Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Flavio Eduardo Silva de Carvalho

A construção do regime jurídico das contribuições tributárias – estudos de casos para uma metódica constitucional mais coerente

Rio de Janeiro

2017

Flavio Eduardo Silva de Carvalho

A construção do regime jurídico das contribuições tributárias – estudos de casos para uma metódica constitucional mais coerente

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C331 Carvalho, Flavio Eduardo Silva de.

A construção do regime jurídico das contribuições tributárias – estudos de casos para uma metódica constitucional mais coerente / Flavio Eduardo Silva de Carvalho - 2017.
221 f.
Orientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Contribuições (Direito tributário) - Teses. 3. Decisões judiciais - Teses. I. Gomes, Marcus Lívio. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

_____ _____

Assinatura Data

Flavio Eduardo Silva de Carvalho

A construção do regime jurídico das contribuições tributárias – estudos de casos para uma metódica constitucional mais coerente

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 7 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

_____

Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ.

_____

Prof. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Faculdade de Direito – UERJ.

_____

Prof. Márcio Ladeira Ávila

Universidade Federal Fluminense.

Rio de Janeiro

2017

RESUMO

CARVALHO, Flavio E. S. de. *A construção do regime jurídico das contribuições tributárias – estudos de casos para uma metódica constitucional mais coerente*. 2017. 221 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

O presente trabalho parte da premissa que o STF tem papel fundamental na construção do sistema jurídico. Suas decisões, e os argumentos que as fundamenta e lhe dá racionalidade, perfazem partes relevantes do ordenamento, na medida em que configuram a construção em concreto das normas. Daí porque, a partir da Teoria Estruturante do Direito, de Friedrich Müller, e dos critérios sugeridos pela Teoria da Argumentação Jurídica, de Manuel Atienza e Neil MacCormick, o trabalho analisa se das decisões do STF extrai-se normatividade suficiente para a conformação do sistema tributário, de modo a permitir a permanente construção racional do ordenamento jurídico sob bases argumentativas consistentes e metodologicamente adequadas, levando-se em conta os elementos da realidade que se relacionam com a norma. Para tanto, buscou-se verificar se os julgados do STF permitem a extração de critérios bem delimitados para definição do regime jurídicos das contribuições tributárias

Palavras-chave: Tributário. Sistema jurídico. Consistência e coerência das decisões. Elementos materiais. Teoria estruturante. Teoria da argumentação. Regime jurídico das contribuições.

ABSTRACT

CARVALHO, Flavio E. S. de. *The construction of the legal regime of tax contributions - case studies for a more coherent constitutional method*. 2017. 211 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

The present work starts from the premise that Brasilian Supreme Court (STF) plays a fundamental role in the construction of the legal system. Their decisions, and the arguments that ground them and give them rationality, make up relevant parts of the order insofar as they configure the concrete construction of norms. Hence, based on Friedrich Müller's Structure Theory of Law, and the criteria suggested by the Theory of Legal Argumentation, by Manuel Atienza and Neil MacCormick, the work analyzes whether the decisions of the STF extract enough normativity for the conformation of the system, in order to allow the permanent rational construction of the legal system on a consistent and methodologically adequate basis of argument, taking into account the elements of reality that are related to the norm. In order to do so, we sought to verify whether the STF judgments allow the extraction of well-defined criteria for defining the legal regime of tax contributions

Keywords: Taxation. Legal system. Consistency and coherence of decisions. Material elements. Structuring theory. Theory of argumentation. Legal regime of tax contributions.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras
CTN	Código Tributário Nacional
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TED	Teoria Estruturante do Direito
TAJ	Teorias da Argumentação Jurídica

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO..... 9

1 **FUNDAMENTOS TEÓRICOS**..... 10

1.1 **O manicômio tributário a partir das decisões do STF – inconsistência metodológica e incoerência** 10

1.2 **sistêmica**.....

A decisão do STF enquanto baliza do sistema jurídico e não como mera formulação de definições para conceitos constitucionais – sistema 15

1.3 **jurídico enquanto ordem coerente e orientador de condutas**.....

A teoria e a metódica estruturante de F. MÜLLER – uma proposta 26

1.3.1 **para a construção do sistema jurídico tributário a partir das decisões do STF, mas sobre novas bases procedimentais e** 26

1.3.2 **materiais**.....

Por que a teoria de Friedrich Müller seria útil para a análise crítica das 33

1.4 decisões sobre questões tributárias?.....

O que é âmbito material, âmbito normativo e programa da norma e qual a sua aplicação para a análise das decisões do STF?..... 37

1.4.1 **As contribuições das teorias da argumentação jurídica e do pensamento** 37

1.4.2 **tópico para a análise crítica da jurisprudência tributária do** 39

1.4.3 **STF**..... 44

1.4.4 A concretização da norma a partir do problema.....

A importância da argumentação jurídica para a construção do direito..... 48

2 Avaliação dos argumentos judiciais.....

Síntese – justificativa para o uso das teorias acima descritas para avaliar as 50

2.1 decisões do STF..... 50

2.2 **AS CONTRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS EM NOSSO SISTEMA** 52

2.3 **JURÍDICO – QUAL A PARTICIPAÇÃO DO STF?**..... 55

2.4 **Introito – por que não uma lei geral?**.....

As leis complementares na Constituição..... 64

2.5 **As funções da lei complementar tributária segundo a doutrina**.....

Que critérios deveria, ser estabelecidos pela lei complementar no 69

tocante às contribuições?.....

2.6 **Conclusões iniciais – a carência legislativa como fator de insegurança jurídica**..... 71
2.6.1 **Regime jurídico das contribuições a partir da concretização das normas constitucionais pelo STF** 72
2.6.2 Critérios reconhecidos pela doutrina tributária *vis-à-vis* às decisões do STF..... 78
Análise crítica: a metódica do STF na construção da normatividade do regime jurídico das contribuições..... 84
CONCLUSÃO..... 89
REFERÊNCIAS.....

***

93
1 **APÊNDICE – ANÁLISE DE PRECEDENTES – CONTRIBUIÇÕES** 93
1.1 **TRIBUTÁRIAS**.....
QUESTÕES 93
1.2 **GERAIS**.....
Contribuições são tributos e classificação das espécies tributárias: 100
1.3 **análise do RE 138.284**.....
Desvinculação das receitas e direito do contribuinte à restituição: análise dos RE 566.007, RE 793.564, RE 537.610 e da ADI 117
1.4 **2.925**.....
Desnecessidade de lei complementar para instituição das contribuições e referibilidade como requisito de validade das contribuições: análise 127
1.5 **dos RE 150.755 (Finsocial) e RE 396.266 (SEBRAE)**..... 134
2 **Prorrogação da cobrança de contribuições em face do princípio da anterioridade: análise das ADI 1.135 (não autoriza) e ADI 2.666** 137
2.1 **(autoriza)**.....
Imunidades do artigo 150, VI, da CF não se aplicam às Contribuições: RE 129.930..... 137
2.2 **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS – PRIMEIRA PARTE DO ARTIGO 149**..... 147

2.3 **Reconhecimento da legitimidade da União de criar contribuições com** 152
2.4 **base apenas na justificativa de ser de interesse social geral** **(Contribuições da LC 110/01 / social geral): análise da ADI** 155
2.5 **2.556**..... 159
3 **Constitucionalidade da Contribuição do Salário-Educação (social** **geral): RE** 163
3.1 **290.079**..... 163
3.2 **Constitucionalidade da contribuição ao SEST/SENAT: RE** 168
3.3 **412.3**..... 172
3.4 **Constitucionalidade da exigência de Contribuição ao SESC e SENAC** 175
4 **das prestadoras de serviços: RE 509.624-** **AgR**..... 178
4.1 **Constitucionalidade da Contribuição ao SESCOOP: ADI** **1.924**.....
CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO 178
5 **ECONÔMICO**..... 183
5.1 **Adicional de Tarifa Portuária: RE 209.365**.....
Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante: RE **177.137**.... 183
Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Álcool: RE **214.206**.....
Contribuição ao Instituto Brasileiro de Café: RE **191.044**.....
CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS E ECONÔMICAS.....
Natureza tributária das contribuições aos conselhos de fiscalização profissional e sujeição ao princípio da estrita legalidade: RE 613.799 e RE 704.292.....
CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL.....
Definição de conceitos constitucionais, delimitação da competência do legislador: RE 166.772, RE 346.084, RE 240.785, RE 586.482, RE **559.937 RE**

228.321.....

INTRODUÇÃO

Liam Murphy e Thomas Nagel[1] corretamente afirmam que o debate em torno do sistema tributário não tem se desenvolvido com o mesmo grau de sofisticação das discussões em torno de questões como: liberdade de expressão, aborto, igualdades sociais, não discriminação de raça e sexo, liberdade religiosa, eutanásia, entre outros. Para esses autores, é necessário que as questões tributárias sejam observadas sob uma nova ótica, colocando-as diretamente relacionadas com a realização prática da justiça na sociedade. Afinal, para se fazer políticas públicas, especialmente as inclusivas, são necessários recursos[2]. Ou, como afirma Andrei Pitten Velloso: "[s]em meios, não há como promover fins."[3]

Compreendemos que essa realização prática da justiça numa sociedade como a nossa, que necessita de uma quantidade de recursos crescente para concretizar o modelo assistencialista previsto pela Constituição, tão importante para a redução das desigualdades sociais abissais que persistem em nosso país, somente é possível a partir da implementação de um sistema tributário que seja previsível, equânime, justo e eficiente.

Para isso, o STF tem um importante papel institucional, ao realizar o controle de constitucionalidade das políticas públicas tributárias, sinalizando para o legislador e para a sociedade os limites e os padrões do sistema tributário brasileiro, dando a ele a racionalidade prática de que necessita para atingir aqueles objetivos, os quais dificilmente são atingidos exclusivamente por intermédio das formulações abstratas do legislador e da pretensão arrecadatória sem limites dos Governos.

O que se espera não é que o STF seja apenas um mero julgador de processos de forma aleatória e sem compromissos com o papel institucional que desempenha na conformação do sistema tributário brasileiro e do Estado Democrático de Direito. A importância dos julgamentos do STF não se dá apenas por ele ser o último a se pronunciar sobre o tema constitucional subjacente aos processos judiciais que lá desembocam ou iniciam, mas sim

---

[1] MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. SP: Martins Fontes, 2005, Introdução, p. 6.

[2] As demandas sociais pelo reconhecimento dos direitos das minorias (conceito abstrato e que permite ampla manipulação política) é cada vez mais uma realidade e isso tem levado a novas políticas públicas inclusivas. É importante perceber que estamos a caminho do ápice desse modelo de proteção dos direitos humanos, em que todas as pessoas somente se reconhecem enquanto cidadãos se suas demandas são atendidas pelo Estado por intermédio de normas jurídicas e políticas de inclusão/proteção, perdendo a sociedade sua capacidade de se renovar sem a intervenção do Estado por intermédio do direito. Quanto ao ponto, sugere-se a leitura da obra "O direito e os direitos humanos", de Michel Villey e as páginas 322/341 de "Os princípios filosóficos do direito político moderno", de Simone Goyard-Fabre (SP: Martins Fontes, 2002).

