Do outro lado, venceram, em prol da mudança no entendimento os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ellen Gracie, Ayres Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

crédito e débito daquele que se mostra como o contribuinte de direito, embora não arcando, ante a figura do contribuinte de fato, com o ônus concernente ao tributo. Sob qualquer ângulo que se examine o pleito dos contribuintes, surgem perplexidades que jamais poderão ser tidas como simples decorrência do sistema constitucional.⁴²³

Deixando para outro momento a análise quanto ao mérito da decisão, a questão que mais desperta interesse aos fins desta dissertação diz respeito ao tratamento dado quanto à grande oscilação do entendimento jurisprudencial do assunto. Como se tem visto, sempre que isso acontece, exsurge a necessidade de modulação dos efeitos da decisão, tendo em vista as consequências da decisão e em prol da segurança jurídica, especialmente quanto à prática adotada pelos contribuintes.

3.6.2. Resumo da questão discutida

No RE nº 353.657⁴²⁴, debateu-se o princípio da não cumulatividade do IPI nas hipóteses de aquisição de insumos tributados com alíquota zero, se em tais circunstâncias haveria o direito a crédito, com base na regra do art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88.

No julgamento, reverteu-se a posição que prevalecia no STF quanto ao ponto, para fixar a impossibilidade de creditamento nas entradas de insumos sujeitos à alíquota zero.

3.6.3. Fundamentos decisórios elencados

No referido julgamento do RE nº 353.657, a despeito da questão de ordem suscitada de ofício pelo Ministro Ricardo Lewandowski para a modulação dos efeitos da decisão, os demais ministros reputaram inadequada a medida, considerando o texto

⁴²³ RE nº 353, 657, p. 520-521.

⁴²⁴ “IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamiento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.” (STF, RE 353657, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-03 PP-00502 RTJ VOL-00205-02 PP-00807)

constitucional e a necessidade de conferir-lhe a máxima eficácia. Vale transcrever o seguinte trecho do acórdão em que foi posta a questão:

Bem, como é do conhecimento de todos, em duas ocasiões anteriores, a última em 18.12.2002, o Plenário desta Suprema Corte manifestou-se favoravelmente, por ampla maioria, ao creditamento do IPI nas operações de que tratam os recursos sob exame. E com base nessas decisões foram tomadas várias outras, de caráter monocrático, neste tribunal, e de natureza coletiva, no Superior Tribunal de Justiça e nos Tribunais Regionais Federais. Em pesquisa que realizei, pude perceber que, não obstante a tendência que aqui se manifestava acerca da mudança do entendimento sobre a matéria, praticamente todos os Tribunais Regionais Federais e mesmo os magistrados de primeira instância da Justiça Federal continuam a prestigiar a jurisprudência predominante na Corte.

Não é por outra razão que Karl Larenz, ao tratar da importância dos precedentes pretorianos e da construção daquilo que denomina de “Direito Judicial”, lembra que:

“(…) existe uma grande possibilidade no plano dos factos de que os tribunais inferiores sigam os precedentes dos tribunais superiores e estes geralmente se atenam à sua jurisprudência, os consultores jurídicos das partes litigantes, das firmas e das associações contam com isto e nisto confiam. A consequência é que os precedentes, sobretudo os dos tribunais superiores, pelo menos quando não deparam com uma contradição demasiado grande, serão considerados, decorrido largo tempo, Direito vigente. Disto se forma em crescente medida, como complemento e desenvolvimento do Direito legal, um Direito judicial (…).”

Foi exatamente o que ocorreu na situação em apreço: os contribuintes, fiados em entendimento pacificado na Suprema Corte do País, por quase uma década, visto que as primeiras decisões datam do final dos anos 90, passaram a creditar-se, de forma rotineira, do IPI decorrente das operações que envolvam a entrada de insumos isentos, tributados com alíquota zero ou não tributados.

Por tal motivo, e considerando que não houve modificação no contexto fático e nem mudança legislativa, mas sobreveio uma alteração substancial no entendimento do STF sobre a matéria, possivelmente em face de sua nova composição, entendo ser conveniente evitar que um câmbio abrupto de rumos acarrete prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento pretoriano até agora dominante.

Isso, sobretudo, em respeito ao princípio da segurança jurídica que, no dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello, tem por escopo “evitar alterações surpreendentes que instabilizem a situação dos administrados”, bem como “minorar os efeitos traumáticos que resultam de novas disposições jurídicas que alcançam situações em curso”.⁴²⁵

A despeito das considerações acima, a maioria dos ministros entendeu que a modulação dos efeitos implicaria mitigar a decisão que estava sendo tomada naquele instante. Outro argumento que fundamentou esse sentido foi o de que a decisão não tinha por objeto a declaração de inconstitucionalidade, mas apenas a interpretação a ser dada ao art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88⁴²⁶.

⁴²⁵ RE nº 353.657, pp. 695-698.

⁴²⁶ Nesse sentido, foi o voto do Ministro Eros Grau, por exemplo no seguinte trecho: “O preceito [o art. 27 da Lei nº 9.868/99] respeita à declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, quando se manifestam razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Cuida dos efeitos de

Desta vez, os ministros se debruçaram efetivamente sobre a modulação, tendo a questão sido debatida nos autos.

3.6.4. Análise crítica

Pelas mesmas razões expostas já nesta dissertação, em se tratando de mudança de entendimento jurisprudencial que se dá de forma desfavorável ao contribuinte, em especial, tem-se que o caso deveria seguir a técnica de modulação dos efeitos da decisão, de forma a proteger a segurança jurídica, a boa-fé e a confiança legítima dos contribuintes, bem assim os demais postulados que regem a legislação tributária, sobretudo a impossibilidade de cobrança retroativa de tributo (a anterioridade) e a não surpresa.

Ora, considerando que a lei não pode fazê-lo, o mesmo tratamento deve ser dado à decisão judicial em matéria de tributo, quando se conclua pela constitucionalidade de determinada exação que até então era tida por não devida.

Aqui, remete-se à crítica formulada por ocasião da análise do item 3.2 acima, a respeito da mudança de entendimento sobre a revogação da isenção da COFINS incidente sobre as sociedades profissionais.

3.7. A constitucionalidade do direito à restituição dos valores recolhidos na substituição tributária progressiva (ou para frente) quando o fato gerador ocorrer em valor menor que o presumido (ADI nº 2.675 e ADI nº 2.777, pendentes de julgamento)

3.7.1. Breve resgate prévio

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte, que tem relação direta com a ocorrência do fato gerador, ou o responsável, o qual, embora sem relação pessoal, está vinculado de alguma maneira ao fato gerador, tendo a lei lhe atribuído a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

declaração de inconstitucionalidade. Repito: inconstitucionalidade. O preceito visa a minimizar eventuais efeitos perniciosos decorrentes da retroatividade dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade. Declarações de inconstitucionalidade não geram efeitos perniciosos ao operarem retroativamente. Para tanto devem existir. Declarações judiciais de constitucionalidade confirmam, positivamente. Não se modulam declarações de constitucionalidade de leis ou atos normativos – toda a gente sabe disso.”

A responsabilidade tributária pode ser classificada como “por substituição” ou “por transferência”, conforme o momento em que surge o vínculo do responsável. No primeiro caso, contemporaneamente à ocorrência do fato gerador, e, no segundo, em momento posterior.

Para a compreensão da discussão nos termos propostos nesta subseção, importa entender os casos de responsabilidade por substituição, a qual pode ser regressiva (antecedente, para trás) ou progressiva (subsequente, para frente). A terminologia empregada na classificação refere-se ao substituído, conforme a sua posição atrás ou à frente do responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

Nos casos de substituição tributária regressiva, a lei atribui a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos a ocupantes situados nas posições posteriores da cadeia produtiva, de modo a facilitar a administração tributária nas situações em que há concentração ao longo das etapas, com diversos fornecedores e um menor número de adquirentes, como, por exemplo, os produtores de leite e as indústrias de laticínios.

Na substituição regressiva, embora ocorra verdadeiro diferimento do pagamento do tributo, a Administração Tributária obtém a vantagem de ver seus esforços fiscalizatórios recaírem sobre uma quantidade menor de estabelecimentos. Quanto a essa modalidade, não existem controvérsias judiciais relevantes.