[3] VELLOSO, Andrei Pitten. Repartição de receitas e autonomia federativa. *In* Direito Financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Estudos em homenagem ao Ministro Marco Aurélio Mello. Cord. Marcus Lívio Gomes, Marcus Abraham e Heleno Taveira. Curitba: Juruá, 2016, p. 89.

porque o conjunto de suas decisões devem estar em harmonia de modo a orientar tanto as condutas do legislador, quanto das autoridades públicas e dos cidadãos, dando à sociedade padrões de comportamento que podem ou não ser aceitos, mas que permitirão novos debates e novas conformações institucionais que conduzam a uma organização social mais justa.

Nesse contexto, o presente trabalho analisará se das decisões do STF extrai-se normatividade suficiente para sistema tributário, de modo a permitir a permanente construção do ordenamento jurídico sob bases argumentativas consistentes e metodologicamente adequadas, a partir principalmente dos elementos da realidade que se relacionam com a norma. Para tanto, buscou-se verificar se os julgados do STF permitem a extração de critérios bem delimitados para definição do regime jurídicos das contribuições tributárias.

1 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

1.1 O manicômio tributário a partir das decisões do STF – inconsistência metodológica e incoerência sistêmica

É comum ver, no discurso dos juízes que compõem a nossa Suprema Corte, que uma determinada questão constitucional envolve a delimitação de um conceito jurídico constitucional, cujas balizas serão estabelecidas em definitivo pela Corte a partir da interpretação do sistema jurídico constitucional. Essa foi a premissa ideológica que norteou os julgamentos do STF, por exemplo, quando instado a se manifestar sobre o alargamento da base de cálculo do PIS e COFINS pela Lei n. 9.718/98, bem como no julgamento sobre a incidência dessas Contribuições sobre o ICMS, e nas diversas vezes que analisou questões envolvendo a tributação da renda.

O presente trabalho tem como um dos seus objetivos questionar esse discurso de fixação de conceitos, muito comum na jurisprudência do STF em matéria tributária, e senso comum entre muitos juristas.

Não se pretende abandonar por completo a formulação de conceitos e definições na prática judicial, visto que nos parece ainda de grande relevância para se garantir padrões mínimos de racionalidade prática, tão necessária para a orientação de condutas em qualquer ordenamento jurídico.

Contudo, tentaremos demonstrar que todo o conceito, e as definições a ele conferidas, estão impregnados de indeterminação, vaguidade, polissemia, incertezas[4], visto que formulados a partir da linguagem natural ordinária (para se separar da linguagem lógica formal), que depende de inúmeros acordos entre os participantes[5] para se estabelecer uma comunicação com menos ruídos.[6]

Como nos ensina Larenz, "[c]ompreender uma norma jurídica requer desvendar a valoração nela imposta e o seu alcance".[7] Em sua obra Metodologia da Ciência do Direito, o autor alemão aponta que existiriam algumas normas que teriam seu espaço de valoração reduzido, haja vista os precisos contornos dos conceitos utilizados pelo legislador, o que poderia levar à equivocada conclusão de que a aplicação da norma demandaria mero processo de subsunção lógico. Larenz aponta o equívoco dessa conclusão ao esclarecer que o processo de interpretação e aplicação são dependentes das pré-compreensões que o intérprete possui, das valorações que faz da norma, das suas intenções e dos problemas que pretende resolver.[8]

Larenz separa conceitos de tipos jurídicos, compreendendo que aqueles permitem a sua aplicação por subsunção, enquanto estes demandariam um processo de valoração do intérprete, visto que são abertos e vagos, tornando necessária sua concreção em cada caso.[9]

---

[4] GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. Introducción al conocimiento científico. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 2004. Esses autores esclarecem que vaguidade significa falta de precisão no significado, ao passo que ambiguidade é a condição da palavra que tem mais de um significado.

[5] Eros Grau aponta com propriedade que sendo a linguagem um sistema ou conjunto de vocábulos convencionais, os significados das palavras ou expressões linguísticas dependem sempre de uma *convenção*. Esta convenção pode ser explícita e *ad hoc* (linguagens artificiais) ou tácita e geral (linguagens naturais). A linguagem jurídica utiliza palavras e expressões da linguagem natural ou definíveis em termos dela. Daí por que a linguagem jurídica apresenta zonas de penumbra e é, atual ou potencialmente, vaga e imprecisa. Desta forma, apresenta uma textura aberta. (GRAU, Eros Roberto. Direito, conceitos e normas jurídicas. São Paulo: Ed. RT, 1988).

[6] Luís César Souza de Queiroz destaca que conceito é a representação mental do objeto, sendo a palavra (ou termo) seu signo linguístico simbólico; e que diferentes palavras podem exprimir um mesmo conceito (automóvel, carro, veículo automotor) e que diferentes conceitos podem ser expressos por uma mesma palavra (caso de ambiguidade por polissemia). Aponta que conceito não se confunde com a definição, que é a operação mental em que se demarca o âmbito de um conceito. Nesse processo de demarcação, no campo comunicacional, ocorrem as indeterminações, vaguidades e polissemias. No tocante ao Imposto de Renda, Queiroz destaca que as palavras "renda", "proventos" e "rendimentos" no contexto constitucional servem para exemplificar o fenômeno da ambiguidade por polissemia (*In* Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003).

[7] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 5ª edição, p. 298.

[8] Ob. cit., pp. 297/299.

[9] De acordo com Eros Grau, os conceitos consubstanciam sumas de ideias que, para se realizarem como conceitos, hão de ser, no mínimo, determinadas. A mencionada "indeterminação" dos conceitos jurídicos, pois, não é deles, mas sim dos termos que os expressam, mercê da sua ambiguidade ou imprecisão. Desta forma, necessitam ser completados por quem os aplique. Neste sentido, pode-se referi-los como conceitos carentes de preenchimento com dados extraídos da realidade (podendo, inclusive, ser das concepções políticas predominantes). Nos conceitos abertos por ambiguidade, o seu preenchimento é procedido mediante a

Assim, para ele, nas situações em que a própria norma reclama uma valoração do aplicador, estar-se-á diante de um "tipo" e não de um "conceito". Os "tipos" legais devem ser preenchidos pelo aplicador de acordo com os valores que se pode extrair da própria norma, ou, ainda, com os critérios (e também finalidades) levados em consideração pelo legislador na edição da norma, o que leva Larenz a concluir que a ciência jurídica é, tanto na prática como em teoria, um pensamento na maioria das vezes orientado a valores.[10]

Sem adentrarmos a polêmica discussão em torno da separação conceitual entre conceito (com o perdão da tautologia) e tipo,[11] nos parece equívoca essa forma de ver a interpretação, máxime a constitucional. Os elementos normativos sempre demandam interpretação e valoração do intérprete, por mais claros e inequívocos que eles possam parecer *a priori*. A falta de dúvida quanto aos limites interpretativos, por essa ótica apriorística, talvez só tenha serventia num discurso teórico, em que não entram em jogo as inúmeras vicissitudes que caracterizam o mundo da vida, mas, na prática, sempre se faz necessária a interpretação e a valoração pelo aplicador.

Assim, a utilização do método lógico subsuntivo terá lugar não porque a norma possui todos os seus traços característicos bem delimitados para regular todas as situações da vida a que ela possa se aplicar, mas sim porque, num determinado processo de aplicação, os fatos (ou a descrição deles, como prefere a lógica da subsunção) à disposição do intérprete emolduram-se com perfeição e harmonia ao conceito da norma.

Ou seja, o método lógico subsuntivo na aplicação direito teria lugar não pela clareza das normas, nem por elas serem conceito ou tipo, mas sim pela falta de complexidade momentânea dos fatos regulados. A partir do momento em que os fatos tornarem-se complexos (ante uma nova realidade social ou de novos acontecimentos), a aplicação da norma deixa de ser automática como na subsunção e passa a demandar do intérprete a busca por outros elementos para sua aplicação ou afastamento.

Nesse contexto, tem-se que a mesma norma pode demandar complexas valorações do intérprete quando este tem a sua frente outro contexto social ou novos fatos, os quais, num primeiro momento não seriam regulados por tal norma ou talvez nem estivessem no horizonte do legislador e da sociedade à época de criação daquele (s) enunciado (s), passando, contudo,

---

consideração do contexto em que é inserido. Já nos termos indeterminados o legislador não define estipulativamente, daí porque Grau entende que deverá fazê-lo o aplicador. (Ob. cit.)

[10] Larenz, Ob. cit.

[11] Para tanto, remete-se à obra de Misabel Derzi: Legalidade material, modo de pensar "tipificante" e praticidade no direito tributário. In *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

a ser abrangidos pela norma a partir da verificação de que o sistema jurídico autoriza essa ampliação de sentido e novas conexões.[12]

Ainda de acordo com Larenz, a aplicação da norma pode variar de acordo com o caso concreto, de modo que sua aplicação nem sempre é feita por mera subsunção, mas sim por um juízo intermediário que considere os diversos pontos de vista que a hipótese reclame. Nessa situação, não se estaria diante de um juízo de valor propriamente dito (no sentido axiológico do termo), mas sim de um juízo decorrente de certas vivências sociais do aplicador.

Mas nem sempre essa vivencia social trará uma delimitação segura e estável dos conteúdos normativos, o que torna ainda mais fluidos certos conceitos, perfazendo, na visão de Larenz, tarefa da ciência jurídica, por meio da interpretação, reduzir a margem de indefinição destes conceitos, reduzindo assim a margem de apreciação que cabe ao aplicador do direito, apesar de Larenz advertir que essa margem nunca desaparece por completo.

Nos parece que o STF, quando decide questões constitucionais, especialmente as tributárias, com a pretensão de delimitação de conceitos, o faz com o objetivo de reduzir a complexidade do ordenamento jurídico (reduzir a margem de apreciação), permitindo, posteriormente à sua decisão, que a aplicação das normas dê-se pela lógica subsuntiva, seja por ele próprio, seja pelos demais tribunais.

Contudo, nos parece que essa pretensão não tem se mostrado factível, nem efetiva, pois o que se pode notar é o aumento da complexidade de nosso sistema tributário a cada nova decisão do STF, visto que as definições conferidas pela Corte podem sofrer dos mesmos problemas que existiam nos conceitos, i.e., indeterminação, vaguidade, polissemia, imprecisão. Isso significa que, no lugar de mais ordem e consistência no sistema jurídico,[13] o STF pode acabar gerando mais desordem e inconsistência, especialmente quando nem mesmo

---

[12] Quanto ao tema, que será melhor desenvolvido mais adiante neste trabalho, nos parece mais coerente com nossa prática jurídica diária, a tese de Friedrich Müller, que assim vê a questão:
Normas jurídicas não são dependentes do caso, mas referidas a ele, sendo que não constitui problema prioritário se se trata de um caso efetivamente pendente ou de um caso fictício. Uma norma não é carente de interpretação porque e à medida em que ela não "unívoca", "evidente", porque e à medida que ela é "destituída de clareza" – mas sobretudo porque ela deve ser aplicada a um caso (real ou fictício). Uma norma no sentido da metódica tradicional (isto é: o teor literal de uma norma) pode parecer "clara" ou mesmo "unívoca" no papel, já o próximo caso prático ao qual ela deve ser aplicada pode fazer que ela se afigure extremamente "destituída de clareza". Isto se evidencia sempre somente na tentativa efetiva da concretização. Nela não se "aplica" algo pronto e acabado a um conjunto de fatos igualmente compreensível como concluído. O positivismo legalista alegou e continua alegando isso. Mas "a" norma jurídica não está pronta nem "substancialmente" concluída. (Müller, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 61-2.)

[13] Segundo Misabel Derzi, "a consistência está relacionada com o princípio da não contradição, a completude relaciona-se com o princípio do terceiro excluído. (*In* Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. SP, Noeses, 2009, p. 29.

a própria Corte reverencia suas posições anteriores, nem ao menos esclarece porque estaria abandonando-as.

Temos a complicada situação de a cada caso um novo conceito.

A questão torna-se ainda mais problemática num contexto em que o discurso do STF, órgão que se intitula o detentor da última palavra acerca da interpretação constitucional,[14] atrai para ele ainda mais responsabilidade institucional na implementação de nosso sistema jurídico-tributário, visto que uma das principais ideias em torno do conceito de sistema é a existência de ordem e unidade. A ocorrência de julgamentos aleatórios e casuísticos[15] é abominável, embora saibamos que eles ocorrem, e com frequência muito maior do que a ideia de ordem jurídica pode suportar, em termos teóricos pelo menos.

A técnica de julgamento baseada em definição de conceitos, como por exemplo renda e faturamento, muitas vezes apenas simula uma pretensa racionalidade[16] redutora de conflitos, mas, na realidade, não só não reduz conflitos, como também não garante mais segurança e certeza aos jurisdicionados quanto ao sistema jurídico tributário, justamente o que mais se espera do órgão que aprecia a validade das normas jurídicas face à Constituição, sinalizando para a sociedade os parâmetros de conduta aceitos, proibidos e estimulados pelo ordenamento.

Isso ocorre porque, em muitos julgados, os juízes do STF não esclarecem com detalhes a situação fática que está sendo apreciada, nem a tese jurídica acolhida e a repelida, nem muito menos as consequências esperadas do julgamento. Isso os torna praticamente

---

[14] Tese questionada por Juliano Zaiden Benvindo: "É essa a grande questão. Porque, afinal, querer se afirmar o detentor da 'última palavra' não é tarefa que pode se resumir a uma retórica vazia. O discurso precisa ter alguma corroboração com as práticas de vida, caso contrário perde em autoridade. Ter a tão desejada 'última palavra' é custoso, porquanto lança, para um único órgão, a defesa institucional final de todo um processo democrático, de todo um diálogo que quer se manter aberto, em que a democracia e o constitucionalismo, como paradoxos necessários, se constroem e se aperfeiçoam." (A "última palavra", o poder e a história: o Supremo Tribunal Federal e o discurso de supremacia no constitucionalismo brasileiro. Texto acessado em 10/10/15, pelo seguinte endereço eletrônico: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/502953/001002780.pdf?sequence=1).

[15] Nem se diga que essa forma de interpretação casuística encontraria sua fundamentação na tópica de Viehweg, enquanto pensamento voltado para o problema singular, o que evidentemente não é o que faz o STF. Lembre-se, de forma resumida, que a tópica é uma maneira de pensar o mundo por problemas, a partir deles e direcionado para a solução deles. A tópica seria uma tentativa de fundamentar outros parâmetros de racionalidade, agora fundados no discurso e na discutibilidade; uma reabilitação da filosofia prática em contraposição com a filosofia lógica. Para Viehweg, a tópica seria uma doutrina do agir correto, baseando-se nos enfoques dogmáticos e zetéticos, os quais direcionam o intérprete a buscar a melhor solução para os problemas em cada momento, mas não para decidi-los de forma aleatória e descompromissada com a realidade que lhe é subjacente e que, em momento posterior, tal decisão ajuda a criar.

[16] Juliano Zaiden Benvindo diz: "a racionalidade defendida nesse procedimento é decorrente de uma crença cartesiana de que método produz racionalidade e é coincidente, em grande medida, com a lógica discursiva do próprio parlamento, pois se torna fortemente política. Nesse último caso, tem-se um problema estrutural: se, especialmente após o giro hermenêutico, não é mais possível acreditar que um método traga racionalidade, qual é o outro argumento que o Supremo Tribunal Federal pode utilizar em benefício de sua legitimidade para esse tipo de decisão em comparação ao Parlamento? O que o torna tão especial e distinto para se afirmar como detentor da 'última palavra'?" (Op. cit.).

julgamentos em tese, com pretensão expansiva sobre o ordenamento jurídico, por intermédio da fixação de conceitos, mas que não permitem aos contribuintes e ao legislador a aferição dos elementos fáticos e jurídicos que efetivamente levaram à construção daquele conceito, afastando o STF do papel institucional de conformador do sistema jurídico, que deve ser desempenhado pelo poder que tem a última palavra sobre a Constituição.

Devido à importância dos julgamentos do STF para a conformação do sistema tributário (e do sistema jurídico como um todo), o melhor seria que os julgamentos seguissem um padrão mínimo de descrição detalhada das questões fáticas e jurídicas, evitando-se menções a inúmeros precedentes sem demonstração pormenorizada de sua aplicação ao caso em análise. Tal procedimento, inclusive, está em linha com o que determina o novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/15), pois a retórica de meramente citar julgados deixa de ter uma função de convencimento pela força dos precedentes, passando a ser mero argumento de autoridade.

De outro lado, a apresentação de justificativas para o uso de cada precedente no contexto da nova decisão que está sendo produzida reforça a autoridade do tribunal de forma racional, pois dá ao jurisdicionado ferramentas críticas racionais e gera maior segurança, pois sinaliza para a sociedade que a Suprema Corte conhece seu passado (que é o passado também do sistema jurídico), entende as vicissitudes do presente e está preparada para evoluir, caso precise, no futuro.

1.2 A decisão do STF enquanto baliza do sistema jurídico e não como mera formulação de definições para conceitos constitucionais – sistema jurídico enquanto ordem coerente e orientador de condutas

Marcelo Neves acentua que os "modelos de interpretação jurídica variam conforme o tipo de sociedade e a respectiva forma jurídico-política dominante"[17]. Parece-nos acertado, então, dizer que esses modelos interpretativos também servem para moldar as sociedades, bem como servem para manutenção e reformulação dos institutos jurídicos-políticos. Ou seja, os sistemas jurídicos são construídos e moldados pelos modelos de interpretação que influenciam a sociedade, em um determinado momento, no qual vigora uma certa organização jurídico-política.

[17] NEVES, Marcelo. Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. SP: Martins Fontes, 2006, 196.

Estabelecida essa relação intrínseca e necessária entre sistemas, modelos de interpretação, sociedade e a sua organização política, tem-se o início do caminho que se pretende seguir para demonstrar o papel que o STF tem assumido, e de que forma tem desempenhado, na conformação do nosso sistema jurídico. Parece-nos crucial identificar as formas como o STF tem julgado as questões relevantes para o país, de modo a fornecer dados e elementos para que seja possível a análise crítica da sua atuação institucional, como Poder com tamanha importância na criação e manutenção do sistema jurídico em nosso país.[18]

Tal forma de analisar o sistema jurídico, os modelos interpretativos e suas relações/implicações com o Estado Democrático de Direito, a partir das decisões do STF, demonstra a importância da dimensão pragmática, hoje em dia, na análise das questões jurídicas. Embora ainda relevantes as dimensões sintáticas e semânticas do objeto jurídico, o jurista não pode mais se limitar a elas[19].

Afinal, assumindo o protagonismo institucional do STF na solução das questões jurídicas e políticas relevantes para o país e que tal papel não é ocasional/acidental, mas sim intencional[20] e contingente, é crucial que seja identificado como tais decisões têm contribuído para a criação de um sistema jurídico que sirva aos ideais de um Estado Democrático de Direito como o previsto em nossa Constituição.

Daí porque compreendemos ser necessário abandonarmos o discurso (pseudo) inocente da interpretação constitucional que desvela o significado/contéudo das normas constitucionais, baseado nos cânones tradicionais de interpretação (gramatical, lógico, histórico, sistemático) para depois aplicar as escolhas (prévias) dos julgadores aos casos concretos. Essa retórica parte da premissa de que a interpretação do STF está isolada de todos

---

[18] Esta análise permitirá, por exemplo, apontar, assim cremos, se o sistema jurídico produzido pelo STF, a partir de seus julgamentos, potencializa o Estado de Direito, o Estado Democrático ou se, sob outro prisma, cria mecanismos para equilibrar duas racionalidades tão diversas, e conflitantes em muitas situações, e quais seriam esses mecanismos.

[19] Marcelo Neves diz, ao introduzir seu estudo sobre a interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito, que seu interesse é discutir a hermenêutica jurídica naquela forma de Estado e que "[i]negavelmente, também no âmbito deste, há variações de modelos hermenêuticos, mas me parece que, de um ponto de vista semiótico, é possível observar uma tendência no sentido de enfatizar cada vez mais a dimensão pragmática, após a ênfase dada às dimensões sintática e semântica". (Op. cit., p. 196)

[20] Tal intencionalidade no desempenho desse papel institucional de protagonismo do STF não se deve apenas aos seus integrantes assim desejarem, mas também da própria sociedade ter reconhecido que na Suprema Corte como ambiente/Poder adequado para tratar de muitas das questões políticas relevantes. Isso é ainda mais evidente quando se observa que os demais poderes, especialmente o Legislativo, têm deixado de resolver seus impasses políticos internamente, preferindo judicializar os embates e os conflitos de opinião usuais e necessários nos debates políticos dentro do parlamento. Quanto ao ponto, aconselhamos a leitura do mencionado estudo de Juliano Benvindo.

os elementos complexos (sociais, políticos, econômicos, morais) subjacentes às questões constitucionais, especialmente as mais tormentosas.

A partir da definição do conceito, espera-se que os demais conflitos tenham a mesma solução, até mesmo por exigência do princípio da igualdade, mas não é isso que temos verificado nos julgamentos do STF em matérias tributárias, em que a Corte parece não ter compromisso com seus conceitos anteriores, e a cada nova questão, surge um novo conceito.

Isso possivelmente ocorre porque as decisões do Tribunal não possuem clareza quanto ao projeto normativo e ao âmbito da norma, para já antecipar a terminologia criada na metódica constitucional de Friedrich Müller, que será mais adiante desenvolvida e que entendemos útil para se analisar criticamente a atuação do STF.