Já a substituição tributária progressiva ou para frente se cuida de técnica de arrecadação e fiscalização dos tributos por intermédio da qual se atribui a contribuinte situado nas posições iniciais da cadeia de produção a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos devidos pelos que lhe sucederão na mesma cadeia, com a simples ocorrência do primeiro fato gerador, presumindo-se o valor final do produto⁴²⁷.

A constitucionalidade da referida técnica foi posta em dúvida⁴²⁸, tendo a EC nº 3/93 inserido o § 7º no art. 150 da CF/88, de modo a cessar a discussão quanto a tal

⁴²⁷ No caso do ICMS, conforme o art. 8º da LC nº 87/96: “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. (...)”.

⁴²⁸ Os principais argumentos são a seguir relacionados: agressão ao princípio da tipicidade tributária, pela exigência tributária tida como despida de fato gerador; violação do princípio da capacidade contributiva e do não confisco, em razão da transferência do encargo financeiro ao adquirente que paga o tributo antes de receber o montante referente à venda da mercadoria;

possibilidade⁴²⁹. No âmbito do STF, o julgamento do RE nº 213.396, da relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em 02.08.1999, reconheceu a legitimidade da medida de política fiscal em questão, inclusive de forma independente da previsão constitucional inserida.

Com efeito, as situações de simples não realização já foram expressamente contempladas no texto constitucional: antecipado o pagamento do tributo e não ocorrendo o fato gerador, ocorre a restituição do valor integral. Persiste, no entanto, a dúvida referente ao direito de restituição em situação diferente, qual seja, nos casos de ocorrência do fato gerador em valores menores que os presumidos.

Considerando o silêncio constitucional para essa hipótese, foi celebrado no âmbito do CONFAZ o Convênio ICMS nº 13, de 1997, cuja cláusula segunda previu que não caberia a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da LC nº 87/96 (pauta fiscal)⁴³⁰.

A constitucionalidade da referida cláusula segunda foi declarada pelo STF no bojo da ADI nº 1.851. O fundamento da decisão do STF consiste na interpretação literal da CF/88 e na argumentação de que a celebração do Convênio ICMS nº 13, de 1997, objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão de benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Na ADI nº 1.851, ficou consignado, ainda, que o fato gerador presumido na substituição tributária não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, exceto para o caso de inoccorrência do fato gerador.

Com efeito, não signatários do Convênio ICMS nº 13, de 1997, os Estados de São Paulo e Pernambuco editaram leis prevendo a restituição do valor que eventualmente viesse ser recolhido a maior. Considerou-se que o STF, no julgamento da ADI nº 1.851, simplesmente teria alcançado o entendimento de que “não seria inconstitucional a inexistência do direito à restituição”, o que representa sutil diferença

⁴²⁹ “Art. 150. (...) § 7.º 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”.

⁴³⁰ A cláusula primeira do Convênio ICMS nº 13, de 1997, seguindo as regras constitucionais, estabeleceu que “A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.”.

em relação à afirmação no sentido de que “é inconstitucional o direito à restituição” nessas hipóteses.

Pretendendo ver consagrado o mesmo entendimento da ADI nº 1.851, o Governador do Estado de São Paulo ajuizou a ADI nº 2.777, que pretende a declaração de inconstitucionalidade do art. 66-B, inc. II, da Lei nº 6.374/89, com a redação dada pela Lei nº 9.176/95⁴³¹, ambas leis do Estado de São Paulo, que garante aos contribuintes submetidos ao regime da substituição tributária para frente o direito à restituição do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS pago em excesso.

Por seu turno, a ADI nº 2.675, ajuizada pelo Governador do Estado de Pernambuco contra o art. 19, inciso II, da Lei Estadual nº 11.408/96⁴³², que assegura a restituição na situação em referência de ocorrência do fato gerador em valor a menor, discute a mesma questão.

3.7.2. Resumo da questão discutida

Em síntese, nas ADI's nº 2.675 e nº 2.777, debate-se se o art. 150, § 7º, da CF/88, apresenta uma única interpretação possível – qual seja, inexistente direito à restituição na hipótese de ocorrência do fato gerador a menor, na linha do julgamento da ADI nº 1.851 –, ou se o dispositivo constitucional comporta igualmente a possibilidade de restituição, já que as legislações impugnadas são oriundas de Estados não signatários do Convênio ICMS nº 13, de 1997.

3.7.3. Fundamentos decisórios elencados

O julgamento das ADI's nº 2.675 e nº 2.777, iniciado em 27.11.2003, encontra-se pendente.

O Ministro Carlos Velloso, relator da ADI nº 2.675, votou pelo julgamento improcedente da ação, para declarar a constitucionalidade da norma impugnada, por

⁴³¹ “Art. 66-B: “Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária... II - caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.”.

⁴³² “Art. 19. É assegurado ao contribuinte-substituto o direito à restituição: (...) II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.”.

considerar que o caso da lei pernambucana seria diferente da questão debatida na ADI nº 1.851.

Seguindo o mesmo caminho, o Ministro Cezar Peluso, relator da ADI nº 2.777, considerou que o regime de substituição tributária previsto no Convênio ICMS nº 13, de 1997, seria de adesão opcional por parte do Estado membro e que nesse sistema igualmente estaria previsto um benefício fiscal ao contribuinte consistente na redução da base de cálculo. Considerando o Ministro Cezar Peluso que a legislação do Estado de São Paulo tinha como único objetivo promover a máxima arrecadação, sem qualquer contrapartida, entendeu constitucional a previsão de devolução pelo Estado do montante pago a maior, por faltar-lhe competência constitucional para a retenção de tal diferença, sob pena de violação ao princípio constitucional que veda o confisco.

Na sessão de 17.08.2005, o Ministro Nelson Jobim antecipou seu voto na ADI nº 2.777, abrindo divergência, para declarar a inconstitucionalidade do art. 66-B, II, da Lei paulista nº 6.374/89. Considerou o Ministro que não existia diferença substancial entre o que analisado na ADI nº 1851 e a questão da ADI nº 2.777.

Nesse momento, aparecem importantes reflexões do Ministro sobre as consequências das interpretações postas, conforme se passa a detalhar.

Segundo explica o Ministro Jobim em seu voto antecipado, não se afigura possível equiparar, para fins do direito à restituição, a não realização do fato gerador e a simples ocorrência a menor que o presumido. Isso porque demandaria do Fisco a necessidade de proceder à fiscalização das etapas subsequentes da cadeia de produção, o que inviabilizaria a existência da sistemática da substituição tributária.

Além disso, alertou o Ministro Jobim para o risco de a interpretação diversa (do relator Ministro Cezar Peluso) dar margem à “guerra fiscal” e comprometer a própria estrutura da federação. Afastando a interpretação extensiva do art. 150, § 7º, da CF/88, o posicionamento do Ministro Jobim foi noticiado da seguinte forma:

Ressaltou que a regra do art. 150, § 7º, da CF, limita a restituição de valores na hipótese de não se configurar o fato gerador presumido, o qual, composto por dois elementos — a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto e a presunção de circulação posterior, isto é, da venda futura da mercadoria — seria definitivo, ou seja, ele ocorre ou não. A presunção constitucional, nesse dispositivo, diria respeito unicamente à ocorrência desses elementos, nada se relacionando, entretanto, com a base de cálculo concreta do imposto — valor presumido arbitrado da venda final — que, por estar excluída do esquema lógico da norma jurídica, não poderia ensejar nem restituição do valor recolhido a maior pelo Fisco, nem pagamento suplementar do contribuinte pelo valor tributário recolhido a menor. Não havendo direito à

restituição, portanto, o Fisco estaria atuando dentro dos limites de sua competência tributária.⁴³³

Por fim, após essas considerações, o Ministro Jobim ressaltou a necessidade de se considerar, sob o ângulo da segurança jurídica, as sérias consequências da eventual declaração da inconstitucionalidade do regime impugnado, haja vista que os Estados, em especial o Estado de São Paulo, teriam deixado de restituir os valores recolhidos a maior. Veja-se o seguinte trecho no qual a preocupação do Ministro Jobim sobre as consequências aparece:

Cabe um último fundamento de ordem prática.

(...)