Segundo a "Teoria Estruturante do Direito" desse autor alemão, a norma jurídica, e em especial a norma constitucional, é produzida no decorrer do processo de concretização da norma e não da mera "interpretação aplicadora". Tal concretização se dá a partir das possibilidades de compreensão da norma, a partir de critérios linguísticos (programa da norma), e segue para o "âmbito da norma", que seria o "'conjunto de dados reais normativamente relevantes para a concretização individual'".[21]

Para Müller, "[a] própria norma jurídica só é produzida no decurso da solução do caso", o que faz do juiz não apenas "legislador de segundo grau, mas sim o único legislador".[22]

De acordo com Marcelo Neves, também se baseando em Müller, uma interpretação pode ser considerada correta quando "ela for compreensível como expressão de uma regra extraída do respectivo texto normativo ou produzida a partir dele", e que, nesses casos, "ela tem de ser capaz de apresentar-se como critério de solução de outros casos em que se recorre aos mesmos dispositivos".[23]

Em um Estado Democrático de Direito plural são habituais tensões entre os sentidos atribuídos às normas constitucionais pelos intérpretes oficiais e a sociedade (esfera pública

---

[21] De acordo com Marcelo Neves:
[O] programa da norma 'não é apenas a soma dos dados linguísticos normativamente relevantes do texto da norma, mas também o resultado da interpretação de textos não normativos [Nicht-Normtexten], como, por exemplo, textos da história do surgimento do dispositivo (elemento genético), textos de precursores normativos [Normvorläufer] não mais vigentes (elemento histórico), textos dogmáticos, teóricos, de política do direito e referentes à técnica de solução de casos [lösungstechnistchen Texten]'. Formulando de forma mais radical, afirma o mesmo autor (1990b:20): 'O texto da norma não é [...] componente conceitual da norma jurídica, mas sim, ao lado do caso a decidir juridicamente, o mais importante dado de entrada do processo individual de concretização. (Müller apud Neves, Marcelo, ob. cit., p. 201)
[22] Ob. cit., p. 202.
[23] Ob. cit., 211.

plural), o que configura "um dos principais fatores de mutação e reconstrução de sentido do texto constitucional e, havendo resistências dos intérpretes na acepção estrita às metamorfoses interpretativas, podem conduzir à própria reforma (do texto) da Constituição ou, no caso-limite, à ruptura constitucional".[24]

O STF, ao interpretar a Constituição, deve buscar antever os impactos que sua decisão terá no sistema jurídico como um todo, pelo simples fato de que, somente tem sentido falar-se em sistema jurídico quando a análise do objeto nos permite compreendê-lo de um modo mais organizado, coerente e inteligível, e não caótico, desordenado ou casuístico, por mais que o objeto do nosso estudo esteja inserido dentro de um ambiente complexo. Afinal, a complexidade deve servir como elemento construtivo de novas formas de lidar com o mundo, sempre com a certeza de que a inserção de qualquer novo dado (seja uma lei, uma decisão judicial, uma crise econômica, um desastre ambiental ou até mesmo uma nova teoria) torna necessário um novo equilíbrio para organizar o objeto de estudo e torna-lo coerente e inteligível novamente.

Segundo sustenta André Folloni, "demanda-se do cientista do direito o enfrentamento da difícil tarefa de apontar em que casos uma argumentação, em uma decisão ou uma explicação, pode ser considerada racional ou válida. É preciso que se estabeleçam quais os argumentos que podem e quais os argumentos que não podem ser acolhidos; e, dentre os que podem, quais têm maior relevância."[25]

Tais argumentos devem ser devidamente expostos e hierarquizados para sustentação da solução jurídica proposta, de modo a possibilitar tanto a sua obtenção e justificativa em termos racionais, como o seu controle posterior, sempre em busca do seu aperfeiçoamento e da sua aplicação prática (em outras palavras, contínua recriação do sistema jurídico).

Folloni critica, com acerto, o esforço simplificador e reducionista que imperou na ciência do direito, em especial na dogmática tributária dos últimos anos, que reduziu o estudo do fenômeno tributário ao estudo analítico da norma posta, esquecendo e negando o conhecimento complexo decorrente da recursividade que existe entre as múltiplas razões políticas, éticas e econômicas que formam o Direito Tributário e os impactos/influxos deste naquelas. Sustenta que, nesse pensamento simplificador, que nega o conhecimento complexo, "substitui-se a realidade a ser compreendida por um sistema ideal, construído pelo estudioso,

---

[24] Ob. cit., 213.
[25] FOLLONI, André. Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. SP: Saraiva, 2013, p. 332)

com pretensão de coerência, mas sem necessária correspondência com a realidade empírica".[26]

E essa constatação é especialmente relevante quando nosso desiderato é avaliar criticamente a jurisprudência do STF em termos tributários, buscando identificar nela coerência e consistência argumentativas, bem como compreender de que modo tais pronunciamentos integram e moldam o sistema jurídico.

Baseando-se na epistemologia contemporânea de compreensão e enfrentamento da complexidade, Folloni nos ensina que a atividade científica do jurista deve enfrentar as complexidades em vez de reduzi-las; deve ser útil e preocupada com os efeitos que gera, tanto na academia quanto fora dela. Por isso que se o objetivo do jurista for colaborar para formação, criação, modificação ou reformulação do sistema jurídico, não pode limitar sua análise à unidade mínima, irredutível e simplificada, com o objetivo de posteriormente expandir suas conclusões para a realidade, inserida num todo complexo. Isso, porque "esse estudo da mínima unidade é impotente para fornecer explicação a respeito do sistema, e do sentido desse sistema jurídico enquanto parte de um sistema ecológico maior".[27]

Isso não significa abandonar a análise do objeto com os rigores terminológicos e metodológicos que possibilita a identificação de uma disciplina como científica (seja física, biológica ou humana) em favor de um sincretismo metodológico baseado numa mistura de conhecimentos que não possuem qualquer ponto de contato, mas sim exigir que a teoria (e principalmente aqueles que fazem uso dela), criada a partir de inúmeros cortes arbitrários e subjetivos na realidade, por se pretender como explicativa do mundo (ou parte dele), demonstre conhecimento mais amplo da parte da realidade que ficou de fora e de que forma os dogmas criados por essa teoria são influenciados e influenciam ambas as realidades (a selecionada e a descartada).

Nesse contexto, observa-se que a epistemologia da complexidade tem lugar sempre que a teoria deixa o plano abstrato da mera explicação do mundo para tomar assento na prática, na realidade, ou, em termos mais diretos, quando passa a ter influência na vida das

---

[26] Ob. cit., p. 334.

[27] FOLLONI, p. 335. E prossegue explicando o que pretende com a aplicação da epistemologia da complexidade ao estudo do direito na seguinte passagem: *Em virtude dos condicionamentos simplificadores, presentes no espírito dos cientistas, é bem possível que se pretenda a substituição de um pensamento redutor, voltado para a simplicidade, por um novo pensamento redutor, agora voltado à complexidade. (...) Porém, o complexo é precisamente aquilo que não pode ser reduzido a uma palavra-chave ou a uma ideia simples. A complexidade surge, precisamente, onde não é possível simplificar: onde a realidade complexa enfrenta emergências, envolve-se em causalidades não lineares, produz e é produzida por desordens, apresenta aspectos constitutivos antagônicos e complementares, envolve o sujeito observador enquanto participador.* (ob. cit., pp. 337/338)

pessoas, pois, neste momento, o corte da realidade feito pela teoria sofrerá o condicionamento de todos os dados e influxos que constituem a realidade complexa. [28]

E é justamente esse conhecimento complexo que deve ser possibilitado pelo pensamento sistemático, ou, para evitar confusões conceituais com a teoria de Canaris, pelo pensamento construído com base em sistemas, pois "[r]ealidades complexas são sistemas: complexos de elementos em constante interação" (Folloni baseando-se em Bertalanffy).[29] Diz, ainda, Folloni: "[s]e, no direito, é preciso ordem e coerência, o primeiro passo para a construção de um direito coerente e ordenado é a compreensão de sua realidade como incoerente e desordenada" (p. 354).[30]

Nesse sentido, a interpretação das normas constitucionais não pode, e não deve se limitar a mera definição de conceitos, devendo as decisões buscarem servir como critério de decisão para futuras questões constitucionais, mas também como padrão de conduta à sociedade, garantindo o máximo de racionalidade prática para o *sistema jurídico*, o que demanda do intérprete/aplicador do direito o esclarecimentos dos demais dados e elementos (jurídicos ou não) que tiveram relevância para a tomada de decisão.

Esta forma de interpretar faz-se ainda mais necessária quando baseada em princípios extraídos da Constituição. Afinal, não se pode esquecer que o constitucionalismo é fruto do liberalismo, da necessidade de proteção dos indivíduos contra os excessos dos detentores do poder por intermédio do Estado de Direito (princípio da legalidade, proteção da propriedade etc.), ou, dito de outro modo, de proteção das liberdades individuais contra os abusos dos governantes, servindo as constituições, neste contexto, como proteções normativas para a implementação daquelas liberdades. Contudo, essa necessidade de controle do poder, que já é por demais problemática na sua implementação prática, é hoje apenas uma das dificuldades que o intérprete da Constituição, na implementação e criação do sistema jurídico, deve enfrentar. Isso porque o Estado de Direito é também o Estado Democrático, o que demanda

---

[28] Folloni: "o próprio direito, e o direito tributário, são inibidos, em suas potencialidades, por integrarem um todo social que os condiciona" (ob. cit., p. 341)

[29] "Complexa é uma realidade constituída por elementos heterogêneos, associados de forma inseparável. Vem de *complexus*, aquilo que é tecido junto. Nesse sentido, uma pessoa é uma realidade complexa... Uma sociedade de pessoas é uma realidade complexa... O ordenamento jurídico da mesma forma... Realidades complexas são sistemas: complexos de elementos. Para uma realidade complexa, *o mero conhecimento individualizado de seus elementos constitutivos é incapaz de provar o conhecimento do todo*" (Ob. cit., p. 340).

[30] Muito interessante um exemplo dado por Folloni sobre a influência da recursividade na criação do direito, ao tratar da questão ainda em aberto na jurisprudência do STF sobre a taxatividade dos serviços mencionados na lista anexa à Lei Complementar n. 116/03, que trata da incidência do Imposto Sobres Serviços (ISS). Ele demonstra que a doutrina, interpretando o direito positivo, chegou a conclusões opostas, sendo que uma delas foi aceita pelo STF, o que passou a ser visto como certeza daquela interpretação no plano normativo, gerando influências sobre o legislador e sobre os contribuintes, num contínuo fluxo recursivo que engloba jurisprudência, política, economia, jogo de influências, posição social, etc. (Ob. cit., pp. 373/374)

do intérprete consciência e reponsabilidade ao equilibrar a tensão existente entre as exigências democráticas (de prestações positivas e redução das desigualdades) e a proteção dos direitos e garantias individuais,[31] o que justifica maior exigência argumentativa quando se decide com base em princípios, visto serem elementos do sistema que se relacionam diretamente com sua gênese.

Marcelo Neves denuncia a gravidade da hipostasia dos discursos jurídicos constitucionais baseados em princípios, máxime aqueles com baixa densidade normativa, que permitem ao aplicador preenchê-los de sentido sem um limite jurídico seguro ou minimamente definido. Não havendo no sistema jurídico tal limite na conformação do sentido dos princípios constitucionais, deve o aplicador buscar o máximo de transparência em sua decisão, apontando o programa da norma, o âmbito da norma, o âmbito da matéria e o âmbito do fato, conforme a metódica de F. Müller.

Sob a perspectiva dos planos da semiótica (sintático, semântico e pragmático), aplicáveis às teorias jurídico-interpretativas, Neves afirma com razão que:

> (...) justifica-se então a reação crítica da tópica (Viehweg), da hermenêutica normativa estruturante (Müller) e da interpretação constitucional pluralista (Häberle) à pretensão do positivismo jurídico de tratar os problemas constitucionais, enquanto questões jurídicas, primariamente sob seus aspectos sintáticos. "Modo de pensar situacional", "processo de concretização" e "esfera pública pluralista" são fórmulas distintas de acentuar a equivocidade semântica dos textos constitucionais e a pluralidade pragmática das expectativas constitucionais (dissenso valorativo ou "ideológico" na "comunidade" discursiva).[32]

E Neves conclui, na continuidade do raciocínio, que "em contraposição ao positivismo jurídico, a dimensão sintática fica subordinada à semântico-pragmática. Observa-se que a operação lógico-sintática de subsunção pressupõe um complicado processo semântico-pragmático de concretização normativa".[33]

Ouso dizer que esse fascínio acomete não só a doutrina constitucional, mas todos os estudos que se desenvolvem com relação ao sistema jurídico no Brasil. Parece que, num passe de mágica, descobriu-se que a solução para todas as questões jurídicas perpassa pela retórica

---

[31] Uma das consequências do Liberalismo foi o aumento da influência do direito nos domínios da política. Daí porque se tornou necessária a criação de um sistema (constitucional), que traga unidade e ordem para o poder e para as leis. E o sistema constitucional pretende articular a tensão da unidade (do povo) com a pluralidade dos direitos liberais. (conforme demonstrado por Chantal Mouffe, na introdução da obra *The Democratic Paradox.* Londres, New York, Ed. Verso, 2000).

[32] Neves, Marcelo. A constitucionalização simbólica. SP: Martins Fontes, 2007, pp. 87/88.

[33] Neves, 2007, p. 88. Em outra obra mais recente, Neves aponta que a partir do final do século XX, "a doutrina constitucional brasileira foi tomada por um fascínio pela principiologia jurídico-constitucional e, nesse contexto, pela ponderação de princípios" (Entre Hidra e Hércules – Princípios e regras constitucionais. SP: Martins Fontes, 2013, p. 171).

do discurso baseado na ponderação de princípios. Essa forma de encarar os fenômenos jurídicos, influenciado principalmente pelo STF, que possui maior responsabilidade institucional ao se atribuir o poder de dar a última palavra, empobrece a análise das questões, limitando, sem se perceber, a conformação coerente do sistema jurídico e sua contínua recriação na eterna busca pela apreensão da complexidade social exterior.

O discurso da ponderação de princípios tem demonstrado que, no lugar de reforçar o sistema jurídico, no sentido da coerência e coesão, acaba por miná-lo, tendo em vista estar, em diversas situações, sustentado num discurso vazio de sentido, tanto em termos jurídicos, quanto políticos ou sociais. Configura-se mera retórica, sem critérios bem definidos, que dão ao julgador liberdade ampla para validar ou invalidar normas, não servindo como parâmetro para novos casos, ainda que semelhantes, que serão submetidos a outras ponderações a depender do julgador do momento.

Desde Canaris[34] – cuja teoria não tinha como foco a interpretação e aplicação da Constituição, mas sim do direito civil –, que se sabe que o discurso sistemático principiológico tem como base os princípios e que estes possuem alta carga valorativa, que irradiam efeitos sobre todo o sistema jurídico. Justamente por essas características que, na obra do referido autor alemão, embora os princípios tenham lugar de destaque na construção do *pensamento jurídico sistemático*, ele reconhece que a ordem jurídica é formada de regras, e que estas existem para serem cumpridas e observadas.

Neves reconhece que o controle da atuação do STF, na interpretação e aplicação das normas constitucionais, não se fará por intermédio da utilização do método da subsunção (da norma/regra jurídica aos fatos) ou da ponderação (de princípios ao caso concreto), mas sim a partir da *decisão pronunciada*, que poderá se pautar tanto por juízo de subsunção quanto de ponderação sem que se possa, de antemão, selecionar um ou outro como melhor.[35] Com relação ao uso desmedido do juízo de ponderação, Neves alerta que ele é um ingrediente ainda mais devastador da consistência jurídica, que se reflete no abuso do uso dos princípios na prática jurídica para justificar quaisquer decisões, inclusive as que respaldam atitudes ilegais ou inconstitucionais dos agentes políticos. Nesse sentido:

> [S]e o contexto social e a respectiva prática jurídica são fortemente marcados pelas ilegalidades e inconstitucionalidades sistematicamente praticadas pelos agentes públicos, uma doutrina principialista pode ser fator e, ao mesmo tempo, reflexo de abuso de princípios na prática jurídica. E essa situação se torna mais forte com a

---

[34] CANARIS, Klaus Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

[35] NEVES, Marcelo. Entre Hidra e Hércules – Princípios e regras constitucionais. SP: Martins Fontes, 2013, p. 179.

introdução de outro ingrediente: a ponderação desmedida.[36]

Segundo Neves, um modelo que privilegia o afastamento de regras (inclusive as constitucionais) em prol de princípios (com baixa normatividade),[37] que tem sido afirmado pela doutrina brasileira e pela jurisprudência do STF, "implica uma negação fundamental de um dos aspectos do sistema jurídico que possibilita o processamento de decisão 'justas': a consistência",[38] base do Estado de Direito.

Esta crítica é de grande relevância justamente por enfatizar o ponto que nos parece pouco debatido atualmente, qual seja, a falta de decisões consistentes e coerentes, especialmente do STF (mas que se repete nos demais tribunais, máxime no STJ), não permite a manutenção e a recriação do sistema jurídico dentro dos seus próprios limites, quais sejam: ordem, coerência e unidade.

A falta de consistência leva a contínuas invasões de elementos exteriores ao ordenamento jurídico, não como dados úteis para permitir a crítica construtiva da decisão e tornar mais racional sua aplicação a casos semelhantes no futuro, mas sim para, de forma camuflada, se arvorar em princípios constitucionais hipostasiados, utilizados para lastrear os interesses momentâneos do julgador, sem qualquer compromisso futuro com os demais casos, que poderão passar por novas ponderações e ter outros resultados.

Ou seja, no lugar de concretização dos princípios constitucionais, por intermédio da definição dos termos e amplitude das normas, discurso por detrás de muitas decisões do STF, tem-se um manicômio principiológico, no qual ninguém está seguro em afirmar que uma norma é válida e será aplicada a determinada situação, por mais simples, direta, clara e evidente que seja sua redação (ou seja, sem que se verifique complexidades e ambiguidades patentes).

E isso tem ocorrido no Brasil não porque a interpretação e aplicação é uma atividade subjetiva e criativa, que é feita à luz do caso concreto e da realidade social momentânea, mas sim porque é sempre possível o argumento contrário baseado em algum princípio

---

[36] Op. cit., p. 191.

[37] Concordamos e fazemos uso da diferenciação e conceituação de Humberto Ávila:

"As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correção entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção."

(ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, 4ª Ed., SP: Malheiros, p. 70).

[38] Op. cit., 191.

constitucional, que foi meramente citado em alguma decisão do STF, sem qualquer compromisso sério com o ordenamento jurídico. Em tal situação, o que comumente ocorre é a dúvida e a incerteza da sociedade sobre como o STF irá interpretar tal situação, i.e., se reforçará sua interpretação principiológica anterior ou trará uma nova, que poderá ou não servir de parâmetro para o futuro.

Como ressalta Neves, a falta desse parâmetro aplicativo da decisão para outros casos é um dos problemas da jurisdição constitucional brasileira, o que ele credita ao uso desmesurado do modelo de ponderação e de técnicas de argumentação baseadas na hipostasia principiológica, e pode ser constatado:

> "no fato de que a decisão e os argumentos utilizados para fundamentá-las tendem a limitar-se ao caso concreto *sub judice*, mas não oferecem critérios para que se reduza o 'valor surpresa' das decisões de futuros casos em que haja identidade jurídica dos fatos subjacentes. Dessa maneira, começa a história, novamente, a cada caso, ao sabor das novidades metodológicas e doutrinárias."[39]

Ou seja, tal procedimento não decorre de um sistema jurídico, nem permite a contínua e necessária reconstrução de um, visto que muitas das decisões não geram clareza, consistência, coerência, ordenação, nem unidade interna ou externa no ordenamento jurídico, limitando-se a decidir os casos ao sabor do intérprete do dia e da situação política, econômica ou social que estejamos enfrentando.

É não só possível, como mandatório, quando são utilizados argumentos principiológicos e de ponderação de valores para a solução dos casos, especialmente os mais complexos e paradigmáticos, e nos quais o STF tem a pretensão de fixar conceitos constitucionais que servirão como balizas para outras demandas, que tais preferências valorativas fiquem muito claras,[40] bem como a construção do discurso nelas baseado seja sustentado pelo ordenamento jurídico, principalmente pelo prisma constitucional, sob pena da argumentação *ad hoc* permanecer sendo uma solução única e isolada, imprestável para outros casos e inútil (para não dizer destrutiva) para formatação do sistema jurídico.

Perceba-se que não se está sugerindo que o STF tome decisões exclusivamente políticas, nem que o sistema jurídico passe a ser conformado por elementos exteriores a ele. Ao contrário, pois o que se pretende é que a decisão reflita todos os elementos que levaram o

---

[39] Op. cit., p. 199.

[40] Arthur Kaufmann diz: "ao invés do teor literal da decisão, os juízes tinham sobre o caso um pré-juízo ou uma pré-compreensão. Que a tivesse não se lhes deve censurar, pois todo o compreender começa com uma pré-compreensão. Só que ela tem – coisa que os juízes não fizeram – que ser expressa, reflectida, incluída na argumentação e tem de se estar disposto, se for o caso disso, a corrigi-la. (KAUFMANN, Arthur. **Filosofia jurídica**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, pp. 208/209)

intérprete final da Constituição (como o STF se reconhece) a aplicar certos princípios constitucionais para a solução de uma determinada questão jurídica e não aplicar para outra.

Além disso, a sugestão aqui feita demanda do intérprete enfrentar, também, os demais argumentos e dados que seriam contrários ao seu entendimento, explicitando porque os considerou não influentes ou não decisivos para a conclusão escolhida, o que permitirá que jurisdicionados com pretensões semelhantes saibam que elementos já foram sopesados pela decisão da Suprema Corte e se foram acolhidos ou repelidos.