Como vimos, em 08.05.2002, o SUPREMO, em sessão plenária, firmou entendimento acerca da **ST_F** [Substituição Tributária para Frente]. Como vimos, além da restituição ser enriquecimento sem causa, a **ST_F** é apenas um método de arrecadação a ser adotado em virtude da opção político-legislativa do Estado.

O fato presumido é definitivo, e não provisório. Não pode gerar direito a recebimento do que arrecadado a maior e nem direito do FISCO de receber em complementação o que arrecadado a menor.

Por isso tudo, estamos a julgar aqui o mesmo que julgamos na ADI 1.851.

Lá o SUPREMO fixou, em decisão final, o entendimento de que o imposto recolhido a maior não vincula o FISCO à restituição. **A opção por uma nova decisão sobre a mesma questão estrutural geraria repercussão péssima, especialmente para a formulação de políticas tributária dos Estados e da União.**

A insegurança jurídica, que se identifica como um dos pilares de um Estado Democrático de Direito, estaria a causar instabilidade nas linhas condutoras das políticas tributárias. **Não haveria mais confiança para a adoção de certos institutos, mesmo que declarados constitucionais por esse Tribunal, na medida em que sempre haveria margem para a revisão da decisão.** Esse fato colocaria o próprio SUPREMO em situação de fragilidade, gerando precedência evidente para que nenhum outro tribunal ou juiz se sinta constringido ao reavaliar as teses já assentadas neste Plenário.

Além disso, **essa insegurança jurídica acaba por produzir uma incerteza jurisdicional com incontestáveis consequências no campo econômico e na avaliação de risco para a elaboração de políticas econômicas.** Os efeitos dessa incerteza jurisdicional já são estudados de forma mais detalhada na literatura econômica (...). A demonstração dessa hesitação na jurisprudência do Tribunal acerca de instituto que o Tribunal já declarou a sua constitucionalidade também **geraria, portanto, uma desconfiança que acarretaria em conservadorismo na formulação das balizas do regime de regulação monetária e cambial.** (sem grifos no original)⁴³⁴

Em seguida, o Ministro Cezar Peluso solicitou adiamento do julgamento. Na sessão do dia 25.05.2006, aditou seu voto para rebater as ponderações do Ministro Jobim. Tais argumentos, entretanto, não serão analisados por ora.

⁴³³ Informativo STF nº 397, de 15 a 17 de agosto de 2005.

⁴³⁴ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/VotoJobimADI2777.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2011.

Após, pediu vista dos autos o Ministro Eros Grau, o qual, juntamente com os Ministros Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie, votou acompanhando a divergência aberta pelo Ministro Nelson Jobim. Por sua vez, seguindo os votos dos relatores das ADI's, votaram os Ministros Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Na sessão do dia 07.02.2007, o julgamento foi novamente suspenso para colher o voto de desempate do Ministro Carlos Britto. Este, em 19.12.2009, formulou questão de ordem no sentido de sobrestar o julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade para que este seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849⁴³⁵, da relatoria do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral sobre o mesmo tema.

Com efeito, com a aposentadoria compulsória do Ministro Carlos Britto, ocorrida no dia 18.11.2012, o voto de desempate caberá ao novo membro designado para compor o STF, o Ministro Roberto Barroso.

3.7.4. Análise crítica

Como já salientado, o julgamento das ADI's nº 2.675 e nº 2.777 permanece pendente de definição no âmbito do STF. Apesar disso, pode-se observar a presença do consequencialismo em dois momentos diferentes nesse julgamento. Primeiramente, nas razões apresentadas pelo Ministro Nelson Jobim para abrir a divergência na ADI nº 2.777, como já se mostrou na subseção anterior. Em segundo momento, pelo demora do próprio término do julgamento no STF. Explique-se.

O voto do Ministro Jobim é repleto nas considerações a respeito das consequências da interpretação sobre a constitucionalidade do direito à restituição. Além das consequências de ordem orçamentária, pelo Ministro tomadas como consequências econômicas, ressaltou as implicações operacionais, as quais poderiam esvaziar a sistemática da substituição tributária para frente, já que essa é utilizada especialmente em mercados cuja ponta conta com milhões de estabelecimentos e consumidores, a exemplo dos segmentos do combustível, bebidas e cigarro.

⁴³⁵ No RE nº 593.849, recorre-se de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que entendeu ser indevida a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, quando for apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real.

Justamente em razão da importância desse julgado, a atuação do STF no trato da questão merece a crítica que se passa a fazer. Ao retardar o desfecho de ações como essas, tem-se que o STF adota uma estratégia consequencialista, pois, de fato, “não decidir” ou “protelar ao máximo uma decisão” é uma postura indiscutivelmente calcada nas consequências que a decisão, acaso tomada, teriam na prática.

A reflexão que se faz não se cuida de mera especulação, na medida em que se observa esse mesmo artifício ser utilizado em diversas outras causas de natureza tributária pendentes de julgamento no STF há décadas, como se mostrará em exemplos adiante. Tal constatação igualmente já vem despertando certa inquietação entre os estudiosos⁴³⁶.

Nesse contexto, tem-se a impressão de o STF se vale de tentativa de, pelo decurso de tempo, ver questão resolvida por outra maneira (pela via legislativa, especialmente) e, assim, acarretar a perda de objeto das ações. Assim procedendo, o STF se vê livre de apreciar as consequências do julgamento. Essa postura, entende-se aqui, não deixa de denotar uma estratégia consequencialista, já que se retarda uma decisão (opta-se por não decidir) para com isso provocar determinadas consequências que consagrem a intenção (como ocorre com a perda de objeto).

Citem-se alguns exemplos que denotam essa prática:

1) o julgamento que discute a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, conforme autorizado implicitamente pelo art. 2º, parágrafo único, da LC nº 70/91⁴³⁷;

⁴³⁶ Nesse sentido, confirmam-se: ANDRADE, Fábio Martins de. Julgamento definitivo. Questões tributárias à espera de uma decisão do STF. **Revista Consultor Jurídico**, 28. nov. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-nov-28/fabio-andrade-questoes-tributarias-espera-decisao-stf>>. Acesso em: 12 mar. 2013; e GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011. Eis a reflexão deste último sobre a questão: “Atualmente é raríssimo que uma causa tributária de monta seja resolvida pelo plenário do STF em poucas sessões. Os sucessivos pedidos de vista formulados pelos Ministros, que costumam durar meses e não raro anos, provocam um fenômeno relativamente comum: o julgamento de uma causa tributária durar, somente no plenário do STF, oito, dez anos.” (GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 175.)

⁴³⁷ Esse tema, objeto do RE nº 240.785, começou a ser discutido no Plenário do STF em 08.09.1999. Na sessão plenária de 22.3.2006, entretanto, deliberou-se, diante do tempo decorrido e da nova composição da Corte, a renovação do julgamento. Foram proferidos sete votos (seis a favor dos contribuintes, dos Ministros Marco Aurélio (relator), Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence; e apenas um contrário, do Ministro Eros Grau). O julgamento do RE nº 240.785 foi interrompido pelo pedido de vista do ministro Gilmar Mendes. Além disso, o STF igualmente preferiu preterir o julgamento do RE nº 240.785, em prol do começo do julgamento da ADC nº 18, ajuizada pelo Presidente da República, tendo por objeto o art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei 9.718/98, com o propósito de ver declarada constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS/PASEP. Na sessão plenária do dia 13.08.2008, foi deferido o pedido de medida cautelar no bojo da ADC nº 18, então relatada pelo Ministro Menezes Direito, para determinar que juízos e tribunais suspendam o julgamento dos processos em trâmite, em razão da clara divergência de interpretação quanto ao dispositivo em

2) a discussão a respeito do momento da incidência do IR sobre os lucros oriundos do exterior por empresas controladas e coligadas de empresas com sede no país⁴³⁸;

3) o conceito de valor aduaneiro para a base de cálculo do PIS e COFINS incidentes sobre a importação⁴³⁹; e

4) a constitucionalidade da legislação do IR que determinou às pessoas jurídicas a correção monetária das demonstrações financeiras por índices expurgados, isto é, superados em razão da inflação efetivamente verificada no período, o que implica majoração da base de incidência do IR⁴⁴⁰.