Por fim, torna-se obrigatório que o aplicador demonstre de forma clara e evidente[41] porque está superando ou deixando de aplicar decisões anteriores que se utilizaram daqueles mesmos princípios constitucionais (ou das mesmas normas), evitando-se a escolha fácil da ponderação dos princípios, os quais, muitas vezes, só ganham espaço no debate para justificar as escolhas prévias que o intérprete/julgador fez,[42] não havendo qualquer responsabilidade do aplicador de que tal exegese servirá de parâmetro decisório para o futuro, ou, quando menos, será levada em consideração num novo julgamento, ainda que para superar as razões anteriores.

Não há dúvida de que os procedimentos sugeridos ao longo deste trabalho, no tocante à interpretação das questões constitucionais pelo STF para o sistema jurídico, são evidentemente mais complexos e custosos argumentativamente ao intérprete e ao aplicador do direito, e principalmente ao STF. Isso, contudo, nos parece ser uma exigência da nossa sociedade, que é igualmente complexa, e não mais se contenta com soluções jurídicas principiológicas sem compromisso com a realidade constitucional, que é muito mais ampla e perene, e que, por isso mesmo, influencia e é influenciada pelo sistema jurídico construído a partir das decisões do STF, ontem, hoje e amanhã.

Assim, reconhecendo-se que as decisões do STF não apenas interpretam, mas criam o direito ao concretizar as normas na solução dos casos, torna-se relevante que a sociedade, e os juristas em especial, tenham elementos que lhes permitam o manejo dessas normas jurídicas extraídas das decisões do STF, que recriam e conformam o sistema jurídico tributário. É o que abordaremos no próximo tópico.

---

[41] "Deve ainda ter-se em conta que fundamentos decisórios ocultos são um obstáculo à ciência e investigação. É difícil analizar tais decisões" (Kaufmann, ob. cit., p. 94).

[42] Lembra Kaufmann que Karl Engisch denunciava, na sua crítica aos métodos interpretativos propostos por Savigny (gramatical, lógico, histórico e sistemático), que "é frequente observar-se, na prática dos tribunais, o procedimento 'de escolher, caso a caso, o método de interpretação que conduza ao resultado mais satisfatório'" (Engisch *apud* Kaufmann, ob. cit., p. 94).

1.3 A teoria e a metódica estruturante de F. MÜLLER – uma proposta para a construção do sistema jurídico tributário a partir das decisões do STF, mas sobre novas bases procedimentais e materiais

1.3.1 Por que a teoria de Friedrich Müller seria útil para a análise crítica das decisões sobre questões tributárias?

Nesta parte do presente texto, pretende-se demonstrar que a proposta de construção de um sistema tributário mais coerente operacionalmente e consistente estruturalmente, a partir das decisões do STF, é não só possível, mas uma contingência do Estado Democrático de Direito e de nosso sistema constitucional, o qual, além de colocar o STF como o intérprete preferencial da Constituição, conferiu às questões tributárias um amplo rol de previsões, que vão desde a delimitação de competências até a proteção das liberdades básicas dos contribuintes.

Buscar-se-á demonstrar, neste subtópico, que a teoria e a metódica estruturante, de Friedrich Müller, podem representar importante referencial metodológico para avaliação das decisões do STF, visto que partem da premissa de que a norma jurídica é concretizada no momento de sua aplicação, quando entram em jogo dados da realidade e texto da norma, que terão influências recíprocas no processo decisório de construção final da norma.

Assim, sua tese nos dará um ferramental teórico e metódico que nos possibilitará verificar se o modo como as questões tributárias vêm sendo decididas pelo STF tornam o sistema tributário mais harmônico sistemicamente, coerente operacionalmente e consistente estruturalmente, ou se, de outro lado, as decisões, por permanecerem presas numa dogmática jurídica de produção de conceitos jurídicos, sem qualquer compromisso com a realidade que criam (mas tão somente com a realidade em julgamento naquele momento), geram desarmonia, incoerência e inconsistência, i.e., o oposto de qualquer ideia de sistema, que está na base de todos os ordenamentos jurídicos, máxime os constitucionais.

E por que a Teoria Estruturante seria uma boa sugestão para nosso propósito?

A resposta foi dada pelo próprio criador da teoria, ao tratar especificamente dos fundamentos e da utilidade dela:

> O Estado Democrático de Direito necessita de racionalidade e certeza - mas de que fatores? Em termos realistas, isto é, dos rendimentos efetivos da língua natural, trata-se da certeza, da determinidade do trabalho jurídico (no sentido da possibilidade de recapitulação, da transparência, da honestidade nos métodos); e não p.ex. da determinidade dos conceitos jurídicos e do seu significado (pois isso seria e sempre foi uma ilusão em virtude dos limites da língua natural). (...) uma metódica pós-

> positivista que enfrente essa realidade deve aproximar-se da complexidade efetiva da linguagem do direito e da decisão jurídica com meios também mais complexos.[43]

Ou seja, diante da realidade complexa de nossa sociedade, a certeza proveniente do sistema jurídico deve ser buscada por intermédio da possibilidade de "determinidade do trabalho jurídico", o que, pela ótica das manifestações do STF, nada mais seria do que se ter a máxima previsão possível das suas decisões e de quais seriam os elementos (jurídicos, sociais, econômicos, políticos etc.) que têm lugar nos processos decisórios, bem como de quais são os métodos utilizados.

Para tanto, as decisões devem primar pela transparência dos dados internos e externos ao direito utilizados e honestidade de métodos, além de possibilitar sua recapitulação em outras situações.

É uma teoria cujos métodos que propõem foram extraídos justamente da análise das decisões dos tribunais alemães, daí porque é reconhecida pelo seu criador como uma teoria pós-positivista empírico-pragmática, de cunho indutivo, que pretende pôr fim na dualidade realidade e direito na interpretação da norma jurídica, que deixam de ser categorias opostas, passando a atuar como elementos da ação do jurista e tornando-se necessária sua síntese na solução de cada caso.

Por isso, Müller defende que os agentes públicos, em suas manifestações jurídicas, devem primar pela precisão, racionalidade e transparência, pois são exigências do Estado Democrático de Direito. Segundo ele, sua teoria "visa uma argumentação e decisão integral, cujo processo pode ser mentalmente refeito [isto é, controlado por outros juristas, outros juízes/tribunais] e que tem natureza igualitária, com base e no quadro do direito vigente".[44]

Müller depois de dizer abertamente que a Constituição não é apenas o que está escrito no texto constitucional, nem muito menos é exclusivamente o que foi decidido pela Suprema Corte, aponta as seguintes questões, tão importantes para os propósitos deste trabalho, que seriam o ponto de partida para o *trabalho jurídico* dos operadores do direito:

> Para evitar estes dois erros fundamentais, temos de continuar a *perguntar de forma ainda mais próxima da realidade*: *como* o Tribunal Constitucional chega, então, às suas afirmações? *Como* ele as fundamenta? Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? E *como* isso é sustentado argumentativamente? *Como* o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma).[45]

---

[43] Müller, Friedrich. O Novo Paradigma do Direito. Introdução à teoria e metódica estruturante. SP: Editora Revistas dos Tribunais, 3ª ed., 2013, pp. 11/12.
[44] Ob. cit., p. 13.
[45] Ob. cit., p. 15.

Essas questões devem ser objeto de análise quando se pretende verificar as decisões do STF em temas tributários relevantes para o sistema jurídico. Com isso, acredita-se ser possível verificar se referidas decisões são metodologicamente suficientes quando se limitam a definir conceitos jurídicos, a partir de outros conceitos jurídicos selecionados pelo intérprete no interesse de justificar sua posição previamente assumida,[46] sem, contudo, deixar claros os elementos concretos que influenciaram efetivamente a decisão, nem de que forma utilizou correntes teóricas e para que fim, ou apontar explicitamente as ideologias que estão por detrás dos argumentos jurídicos, nem demonstrar fundamentadamente as razões porque usou (ou deixou de usar) seus precedentes, nem muito menos delimitar detalhadamente os fatos que foram relevantes para sua decisão.

Ao trazer para suas decisões esses elementos, acredita-se que o STF contribuiria com mais consistência estrutural na conformação do sistema jurídico tributário, construindo, com suas decisões, um diálogo claro e democrático com a sociedade, que teria a seu dispor, com mais transparência, outros elementos que motivaram a decisão da Suprema Corte, o que forneceria novos critérios para controle da coerência dos julgados, tanto pelo prisma do ordenamento jurídico, quando pela ótica das próprias decisões da Corte.[47]

Mais do que definir conceitos, o que pode ou não ocorrer num determinado julgado, o que se espera da Suprema Corte é que ela aponte horizontes interpretativos (e de aplicação) das normas constitucionais mais seguros para toda a sociedade, em especial para a comunidade jurídica, da qual fazem parte magistrados, legisladores, professores, advogados, agentes públicos, os quais, em conjunto com o STF e demais representantes da sociedade, também compartilham do processo de interpretação e criação da Constituição.

E esse processo deve ser proveniente de uma *ação responsável*[48] desses intervenientes na construção da norma jurídica frente à organização social. Tal responsabilidade deriva do

---

[46] Para Müller: *Por ser dependente da respectiva explicitação, a estrutura de um conceito se deixa manipular com facilidade muito maior à maneira de uma mera alegação do que a estrutura de um objeto de regulamentação referido à norma e investigado no âmbito de concretização.* (ob. cit., 61)

[47] Diz Müller: *A jurisprudência constitucional permite descobrir o valor que os elementos do âmbito normativo podem adquirir tanto para o conhecimento concreto como para o desenvolvimento da dogmática jurídico-constitucional. Baseando-se nos conceitos estruturais propostos, permite também examinar, com maior precisão do que tem sido possível neste momento, até que ponto os tribunais, com seu recurso a circunstâncias materiais, têm atraído a fatores do âmbito normativo ou talvez apenas aos do âmbito material, isto é, até que ponto julgaram atendo-se devidamente às normas ou prescindindo indevidamente delas*. (Ob. cit., p. 28)

[48] "Quer dizer que os juristas, os *Rechtarbeiter*, são concebidos como sujeitos humanos e não como autômatos lógicos (a "subsunção", o "silogismo" do positivismo). O que devemos estudar são suas decisões dos problemas jurídicos como *ação responsável*. A lógica do puro "dever-ser" não cria responsabilidades, mas a ação do *operador do direito*, sim!" (Müller/2013, p. 237)

deslocamento da ótica positivista da decisão jurídica vista como mera subsunção dos conceitos legais a fatos para uma ótica em que a decisão judicial, e sua normatividade decorrente, necessariamente perpassa pelo texto legal, permeado pelos dados da realidade e articulado com contribuições de outras áreas do conhecimento, devendo tudo constar claramente no processo decisório do STF.

Assim, a decisão judicial e o processo decisório tornam-se mais coerentes com as exigências de nosso Estado Democrático de Direito, por conferir, de um lado, à sociedade, elementos críticos que possibilitam melhor controle das atuações do Judiciário, e, de outro, que o sistema jurídico tenha bases mais consistentes e transparentes.

Essa *ação responsável* não nos parece ser observada quando o STF diz estar, num caso concreto, apenas definindo a amplitude de conceitos constitucionais, por exemplo, pois, em muitas oportunidades, o discurso parece acreditar (ou pretende que os jurisdicionados acreditem) que os conceitos pairam no mundo, devendo a Corte apenas realizar a subsunção. Em realidade, o que se tem são conceitos formulados a partir de fatos concretos, fruto de acontecimentos sociais, políticos e econômicos, bem como lastreado em teorias jurídicas, políticas, econômicas, antropológicas, éticas, científicas e assim por diante, que influenciam (e influenciaram) o processo de tomada de decisão, mas não são espelhados de forma clara nas decisões, nem muito menos com um método bem definido que possibilite sua reconstituição, com segurança e certeza, pelos jurisdicionados.

Tais elementos devem estar presentes na decisão, seja porque as normas, especialmente as constitucionais, estão permeadas de conteúdo extrajurídicos (sociais, políticos e econômicos), que precisam ser articulados no contexto de um debate jurídico (decisão do STF), o que podemos chamar de *motivação interna* para essa *ação responsável*, seja porque essas mesmas normas vão, a partir da decisão, ganhar novas dimensões dentro do ordenamento jurídico e autorizar novas leituras e conexões pelos operadores do direito, reorientando as condutas da sociedade, o que chamamos, então, de *motivação externa* da *ação responsável*.

Sendo a Constituição um texto, sua normatividade não se encontra previamente definida, ela deve ser construída para agir na realidade social, numa relação de implicação recíproca. Nessa construção, as decisões do STF têm papel crucial em nosso Estado de Direito.

O STF, ao analisar questões tributárias relacionadas com a delimitação de competências para criação de determinados tributos, insiste num modelo de decisões baseado na definição de conceitos. Ocorre que tal modo de decidir é muitas vezes metodologicamente

limitado e racionalmente obscuro,[49] visto que, por não restar evidenciado no processo decisório todos os outros elementos essenciais para a decisão (e que muitas vezes são levados em consideração pelo julgador, embora a maior parte das vezes não tomem lugar na decisão), não permitem a clara compreensão social, nem garantem a segurança necessária para servir como normas para ação.

Ou seja, a norma interpretada pelo STF passa a compor o sistema jurídico com as novas delimitações concretas conferidas pela Suprema Corte, mas por faltar elementos que foram relevantes para a tomada de decisão, resta dificultado seu controle metodológico e racional, servindo, normalmente, mais com um elemento de retórica e convencimento do que como um elemento do sistema jurídico que lhe confere normatividade.

Como exemplo desse problema, temos os casos apreciados pelo STF em que ele supostamente definiria o conceito de faturamento para fins de delimitação da incidência do PIS e da COFINS, o que será melhor apreciado no curso do presente trabalho. Desde o julgamento da ADC 1, em 1993, a Suprema Corte vem decidindo essa questão jurídica (até mesmo antes disso, quando analisou a constitucionalidade da Contribuição ao Finsocial), sempre sob às vestes da definição do conceito constitucional de receita e faturamento, quando, em verdade, nas demais vezes que apreciou o tema o fez sob a ótica de um caso concreto,[50] em que dados da realidade tiveram lugar, bem como outros elementos jurídicos, econômicos e políticos foram relevantes, levando a Corte a seguir determinada decisão que nenhuma relação tem com a definição de conceitos, mas sim com a aplicação efetiva da norma construída em

---

[49] Ressalte-se que não se está dizendo que a definição de conceitos é inútil, pelo contrário, mas sim que ela é muitas vezes insuficiente no processo decisório, sendo necessário que outros dados, que foram relevantes para o julgador para se chegar aquela definição, também seja explicitamente demonstrados. Isso porque a definição ela é dada num determinado contexto, que comporá o âmbito da norma naquele caso, que precisa ser evidenciado, visto que poderá, de um lado, servir como norma para condutas que se assemelhem, como, de outro lado, poderá levar a invalidação dessa mesma norma, se se verificar que o âmbito normativo é outro. É por isso que, muitas vezes, as decisões do STF em matéria tributária parecem não ter qualquer padrão lógico, pois definem um conceito, numa determinada situação, de um jeito e, em outra assemelhada, de outro, deixando para a doutrina o trabalho de buscar a tradução e sistematização dos julgamentos e seus argumentos, o que é prejudicial para a segurança que deve provir do sistema jurídico, principalmente após as decisões do STF.

[50] No julgamento dos RE 390.840; RE 357.950; RE 358.273, rel. Ministro Marco Aurélio, o STF mais uma vez utilizou do discurso de definição do conceito de faturamento para delimitar o campo de incidência do PIS/COFINS. Recentemente, usou o mesmo discurso para decidir se o ICMS deveria compor a base das referidas contribuições (RE 240.785), mas voltará a fazê-lo novamente em breve, quando julgar a ADC 18 e o RE 574.706, bem como quando julgar o RE 592.616 (que discute o ISS). Por fim, ainda se aguarda que o STF defina o conceito de faturamento para as instituições financeiras (RE 400.479, RE 609.096 e RE 810.143)
Ou seja, no lugar de a definição do STF gerar segurança, em verdade, a cada nova possibilidade de julgamento, gera insegurança. Nesse sentido, ver texto publicado por Daniel Szelbracikowski no Conjur "Conceito de faturamento causa insegurança", em http://www.conjur.com.br/2011-abr-15/interpretacao-conceito-faturamento-ainda-gera-duvidas-stf, acessado em 24/10/2015.

cada caso, a partir das vicissitudes do caso, da amplitude do âmbito da norma e dos inputs de outras ciências.

Ou seja, embora o STF julgue casos concretos, seu discurso é excessivamente abstrato e metodologicamente inconsistente. Assim, ou o STF deveria ser fiel ao seu discurso e não apreciar novamente um conceito que ele já definiu previamente, ou deve, o que nos parece mais ajustado, reconhecer que, diante da complexidade da nossa sociedade e da vida moderna, os conceitos jurídicos, especialmente os constitucionais que costumam ser mais fluídos e indeterminados, são fixados à luz do caso concreto e a partir dos elementos da realidade que compõem a norma, os quais podem levar a Corte a outras visões sobre um mesmo conceito constitucional.

Ao reconhecer essa contingência dos seus julgamentos, certamente seria abandonado o discurso, muitas vezes vazio, de fixação de conceitos constitucionais abstratos, baseado na retórica principiológica ainda mais vazia de conteúdo e sem qualquer consistência metodológica, reconhecendo-se que os conceitos são firmados a partir dos dados de fato e das possibilidades materiais de aplicação da norma na realidade do caso concreto em análise e da sociedade naquele momento.

O problema desse discurso do STF de definição de conceitos constitucionais tributários, especialmente sem uma metodologia bem orientada, não está na tentativa real de se definir tais institutos, o que faz parte tanto do processo decisório quanto da tradição da ciência jurídica, seja de origem romana ou anglo saxã. Nossa crítica centra-se na falta de consistência da Corte ao apresentar suas definições, que muitas vezes carecem de elementos concretos, filosóficos, políticos ou metodológicos que foram relevantes para a conclusão do julgador. Como na maioria das vezes, tais elementos não estão presentes num caso de forma clara, transparente e objetiva, sua recapitulação futura torna-se dificultada, quando não impossibilitada, culminando com a deterioração da determinidade do trabalho jurídico e enfraquecimento da normatividade.

Além disso, o discurso de desvelar conceitos, ante a falta de consistência metodológica, acaba por gerar reiterada incoerência, pois cada julgador pode utilizar o conceito dado de acordo com suas concepções e utilizando o método que melhor lhe convém, sem tornar isso claro em sua decisão, restando, aos estudiosos do tema, esse trabalho de decifrar os julgados e buscar conferir-lhe racionalidade suficiente para servir de padrão argumentativo para outros casos ou, sob outro prisma, propor a sua reformulação, face a eventuais equívocos identificados.

Por isso que o presente trabalho sugere a utilização da teoria da norma e da metódica constitucional proposta por Müller como forma de se encarar esse problema com o objetivo de termos julgamentos qualitativamente melhores do ponto de vista de mais consistência e coerência, a partir da clareza dos elementos constitutivos do trabalho jurídico em concreto e não a partir de uma teoria abstrata, selecionada como orientadora da interpretação que se pretende adotar, especialmente quando utilizada para lastrear uma retórica definidora de conceitos como o método característico e mais comum de decisão do STF.

Tal teoria tem como base conceitual a premissa de que a norma jurídica não se confunde com o texto da norma, sendo este apenas um dos elementos (dos mais importantes, certamente) que tomarão assento no processo de concretização da norma jurídica. Nesse processo dinâmico de construção da norma (em oposição nítida ao procedimento estático da subsunção de conceitos), o *programa da norma*, que podemos entender como a interpretação mínima do texto, e o *âmbito da norma*, que seriam os dados da realidade que se relacionam com o campo material de aplicação da regra, se afiguram como componentes indissociáveis (são a estrutura da norma, segundo Müller), que, nesse processo construtivo, serão auxiliados pelos elementos dogmáticos, teóricos, políticos, econômicos e sociais, bem como pelas técnicas tradicionais de intepretação e decisão.

Assim, no lugar de definição de conceitos constitucionais, entram no lugar definição de normas constitucionais para aplicação a situações concretas a partir de uma metódica estruturante que reconhece a relação indissociável entre as normas e os fatos no processo de concretização. Desse modo, Realidade e Direito, assim como Sociedade e Constituição, encontram-se no processo decisório do STF, permitindo, em concreto, a realização do sistema jurídico a partir do Estado Democrático de Direito e dentro das contínuas demandas de uma sociedade complexa e desigual como a nossa.[51]

Como forma de orientar a análise de precedentes do STF que será realizada mais adiante, utilizaremos as seguintes 6 questões propostas por F. Müller para avaliação:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações?
2) Como ele as fundamenta?
3) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores?
4) Ou ele modifica a sua própria prática?
5) E como isso é sustentado argumentativamente?

---

[51] Como dito inicialmente no presente trabalho, o STF tem um importante papel institucional ao realizar o controle de constitucionalidades das políticas públicas tributárias, sinalizando para o legislador e para a sociedade os limites e os padrões do sistema tributário brasileiro, dando a ele a racionalidade prática de que necessita para atingir aqueles objetivos, os quais dificilmente são atingidos exclusivamente por intermédio das formulações abstratas do legislador e da pretensão arrecadatória sem limites dos Governos.

6) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

1.3.2 O que é âmbito material, âmbito normativo e programa da norma e qual a sua aplicação para a análise das decisões do STF?

A Teoria Estruturante do Direito e sua Metódica[52] têm, entre seus pilares, os conceitos de âmbito material da norma, programa da norma e âmbito normativo, os quais juntamente com os métodos tradicionais[53] e modernos de interpretação constitucional oferecem novos pontos de vista para racionalização, fundamentação e exposição das decisões, fornecendo também mais elementos para avaliação crítica das posições da Suprema Corte na aplicação do Direito, que podem ser úteis para todas as áreas jurídicas, inclusive, obviamente, o Direito Tributário, cujas bases normativas estão exageradamente dispostas na Constituição.