Isso, sem contar a especial lentidão que dominou os diversos os julgamentos já finalizados em matéria tributária⁴⁴¹.

A prática em questão é repudiável e merece atenção por parte dos estudiosos, como pretende despertar a presente dissertação. A estratégia consequencialista de simplesmente retardar o julgamento – ainda que por intermédio de expedientes como o

questão em todo o território nacional, o que recomendaria, por uma questão de segurança jurídica, a paralisação das demandas em curso que tratam do tema. O assunto igualmente teve repercussão geral reconhecida no bojo do RE nº 574.706.

⁴³⁸ Trata-se do assunto discutido na ADI nº 2.588, proposta em 2001, que teve seu julgamento iniciado em 05.03.2003. A ADI em questão foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI contra o § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC nº 104/2000, que delega à lei ordinária fixar as condições e o momento em que se dará a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior, e o art. 74, *caput* e parágrafo único da MP nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados, pela controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

⁴³⁹ Matéria pendente de julgamento desde 2007, no RE nº 559.937, sobre a constitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, que determinou que a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação “*será o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei*”. Desde 10.10.2010, os autos encontram-se em vista do Ministro Dias Toffoli.

⁴⁴⁰ Trata-se da discussão objeto do RE nº 208.526, da relatoria do Ministro Marco Aurélio. Nele discute-se a constitucionalidade do § 1º do art. 30 da Lei nº 7.730/89 (“*Art. 30. No período-base de 1989, a pessoa jurídica deverá efetuar a correção monetária das demonstrações financeiras de modo a refletir os efeitos da desvalorização da moeda observada anteriormente à vigência desta Lei. § 1º Na correção monetária de que trata este artigo a pessoa jurídica deverá utilizar a OTN de NCz\$ 6,92 (seis cruzados novos e noventa e dois centavos)*”) e do art. 30 da Lei nº 7.799/89 (“*Art. 30. Para efeito de conversão em número de BTN, os saldos das contas sujeitas à correção monetária, existente em 31 de janeiro de 1989, serão atualizados monetariamente, tomando-se por base o valor da OTN de NCz\$ 6,62*”). O julgamento foi iniciado em plenário no dia 1º.02.2001, quando, após o voto do Ministro relator, pediram vista sucessivamente os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Cezar Peluso e, na sessão de 20.06.2012, pediu vista o Ministro Dias Toffoli.

⁴⁴¹ Os exemplos são fartos, podendo-se citar, além dos casos analisados nesta dissertação, outros, como o do RE nº 562.045, no qual se discutia a constitucionalidade da previsão de alíquotas progressivas em relação ao ITCMD do Estado do Rio Grande do Sul. O julgamento em questão teve início em 30.04.2008, tendo sido finalizado apenas na sessão de 06.02.2013. A análise do RE nº 134.509, analisado no item 3.4, por exemplo, começou em 08.09.1994 e somente foi finalizado em 29.05.2002, isto é, passados mais de sete anos de seu início.

pedido de vista e a suspensão para aguardar o desfecho de processo análogo –, sem a apresentação de maiores razões, deve ser severamente criticada. Trata-se de praxe que representa o não argumento (a negativa do argumento como elemento condutor do convencimento) e a subversão de todos os esforços da teoria da argumentação jurídica em prol de julgamentos e decisões judiciais melhores, já que, não sendo apresentadas justificativas, traduz-se tal comportamento em puro arbítrio.

Como se não bastasse ser a prática repudiável por si só, acrescente-se o número de que 39% dos processos com repercussão geral reconhecida no âmbito do STF versam sobre matéria tributária⁴⁴². Isso denota que o modo de o STF decidir as causas do Direito Tributário – inclusive a decisão de não julgar, como ora se mostra –, demanda amadurecimento o quanto antes, sob pena de colocar em risco o ordenamento brasileiro e desperdiçar o potencial do Direito Tributário para a modificação da realidade econômica e social do país.

⁴⁴² “Dos casos de repercussão geral que chegam ao Supremo Tribunal Federal, 39% são de matéria tributária. O número faz parte de um levantamento do Escritório Charneski Advogados, de Porto Alegre, que analisou 323 processos de repercussão geral no STF. Segundo o estudo, 127 dessas ações, de análise pendente, são de temas tributários e um quinto delas envolvem PIS e Cofins. (...) Entre os estados de origem mais comuns para os processos pendentes de matéria tributária, Rio Grande do Sul está no topo da lista, com participação de 28%. Os gaúchos são seguidos por São Paulo (17%), Rio de Janeiro (13%), Paraná e Santa Catarina (ambos com 12%).” (VIEIRA, Victor. Julgamentos no STF. 40% dos casos de repercussão geral são da área tributária. **Revista Consultor Jurídico**, 04.04.2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-04/40-processos-repercussao-geral-stf-sao-materia-tributaria>>. Acesso em: 04 abr. 2013.).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho abordou a presença e fez um estudo crítico do consequencialismo econômico verificado em algumas decisões do STF em matéria tributária especialmente selecionadas para análise, em razão de sua relevância. Especificamente, a pesquisa refletiu sobre os acertos, riscos e perspectivas possíveis dessa técnica de decisão das questões judiciais, detectando os argumentos consequencialistas e aqueles não relacionados com a discussão do caso concreto, e identificando alguns parâmetros (possibilidades, forma e limites) para a ponderação das consequências nas decisões judiciais em matéria tributária.

Mostrou-se que, em se tratando de matérias do Direito Tributário, ramo cuja dimensão econômica é inafastável quando da sua aplicação e interpretação – dado que o sistema tributário afeta a carga fiscal, o consumo, a renda e o patrimônio de dezenas de milhões de contribuintes e, reflexamente, o comportamento do mercado e dos demais agentes econômicos –, as decisões do STF tendem a levar em conta tais aspectos não estritamente jurídicos da tributação como razão de decidir. E a forma de considerar tais elementos da realidade é por intermédio do consequencialismo, o qual cumpre um papel importante na justificação das decisões em matéria tributária.

Paralelamente, restou comprovada a importância do presente estudo, dado o número de que 39% dos processos com repercussão geral reconhecida no âmbito do STF versam sobre matéria tributária, bem como em razão da tendência de vinculação dos entendimentos jurisprudenciais que vem crescendo no ordenamento brasileiro, com a instituição de diversos mecanismos de que são exemplo súmula vinculante, súmula impeditiva de recursos, repercussão geral, objetivação do recurso extraordinário, além da eficácia *erga omnes* das decisões no controle concentrado de constitucionalidade.

Para o exame do tema proposto, a dissertação contou com três capítulos. No primeiro deles, foram fixadas algumas premissas conceituais no âmbito do Direito Tributário necessárias ao enfrentamento do tema proposto. Firmou-se a noção de tributo nos moldes atualmente concebidos, pontuando suas principais características e os requisitos exigidos da legislação tributária, bem como se listou o rol das classificações mais usuais das espécies tributárias, conforme os mais diversos critérios de relevância, tendo em vista que tais conhecimentos auxiliam a interpretação e a aplicação dos institutos tributários, tendo sido posteriormente retomados ao longo do trabalho.

Na sequência do primeiro capítulo, abordou-se a tributação no Brasil, a partir de um breve resgate dos eventos históricos mais marcantes ao longo do tempo, da menção dos principais aspectos e características do sistema tributário nacional e da compilação de números e indicadores objetivos do atual contexto da tributação no país, especialmente acerca da carga tributária incidente sobre a sociedade e da distribuição de renda praticadas no país. A abordagem se fez necessária em razão da insuficiência do modelo normativo do país como retrato da realidade vivenciada quanto à tributação brasileira ou da matriz tributária brasileira. Além disso, entende-se que o conhecimento das singularidades da tributação nacional é dado importante para a compreensão do estado atual das discussões no país, no âmbito do Poder Legislativo e do Poder Judiciário.

Após, ainda no capítulo primeiro, fez-se uma breve incursão sobre a origem da tributação, para melhor evidenciar o seu papel e revelar o avanço civilizatório em que se traduz nos termos em que hoje concebida e praticada. Foram apresentados ainda os pontos-chaves das principais teorias sobre a tributação e suas finalidades, realçando o conceito de matriz tributária, como a reunião das escolhas fundamentais em termos de tributação.

O principal objetivo do primeiro capítulo foi explicitar a importância do Direito Tributário para o desenvolvimento econômico e social dos Estados e para a vida dos contribuintes, tendo em vista a complexidade da tributação, cuja noção não pode ser restringida à simples transferência de recursos privados para o Poder Público, conforme oportunamente enfatizado.

No segundo capítulo, foi fornecido o embasamento teórico a respeito do consequencialismo, cuja concepção tomada para os fins desta dissertação consiste na técnica decisória de utilização dos chamados argumentos consequencialistas que justificam a adoção ou a rejeição de uma decisão com base nas consequências desejáveis ou indesejáveis que a decisão ou sua omissão têm ou potencialmente teriam.

Nesse sentido, foram abordados os pensamentos dos autores Neil MacCormick, Richard Posner, Luis Fernando Schuartz e Thatiane dos Santos Piscitelli, cada um deles devidamente explicitado em seu contexto, de modo a conferir um panorama geral acerca do que os teóricos escolhidos pensam sobre o consequencialismo. Inicialmente, apresentou-se a teoria de Neil MacCormick sobre o peso das consequências no processo de decisão judicial, no âmbito da teoria da argumentação jurídica, a qual também foi devidamente conceituada, tendo-se assentado a importância desse campo do

conhecimento para a produção de melhores decisões judiciais e para a concretização do Estado de direito.

Viu-se com mais detalhes que Neil MacCormick concebe a ponderação das consequências, em resumo, como uma etapa decisiva do processo de justificação das decisões judiciais. Apesar das críticas formuladas ao autor, assentou-se que a escolha para sua abordagem se deu por ter sido o que mais longamente tratou de refletir sobre o consequencialismo.

Na sequência, foram explicadas as ideias de Richard Posner acerca do papel das consequências nas decisões judiciais, dentro da vertente do pragmatismo jurídico. Expôs-se o esforço de Posner para apregoar, na forma de um manifesto pragmatista, um modelo de postura dos magistrados, os quais, segundo seu pensamento, devem voltar-se para o futuro, olhar para frente, atentando para as consequências sistêmicas das suas decisões.

Após, ainda no capítulo segundo, expôs-se a recepção do consequencialismo no Brasil, por intermédio das obras de Luis Fernando Schuartz e de Thatiane dos Santos Piscitelli. O primeiro autor citado, como apresentado, teve o grande mérito de propor um modelo para análise dos diversos comportamentos consequencialistas verificados no âmbito do STF. Por seu turno, a autora cuidou de propor sua teoria quanto ao argumento consequencialista no Direito Tributário, de forma a trazê-lo para o debate jurídico, como ficou explicado.

Com efeito, foi possível observar que cada um dos autores abordados no segundo capítulo, à sua maneira, contribuiu para o debate em torno de como devem ser analisadas as consequências das decisões judiciais, motivo por que foram escolhidos para apresentação nesta dissertação.

Nesse sentido, compilando as principais formulações teóricas dos autores citados, construiu-se um modelo com alguns parâmetros no intuito de nortear o manejo do consequencialismo econômico nas decisões do STF em matéria tributária, quais sejam: 1) quando usado, o argumento consequencialista deve ser necessariamente explícito; 2) o argumento consequencialista não pode ser utilizado de modo exclusivo ou isolado; 3) do uso do argumento consequencialista não pode resultar em decisão contrária ao direito; 4) o juízo sobre as consequências deve ser preferencialmente generalizável, de alcance universal, ter validade *erga omnes*; 5) da preocupação com as consequências não devem resultar decisões casuísticas ou *ad hoc*; 6) o juízo consequencialista deve funcionar como instrumento de controle das decisões judiciais,

com potencial para afastar as opções com consequências não desejáveis; e 7) o argumento consequencialista deve ser comprovado, não sendo suficiente a menção a juízos hipotéticos.

No capítulo terceiro, procedeu-se ao exame detalhado de sete casos concretos selecionados da jurisprudência do STF em razão de sua relevância, tendo-se a demonstrado a presença do consequencialismo – ora para fundamentar o próprio mérito, ora para embasar a decisão sobre a modulação dos efeitos da decisão ou mesmo para simplesmente não julgar a causa –, bem como realizado o estudo crítico com a análise minuciosa de cada caso.

No julgado analisado no item 3.1, a ADI nº 3.105, encontrou-se um exemplo relativamente correto de ponderação de consequências. Conforme demonstrando quando da análise, viu-se que o argumento consequencialista esteve presente para fundamentar o próprio mérito do julgamento, mas de modo não fundamental, tendo em vista que figurou ao lado de argumentos jurídicos, como deve ser, segundo as balizas assentadas no capítulo segundo. Neste caso, embora se tenha dito atentar para as consequências, na verdade, tomou-se cuidado para não descaracterizar o aspecto teleológico da política legislativa então em análise.

Já no que diz respeito ao acórdão analisado no item 3.2, os RE's nº 381.964 e 377.457, foi possível observar que, a despeito da sua importância para o debate, a discussão a respeito das consequências do julgamento não tomou parte do processo decisório quanto ao mérito. Como explicado, muitas sociedades civis de profissões regulamentadas tinham deixado de proceder aos recolhimentos da COFINS, com base na jurisprudência do STJ até então predominante em sentido contrário. Entretanto, o julgamento do STF reverteu o referido entendimento jurisprudencial sem atentar para as consequências da retroatividade adotada, seja para a Fazenda Pública, seja para os contribuintes. O ponto não recebeu a devida atenção por parte dos Ministros do STF, os quais não se aprofundaram sobre as repercussões da decisão.

Além disso, como se viu, o STF teve a possibilidade de corrigir o equívoco no qual incorreu procedendo à modulação dos efeitos no bojo da ADI nº 4.071, entretanto, o seu relator perdeu a oportunidade de fazê-lo, decidindo por indeferir a petição inicial, considerando que o Plenário já tinha se manifestado sobre a matéria no mês anterior.

Aqui, o que ficou mais flagrante foi o menosprezo dos Ministros julgadores para esse importante debate sobre as consequências. Como se demonstrou, o STF deixou de considerar, para além das consequências econômicas, uma série de ponderações e

argumentos consequencialistas de ordem jurídica tão ou mais relevantes, como os princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da confiança do contribuinte, da anterioridade tributária, da irretroatividade das leis em matéria tributária, os quais igualmente albergariam de alguma maneira a reflexão sobre as consequências práticas do julgado.

No raciocínio aqui desenvolvido, o precedente analisado no item 3.2 teria sido uma excelente ocasião para a ponderação de consequências e, acaso isso efetivamente houvesse ocorrido, e sido deliberado pela modulação dos efeitos, os parâmetros teóricos para esse tipo de raciocínio decisório, conforme exposto no capítulo segundo, teriam sido atendidos.

Com efeito, diferente foi a lição retirada dos julgados compulsados no item 3.3 (RE's 556.664; 559.882; 560.626 e 559.943), sobre a inconstitucionalidade dos prazos decenais de prescrição e decadência das contribuições para a Seguridade Social. A discussão sobre a ponderação de consequências, além de pouco transparente nesse julgado – pois a decisão pela modulação não foi suficientemente fundamentada –, operou verdadeiro desvirtuamento do instituto do art. 27 da Lei nº 9.868/99, tampouco tendo atendido aos preceitos do ordenamento constitucional.

Na prática, a decisão implicou grave precedente para a história do Direito Tributário brasileiro, pois findou por convalidar recolhimentos indevidos a título de tributo, em detrimento das limitações ao poder de tributar e do direito de os contribuintes repetirem o indébito, sem a necessária argumentação consequencialista, seja quanto aos números envolvidos para a arrecadação (consequências orçamentárias), como também em relação às consequências em termos da criação de um exemplo paradigmático a ser resgatado no futuro como pretexto para decisões análogas (não repetição do indébito de tributos inconstitucionais).

No item 3.4, foi analisado o RE nº 134.509, sobre a inconstitucionalidade da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves. No caso, observou-se a presença do raciocínio consequencialista, mas de maneira aqui tida por equivocada, já que o STF considerou um mero embaraço administrativo – a dificuldade de compartilhamento dos cadastros dos contribuintes – como consequência indesejada e obstáculo constitucional a impedir a tributação em questão. Concluiu-se que com a referida leitura no caso, o STF deixou de cumprir uma de suas missões, pois, ao lado de não violar, a corte tem o dever de honrar os valores e promover a máxima eficácia das normas constitucionais,

especialmente o princípio da capacidade contributiva, que é sobremaneira importante para a realização do da justiça fiscal, nos termos vistos no capítulo primeiro.

Já o caso analisado no item 3.5, o RE nº 198.088, foi tido como amostra de correta ponderação a respeito das consequências das decisões judiciais. *In casu*, procedeu-se ao julgamento com base em argumentos jurídicos eminentemente, mas igualmente lastreado nas suas consequências, para conferir a interpretação adequada acerca da imunidade de ICMS quanto às operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica.

Por seu turno, o caso analisado no item 3.6, o RE nº 353.657, no qual se discutia a existência ou não de direito a crédito de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, com base no princípio da não cumulatividade, apresentou críticas semelhantes às formuladas no item 3.2, quando houve mudança de entendimento jurisprudencial, sem a devida modulação de seus efeitos, com base nas consequências, como deveria ter ocorrido.

Por fim, no caso do item 3.7, das ADI nº 2.675 e ADI nº 2.777, teve-se situação reveladora de uma estratégia consequencialista comum a diversas causas tributárias no âmbito do STF: o retardamento do julgamento – seja por sucessivos pedidos de vista, seja pela suspensão para aguardar desfecho de processo análogo –, como forma de ensejar a solução da questão por outras vias, especialmente a legislativa, e assim ocasionar a perda de objeto da ação, poupando-se o STF da obrigação de analisar as consequências da decisão pendente.

A referida prática do consequencialismo foi duramente criticada neste trabalho, por redundar arbitrariedade e representar a negativa dos esforços para a construção de decisões judiciais melhores, mais transparentes e que permitam mais controle por parte daqueles a serem afetados por seus efeitos. Adicionalmente, tal praxe adotada quanto às discussões em matéria tributária finda por desperdiçar o potencial do Direito Tributário para a modificação dos rumos do desenvolvimento econômico e social do país.

Outrossim, após o exame crítico dos casos escolhidos, foi possível observar que a jurisprudência do STF, embora venha de forma efetiva e indiscutivelmente considerando as consequências de suas decisões em matéria tributária, até agora não segue um padrão, tampouco tem parâmetros decisórios seguros sobre a forma pela qual devem ser consideradas as consequências das suas decisões. Dos julgados analisados, percebeu-se que as consequências ora foram negligenciadas, ora foram analisadas de

forma casuística, de modo sorrateiro, não revelado, e até mesmo inconsciente, sem prejuízo dos acertos porventura alcançados.

A falta de um modelo a ser seguido pelo STF quanto à maneira correta de sopesar as consequências de suas decisões tem impactos mais drásticos, em se tratando de matéria tributária, pois esse ramo, sendo devidamente aplicado, pode promover mais justiça fiscal e distribuição de renda entre os cidadãos, e porque centenas de milhões de contribuintes se veem afetados pelos julgamentos. Entretanto, nem sempre tem sido com as pessoas a preocupação do STF, dado que nos casos analisados nos quais o assunto foi debatido de fato, o foco se ateu às consequências econômicas, e sob o aspecto exclusivamente orçamentário, tendo-se descuidado da ótica dos direitos e garantias fundamentais dos trabalhadores, investidores, contribuintes e cidadãos em geral.

Com efeito, foi possível compreender a importância do debate sobre as consequências das decisões judiciais como elemento a compor o juízo decisório como questão que importa, não só ao Direito Tributário, mas também a uma vasta gama de processos que são levados ao STF para apreciação. Nesse sentido, especialmente em se considerando o dado de que 39% dos processos com repercussão geral reconhecida versam sobre matéria tributária, e tendo em vista a praxe que vem se reproduzindo no âmbito do STF, com tendência de apreciação das consequências de forma unilateral, e julgamentos frequentemente retardados, divididos em várias sessões, reputa-se fundamental o aprofundamento dos estudos sobre a maneira de o STF decidir as causas tributárias, como realizado nesta dissertação.

A pretensão aqui foi de jogar luz para tais questões, ciente de que não há uma forma mágica de resolver todos os problemas da tributação no Brasil ou da jurisprudência do STF de uma vez por todas. Entretanto, se de alguma maneira este trabalho contribuir para a reflexão sobre o Direito Tributário no Brasil, a justiça fiscal, as teorias da decisão judicial e o consequentialismo; e se incentivar mais investigações insistindo sobre tais pontos rumo a uma mudança de comportamento dos administradores e julgadores, então o objetivo terá sido alcançado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.
2. ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005.
3. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.
4. AMARO, Meiriane Nunes. **Terceira Reforma da Previdência**: até quando esperar? Textos para Discussão 84. Fevereiro/2011. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, 2011.
5. ANDRADE, André Martins de. A perigosa extensão ao Direito Tributário da Teoria Geral das Nulidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 5º, p. 09-12, fev. 1996.
6. ANDRADE, Fábio Martins de. Julgamento definitivo. Questões tributárias à espera de uma decisão do STF. **Revista Consultor Jurídico**. 28. nov. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-nov-28/fabio-andrade-questoes-tributarias-espera-decisao-stf>>. Acesso em: 12 mar. 2013.
7. _____. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
8. _____. O consequencialismo, a modulação temporal dos efeitos e o ativismo judicial nas decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Dialética, nº 172, p. 34-46, jan 2010.
9. ARAÚJO, Inês Lacerda. O pragmatismo pode ser identificado com o utilitarismo? **Revista Redescrições** – Revista on line do GT de Pragmatismo e Filosofia Norte-americana, Ano I, Número Especial: Memória do I Colóquio Internacional Richard Rorty, 2009. Disponível em: <<http://www.gtpragmatismo.com.br/redescricoes/redescricoes/memoria/ines.pdf>>. Acesso em 22 dez. 2012.
10. ARGUELHES, Diego Werneck. **Deuses pragmáticos, mortais consequencialistas: a justificação consequencialista de decisões judiciais**. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2006.
11. ARGUELHES, Diego Werneck; e LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, estratégias e implicações. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Filosofia e Teoria**

- Constitucional Contemporânea.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 171-211.
12. ARRUDA, Thais Nunes de. **Como os juízes decidem os casos difíceis? A guinada pragmática de Richard Posner e as críticas de Ronald Dworkin.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011.
 13. ATIENZA, Manuel. **As razões do direito:** teorias da argumentação jurídica. trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006.
 14. _____. Entrevista a Neil MacCormick. **DOXA:** Cuadernos de Filosofía del Derecho, n. 29, 2006b, pp. 479-489.
 15. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica:** entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
 16. _____. **Sistema constitucional tributário.** 5. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.
 17. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 18. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 63
 18. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Boiteux, 2005.
 19. BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário:** doutrina e jurisprudência. 2. ed.. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.
 20. BARROSO, Luís Roberto. Parecer: Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança Jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado.** Rio de Janeiro: Renovar, ano 1, n. 2, pp. 261-288, abr.-jun. 2006.
 21. BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social – gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre.** Porto Alegre : CEDIM : Unidade Editorial da Secretaria Municipal da Cultura, n.17, out.2003. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/pgm/default.php?reg=7&p_secao=12>. Acesso em 20 fev. 2013.
 22. BIASI, Enio de. Duas Medidas. Supremo frustra sociedade ao revogar isenção da COFINS. **Revista Consultor Jurídico.** 06 nov. 2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-nov-06/supremo_frustra_sociedade_revogar_isencao_cofins>. Acesso em: 20 jan. 2013.
 23. BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. **Formação tributária do Brasil:** a trajetória da política e da administração tributária. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006.
 24. BRETON, Philippe; GAUTHIER, Gilles. **História das teorias da argumentação.** Tradução de Maria Carvalho. Lisboa: Bizâncio, 2001.

25. CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, n. 7, p. 5-29, dez. 2006.
26. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
27. CALMON, Sacha. Prescrição e decadência. STF reconheceu que só lei complementar regula matéria tributária. **Revista Consultor Jurídico**. 23.06.2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-jun-23/lei_complementar_regular_materia_tributaria>. Acesso em: 23 jan. 2013.
28. CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Fundamentos Teóricos do Pragmatismo Jurídico**. In: Revista de Direito do Estado, v. 6, pp. 185-212, 2007.
29. CANÁRIO, Pedro. Equilíbrio federativo. Comissão vai avaliar Sistema Tributário Nacional. **Revista Consultor Jurídico**. 11 mar. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mar-11/comissao-senado-avaliar-sistema-tributario-nacional-anualmente>>. Acesso em: 12 mar. 2013.
30. CARVALHO, Lucas Borges de. **Jurisdição Constitucional & Democracia – Integridade e pragmatismo nas decisões do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: Juruá, 2007.
31. CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 13. ed.. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.
32. CONSULTOR JURÍDICO. COFINS para advocacia. Gilmar Mendes admite a possibilidade de modular decisão da COFINS. **Revista Consultor Jurídico**. 21.02.2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-fev-21/gilmar_mendes_admite_modulacao_decisao_cofins>. Acesso em: 20 jan. 2013.
33. **Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Exercise rates, trends and administration issues**. OCDE, 2012. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en>. Acesso em: 22 fev. 2012.
34. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: apenas lei complementar pode alterar prazos de prescrição e decadência. Notícias STF. **Supremo Tribunal Federal**. 11 jun. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=90968&caixaBusca=N>>. Acesso em: 22 jan. 2013.
35. CRÉDITOS GARANTIDOS. Governo não pode usar prescrição de 10 anos para contribuição. **Revista Consultor Jurídico**. 13.06.2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-jun-13/governo_ao_usar_prescricao_10_anos_tributo>. Acesso em: 23 jan. 2012.

36. CRESPO, César Augusto Domínguez. Crítica a la percepción de la finalidad extrafiscal de los tributos en la jurisprudencia actual mexicana. In: MASBERNAT, Patricio (Coord.). **Problemas actuales de derecho tributario comparado**: una perspectiva de Iberoamérica. Santiago: Librotecnia, 2012, pp. 407-431.
37. 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.
38. _____. A irretroatividade do direito, a proteção da confiança, a boa-fé e o RE nº 370.682-SC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 299-325.
39. DIAS FILHO, José Maria. A Tributação na era da Responsabilidade Fiscal: Desafios e Estratégias. **Revista de Contabilidade UFBA**, Salvador, v. 5, n. 3, p. 58-71, setembro-dezembro 2011.
40. EISENBERG, José. **Para que serve o pragmatismo jurídico?** Disponível em: <<http://www.soc.puc-rio.br/cedes/PDF/paginateoria/Para%20que%20serve%20o%20pragmatismo%20jur%EDdico.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2012.
41. EISENBERG, José; POGREBINSCHI, Thamy. Pragmatismo, direito e política. **Novos Estudos**, CEBRAP, n. 62, mar. 2002, pp. 107-21. Disponível em: <http://www.novosestudos.com.br/v1/files/uploads/contents/96/20080627_pragmatismo_direito.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2012.
42. **Estado de las ciudades de América Latina y el Caribe 2012**: Rumbo a una nueva transición urbana. ONU-Habitat. Disponível em: <http://www.onuhabitat.org/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=816&tmpl=component&format=raw&Itemid=18>. Acesso em: 20 fev. 2013.
43. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos – 2012**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Curitiba, 2012. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/14351/208.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2012.
44. FEITOSA, Oliveira Ribeiro. Do imposto inflacionário à elevação da carga tributária – plano real: 1994 a 2000. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, n.5, p. 29-49, jul. 2004.
45. FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho (org.). **Direito tributário**. Série Advocacia Pública, vol. 5. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.
46. FERRAZ, Roberto. **Liberdade e Tributação**: a Questão do Bem Comum. Disponível em: <<http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm>>. Acesso em: 18 jan. 2013.

47. FINNIS, John. **Fundamentos de ética**. Tradução de Arthur M. Ferreira Neto. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
48. GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica**. Florianópolis: Momento atual, 2004.
49. _____. **Direito Tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: 2009. Mimeo. 43 p.
50. _____. Reflexos sociais e econômicos das relações jurídicas tributárias. **Revista Jurídica CONSULEX**, ano XVI, n. 372, 15 jul. 2012, pp. 32-33.
51. GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012.
52. **Gastos com a Política Social: alavanca para o crescimento com distribuição de renda**. Comunicado do IPEA n. 75. Brasília: IPEA, 2011.
53. GIAMBIAGI, Fábio e TAFNER, Paulo. **Demografia, a ameaça invisível**. O dilema previdenciário que o Brasil se recusa a encarar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
54. GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.
55. _____. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 13 vol. São Paulo: Dialética, 2009.
56. _____. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.
57. _____. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
58. HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.
59. HICKMAN, Clair Maria; SALVADOR, Evilásio da Silva. **10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil**. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2006.
60. HORVATH, Estevão. Ética, tributação e gasto público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 179-192.
61. IKEDA, Akihiro; DELFIM NETTO, Antonio. Aspectos econômicos do sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Orgs.). **O Direito Tributário no Brasil: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

62. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional:** Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011.
63. JANINI, Tiago Cappi. Os efeitos produzidos pela modulação da declaração de inconstitucionalidade do prazo prescricional de dez anos para a cobrança dos créditos previdenciários na hipótese de parcelamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.159, pp. 123-130, dez. 2008.
64. JAMES, William. **Pragmatismo**. São Paulo: Martin Claret, 2005.
65. KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. **Direitos Humanos, direito constitucional e neopragmatismo**. São Paulo: Almedina, 2011.
66. LEAL, Fernando Ângelo Ribeiro. **Decidindo com normas vagas:** Estado de Direito, Coerência e Pragmatismo por uma teoria da decisão argumentativa e institucionalmente adequada. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2006.
67. LEAL, Augusto César de Carvalho. (In)Justiça Social por Meio dos Tributos: a Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 196, São Paulo: Dialética, jan. 2012.
68. LIMA, Alberto Barbosa. Reformas da Previdência e contribuição dos servidores inativos e pensionistas: como o STF lida com um problema econômico que conflita com direitos adquiridos? – Uma análise da ADI 3.105. In: COUTINHO, Diogo R.; VOJVODIC, Adriana M. (Coords.). **Jurisprudência constitucional: Como decide o STF?**. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 319-332.
69. LIMA, Francisco Gérson Masques de. **O STF na crise institucional brasileira**, Estudos de casos: abordagem interdisciplinar de sociologia constitucional. São Paulo: Malheiros, 2009.
70. MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. **New York University Law Review**. vol. 58, n. 2, mai. 1983, pp. 239-58.
71. _____. Argumentation and Interpretation in Law. **Ratio Juris**, v. 6, n. 1, p. 16-29, 1993.
72. _____. **Argumentação Jurídica e teoria do Direito**. Trad. Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
73. _____. **Retórica e Estado de Direito:** uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
74. _____. Universales y particulares. **DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 32, 2009, pp. 127-150.

75. MACEDO JÚNIOR, Ronaldo Porto. Posner e a análise econômica do direito: da rigidez neoclássica ao pragmatismo frouxo. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Padua (Coord.). **Agenda contemporânea: direito e economia**: trinta anos de Brasil, tomo I. São Paulo: Saraiva, 2012.
76. MACHADO, Hugo de Brito. Declaração de inconstitucionalidade e Direito intertemporal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 57, PP. 72-87, jun. 2000.
77. MARIA, Elisabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – Sindifisco Nacional, 2010.
78. MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira; ROESLER, Cláudia Rosane; JESUS, Ricardo Antonio Rezende de. A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick: caracterização, limitações, possibilidades. **Novos Estudos Jurídicos** (Eletrônica), v. 16, p. 234-250, 2011. Disponível em: <<http://siaiweb06.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/3281/2064>>. Acesso em 19 dez. 2012.
79. MEGALES, Damián Salcedo. “Consecuencialismo y imparcialidad”. **Revista de filosofia**, n. 5, 1991. Disponível em: <<http://revistas.ucm.es/fsl/00348244/articulos/RESF9191120163A.PDF>>. Acesso em: 29 set. 2010.
80. _____. “Una réplica a «La estructura consecuencialista del utilitarismo»”. **Revista de filosofia**, n. 6, 1991. Disponível em: <<http://revistas.ucm.es/fsl/00348244/articulos/RESF9191220431B.PDF>>. Acesso em: 29 set. 2010.
81. MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed.. São Paulo: Malheiros, 2010.
82. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Segurança Jurídica e mudança de jurisprudência. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, ano 2, n. 6, PP. 327-338, abr.-jun. 2007.
83. MELLO, Patrícia Perrone Campos. Interferências extrajurídicas sobre o processo decisório do Supremo Tribunal Federal. In: FELLETT, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Diotti de; NOVELINO, Marcelo (Orgs.). **As novas faces do ativismo judicial**. Salvador: Editora Juspodivm, 2011, pp. 359-386.
84. MENEGUIN, Fernando B. **Previdência complementar dos servidores públicos**. Textos para Discussão 88, março/2011, Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, 2011.
85. MORRIS, Clarence (Org.). **Os grandes filósofos do direito**: leituras escolhidas em direito. Tradução de Reinaldo Guarany. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

86. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
87. NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica. In: FERRAZ JR., Tercio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito *ex nunc* e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri: Manole, 2009, pp. 75-110.
88. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.
89. PACHECO FILHO, Calino; WINCKLER, Carlos Roberto. Reforma da Previdência: o ajuste no serviço público. **Indicadores Econômicos**, Fundação de Economia Estatística (FEE), Porto Alegre, v. 32, n. 4, p. 221-248, mar. 2005.
90. PATU, Gustavo. **A escalada da carga tributária**. Série 21. São Paulo: Publifolha, 2008.
91. PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
92. PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
93. PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação**: a nova retórica. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
94. PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica**: nova retórica. Tradução de Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
95. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Mudança de jurisprudência constitucional-tributária: limites à aplicação de novos critérios de interpretação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007.
96. _____. O princípio da segurança jurídica em face de mudança da jurisprudência tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 10 vol. São Paulo: Dialética, 2006.
97. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.
98. PISANI, José Roberto; LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e

“COFINS – Sociedades Civis”. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 6, n. 36, pp. 101-122, nov./dez. 2008.

99. PLENÁRIO DEFINE efeitos do julgamento sobre prazos quanto à exigência de contribuições sociais. Notícias STF. **Supremo Tribunal Federal**. 11 jun. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=91116&caixaBusca=N>>. Acesso em: 22 jan. 2013.
100. POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria política e social**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005A.
101. _____. O problema da justificação no Direito: algumas notas sobre argumentação e interpretação. In: MAIA, Antônio Cavalcanti; et al (Orgs.). **Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005B, pp. 449-471.
102. _____. **Dworkin e o pragmatismo jurídico**. Disponível em: <<http://www.soc.puc-rio.br/cedes/PDF/paginateoria/Dworkin%20Pragmatismo.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2012.
103. _____. **O que é o pragmatismo jurídico?** Disponível em: <<http://www.soc.puc-rio.br/cedes/PDF/paginateoria/pragmatismo.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2012.
104. PONTE, Maria Helena Coutinho. Finalidades da tributação como componente do bem-estar social e do desenvolvimento econômico. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Direito tributário e financeiro aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 161-197.
105. POSNER, Richard A.. The decline of law as na autonomus discipline: 1962-1987. **Harvard Law Review**, v. 100, pp. 761-780, 1987.
106. _____. Legal Reasoning from the Top Down and from the Bottom Up. **The University of Chicago Law Review**, vol. 59, n. 1, pp. 433-450, 1992.
107. _____. Legal pragmatism. **Metaphilosophy**, vol.25, n. 1/2, pp. 147-159, jan. 2004.
108. _____. **Problemas de filosofia do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
109. _____. **How Judges Think**. Cambridge: Harvard University Press, 2008.
110. _____. **Para além do Direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
111. _____. **Direito, pragmatismo e democracia**. Tradução de Teresa Dias Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
112. _____. **A problemática da teoria moral e jurídica**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

113. RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
114. REBOUL, Olivier. **Introdução à retórica**. Tradução de Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
115. RIBEIRO, Márcio Bruno. **Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil, no período 1995-2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda**. Texto para discussão n. 1.464. Brasília: IPEA, 2010.
116. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 145, pp. 99-115, out. 2007.
117. RODRIGUES, Víctor Gabriel. **Argumentação jurídica: técnicas de persuasão e lógica formal**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
118. SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.
119. SALAMA, Bruno Meyerhof (Org.). **Direito e economia: textos escolhidos**. Coleção direito, desenvolvimento e justiça. Série direito em debate. São Paulo: Saraiva, 2010.
120. SANDRINI, João. Depardieu, Einstein e o Leão. Editorial. **InfoMoney**, n. 43, ano 7, p. 7, mar./abr. 2013.
121. SCHUARTZ, Luis Fernando. A Desconstitucionalização do Direito de Defesa da Concorrência. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo. (Coords.). **Vinte Anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 761-768.
122. _____. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, n. 248, maio/ago. 2008, pp. 130-158.
123. SENADO DEVERÁ avaliar sistema tributário anualmente. Portal de Notícias. **Senado Federal**. 22 fev. 2013. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2013/02/22/senado-devera-avaliar-sistema-tributario-anualmente>>. Acesso em: 10 mar. 13.
124. SIMÃO, Edna; CAMPOS, Eduardo. Arrecadação federal de tributos cresce 0,70% em 2012. **Valor Econômico**, 24/01/2013, Brasil, p. A4.
125. SOBRAL, Lilian. Impostos. Os endinheirados famosos que fogem dos impostos. **Exame.com**. 27 dez. 2012. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/os-endinheirados-famosos-que-fogem-dos-impostos>>. Acesso em: 12 jan. 2013.
126. STRECK, Lenio Luiz. O pan-principiologismo e o sorriso do lagarto. **Revista Consultor Jurídico**, 22 mar. 2012. Disponível em:

<<http://www.conjur.com.br/2012-mar-22/senso-incomum-pan-principiologismo-sorriso-lagarto>>. Acesso em: 23 mar. 2012.

127. SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. Nova York: W.W. Norton & Company, 1999.
128. TAVARES, Alexandre Macedo. A responsabilidade estatal pelo desempenho irregular da função de legislar como engrenagem do sistema de freios e contrapesos à possibilidade de o STF atribuir eficácia prospectiva às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 159, pp. 7-18, dez. 2008.
129. TEIXEIRA, Fernando. Modulação de efeitos de decisão do Supremo evita perdas à União. **Valor Econômico**, 13/06/2008, Legislação & Tributos, p. E1.
130. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012.
131. TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.
132. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
133. TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário constitucional e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
134. TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
135. VALLE, Vanice Regina Lírio do (Org.). **Ativismo jurisdicional e o Supremo Tribunal Federal: laboratório de análise jurisprudencial do STF**. Curitiba: Juruá, 2009.
136. VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS : quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n. 15, p. 13-18, jun. 1997.
137. VARSANO, Ricardo; et alli. **A Carga Tributária Brasileira**. In: Boletim Conjuntural IPEA n. 40, jan. 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=9559:boletim-de-conjuntura&catid=226:dimac&Itemid=3>. Acesso em: 28 ago. 2012.
138. VARSANO, Ricardo; et alli. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Brasília: Ipea, 1998. (Textos para Discussão, 583). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0583.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2012.
139. VELLOSO, Andrei. VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista**

Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 157, pp. 7-16, out. 2008.

140. _____. A outorga de efeitos a leis tributárias inconstitucionais: nociva prevalência dos interesses fazendários perante a Constituição. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 27, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao027/velloso.html>>. Acesso em: 21 fev. 2013.
141. VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 11.
142. ZANATTA, Rafael Augusto Ferreira. Desmistificando a Law & Economics: a receptividade da disciplina direito e economia no Brasil. **Revista dos Estudantes de Direito da UnB**, n. 10, jan. 2012. Disponível em: <<http://www.red.unb.br/index.php/redunb/article/view/7095/5592>>. Acesso em: 12 mar. 2013.
143. ZOCKUN, Maria Helena (Coord.). **Simplificando o Brasil:** propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. Texto para discussão nº 03. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE, 2007.
144. ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Raquel. (Orgs.). **Direito & Economia:** análise econômica do direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.