As palavras do seu criador, a seguir transcritas, esclarecem a importância desses novos elementos para a análise jurisprudencial e para, em nossa visão, de forma circular, auxiliar na reformulação do sistema jurídico a partir das novas decisões judiciais:

> As distinções entre âmbito material, âmbito normativo e programa normativo, suas subdivisões em cada caso concreto e o trabalho com estes conceitos estruturais não podem, em resumo, nem garantir sozinhos que as decisões sejam corretas, nem substituir os "métodos" tradicionais e recentes da aplicação do direito. Oferecem, sim, contudo, novos pontos de vista auxiliares, elementos adicionais para a racionalização, fundamentação e exposição, necessárias e minuciosas, que em numerosos momentos da análise jurisprudencial demonstram sua utilidade para o direito constitucional. [54]

---

[52] Muito resumidamente, de acordo com Müller, "A Teoria Estruturante do Direito" busca respostas reais às seguintes questões fundamentais: O que ocorre realmente quando um ordenamento jurídico está em funcionamento, quando ele funciona? Que fazem os juristas de fato quando dizem interpretar (aplicar) a norma?
Embora tais questões sejam relevantes para os propósitos deste trabalho, é importante registrar que consideramos úteis os conceitos da Teoria Estruturante tão somente para a análise das decisões judiciais de modo a entender como elas impactam o sistema jurídico, tornando-se novas normas jurídicas ou impactando na formulação de novas, seja por intermédio de limites ou incentivos ao legislador.
Contudo, é importante registrar que a pretensão do seu criador é muito mais extensa, pois Müller compreende que a norma jurídica não existe antes da sua concretização pelos Tribunais, havendo até esse momento mero texto de norma.
Embora útil a separação do texto de normas das normas em si, não nos parece que a normatividade advenha apenas das decisões dos tribunais, pois significaria compreender que as pessoas não levariam em conta as regras jurídicas ao tomarem suas decisões diariamente, o que sabemos que não é verdade. As decisões judiciais, em nossa visão, contribuem de outro modo para a normatividade, criando novas premissas e possibilidades jurídicas, bem como descartando outras opções aventadas pelos operadores do direito, ou seja, contribuem para a reformulação do sistema jurídico.

[53] Quanto aos métodos tradicionais de intepretação (gramatical, histórico, genético e sistemático), Müller entende que eles são inconclusivos no processo interpretativo. Para ele, tais métodos: (...) *não podem ser "aplicados a" um caso jurídico, mas tão somente ser mediados em cada caso individual com este, bem como com o teor normativo e material das normas jurídicas consideradas.* (...) *Só por meio da metódica é possível distinguir entre a interpretação e o desenvolvimento do direito.* (ob. cit., p. 65)

[54] Ob. cit., p. 29.

E prossegue afirmando que esses novos pontos de vista podem ser frutíferos para "conceitos da jurisprudência tais como 'proporcionalidade' e 'uso comum' ou para a fundamentação objetiva de conceitos discricionários e 'conceitos jurídicos não definidos'".[55]

Na Metódica Estruturante de Müller, o processo de concretização não se confunde com a interpretação, que seria somente um dos elementos do método. Esta metódica baseia-se na ideia de que o processo de concretização da norma é estruturado, ou seja, existem vários elementos de concretização a serem considerados e há uma vinculação entre eles:

> (…) a norma jurídica apresenta-se ao olhar realista como uma estrutura composta pelo resultado da interpretação de dados linguísticos (programa da norma) e do conjunto de dados reais conformes ao programa da norma (âmbito normativo). Nessa estrutura a instância ordenadora e a instância a ser ordenada devem ser relacionadas por razões inerentes à materialidade da questão [sachlich zusammengehören]. O texto da norma não é aqui nenhum elemento conceitual da norma jurídica, mas o dado de entrada/input mais importante do processo de concretização, ao lado do caso a ser decidido juridicamente.[56]

É, portanto, um modelo dinâmico de gênese da norma em contraposição ao modelo estático positivista de subsunção do fato à norma fixa e prévia, que sintetiza o trabalho do jurista na classificação conceitual, levando à determinidade (bestimmheit) dos conceitos jurídicos. A teoria de Müller parte de um enfoque indutivo, cujo início não se localiza em um conceito abstrato de norma jurídica (como ocorre no modelo dedutivo), mas na realização concreta do direito a partir das decisões judiciais.

Sob essa ótica de Müller, a norma jurídica não é apenas um dado orientador apriorístico no quadro da teoria da aplicação do direito, mas adquire sua estrutura em meio ao processamento analítico de experiências concretas no quadro de uma teoria da geração do direito (daí porque é um modelo dinâmico).

E a escolha de Müller pelo método indutivo é consciente, pois pretende evitar o método dedutivo que é o protagonista da maioria das teses jurídicas, que primeiro escolhem uma posição extrajurídica, normalmente filosófica, política ou ambas (p.ex. kantismo, marxismo, a hermenêutica de Gadamer, ou pragmatismo universal de Habermas) para, depois, aplicar estas posições extrajurídicas, pela via dedutiva, às situações jurídicas dentro de um ordenamento jurídico concreto.[57]

---

[55] Ob. cit., p. 29

[56] MÜLLER, Friedrich. Positivismo. Tradução de Peter Naumann e revisão de Paulo Bonavides. In: Boletim dos Procuradores da República. Ano III, n. 29, setembro, 2000, p. 07.

[57] "... a concepção estruturante de norma trata com reserva todos os tipos de intepretação e decisão que procuram obter soluções mais concretas diretamente a partir de princípios gerais ou de tese da filosofia do direito. Tal concepção racionaliza a construção de normas, sobretudo ao aumentar o número de pontos de vista metódicos

Para Müller, isso é uma forma de colonização científica, e em certos casos de colonização ideológica".[58] Por isso, sua teoria utiliza-se do método indutivo para interpretação e aplicação da norma, isto é, parte dos problemas práticos (análise crítica destes), cuja concretização da norma é feita de modo consciente e refletido, explicado, fundamentado, compreensível, de tal forma que possa ser controlada por outros atores da vida jurídica em sociedade.

Assim, a Teoria Estruturante considera como objetos normativos tudo que influi, de algum modo, no processo decisório, dividindo-os em *sprachdaten* e *realdaten*, ou seja, dados da linguagem e dados reais. Os dados da linguagem seriam os textos das normas (dados primários) e os dados reais seriam aqueles veiculados pela linguagem acerca dos acontecimentos da realidade (dados secundários). Seria uma teoria, nos dizeres do próprio autor, "decididamente 'impura'" [em oposição a Teoria Pura de Kelsen], pois "trabalha com tudo o que caracteriza o *direito real de uma dada sociedade*, e não somente sua forma geral",[59] que seriam os textos legais.

Ralph Christensen, jurista francês e um dos principais estudiosos da teoria de Müller, assim definiu os conceitos de programa da norma, âmbito da norma, âmbito material e âmbito do caso:

> Denomina-se "programa da norma" o resultado da interpretação do texto da norma, formado a partir dos dados primaciais da linguagem. (...) "âmbito da norma" é um conceito a ser determinado estruturalmente que se refere às partes integrantes materiais da normatividade que são coconstitutivas da norma. (...) "âmbito material" designa a totalidade das hipóteses sobre a questão de fato inicialmente introduzidas de forma associativa para fins de narrativa do caso e o "âmbito do caso" representa um recorte do "âmbito material".[60]

Christensen, em outra passagem desse mesmo texto, aponta que a análise do "âmbito da norma é efetuada mediante a divisão funcional do trabalho com as ciências sociais, (...) com a "inclusão controlada da realidade social" na concretização da norma.[61] E, de acordo com Müller, "[s]ob o ponto de vista da teoria da norma, a estrutura básica do âmbito normativo é parte integrante da normatividade jurídica. Devido ao fato de alterar seu âmbito normativo na extensão ou no conteúdo, uma norma constitucional pode tornar-se

---

que precisam de fundamentação...". (Müller, Friedrich. Teoria Estruturante do Direito. SP: Revista dos Tribunais, 3ª ed., 2011, p. 237:

[58] Müller, 2013, p. 237.

[59] Müller, 2013, p. 243.

[60] Christensen, Ralph. Teoria Estruturante do Direito. *In* O Novo Paradigma do Direito. Introdução à teoria e metódica estruturante. SP: Editora Revistas dos Tribunais, 3ª ed., 2013, p. 207.

[61] Idem, pp. 209/210.

inconstitucional."[62] Isso porque a *estrutura da norma*, segundo Müller, depende da coesão entre os seus elementos conceituais (*programa normativo – âmbito normativo*) e não de relações entre pontos de referência recebidos da teoria jurídica tradicional, tais como: ser e dever-ser, previsão legal e consequência jurídica, norma e fatos.

Müller afirma que toda "norma afeta a certos fatos do mundo social, os pressupõe, deve confirma-los ou modifica-los".[63] E prossegue esclarecendo as relações existentes entre o âmbito material, programa da norma e âmbito da norma:

> Do conjunto de fatos afetados por um preceito, da parcela de realidade que haja de regular, isto é, do âmbito material, extrai o preceito legal ou "programa normativo", que há de ser interpretado sobretudo mediante os recursos tradicionais, o âmbito normativo na qualidade de parte integrante do preceito. O âmbito normativo não é, por conseguinte, um conglomerado de fator materiais, senão uma conexão, expressa como realmente possível, de elementos estruturais extraídos da realidade social desde a perspectiva seletiva e valorativa do programa normativo, e que, habitualmente se encontram pré-formados juridicamente. (...)
> Os elementos materiais que têm suas raízes no real só formam parte do âmbito normativo na medida em que possa se demonstrar, ao concretizar a norma para um caso concreto, que se trata de componentes imprescindíveis da normatividade concreta.[64]

Para Müller, os "âmbitos normativos dos preceitos jurídico-constitucionais resultam ser especialmente férteis e, com frequência, decisivos para a concretização",[65] razão pela qual, diz:

> A jurisprudência constitucional tem, neste sentido, um valor cognitivo exemplar para os requisitos da hermenêutica jurídica, (...) permite descobrir o valor que os elementos do âmbito normativo podem adquirir tanto para o conhecimento concreto com para o desenvolvimento da dogmática jurídico-constitucional, (...) permite também examinar (...) até que ponto os tribunais, com seu recurso a circunstâncias materiais, têm atraído a fatores do âmbito normativo ou talvez apenas ao do âmbito material; isto é, até que ponto julgaram atendo-se devidamente às normas ou prescindindo indevidamente delas.[66]

No tocante à norma jurídica que se realiza por intermédio da decisão judicial, deve-se ficar claro que não estamos tratando daquela norma individual e concreta, cuja aplicação limita-se às partes do conflito, mas sim da própria norma geral (agora norma-decisão, pois delimitado seu campo de normatividade), utilizada para solucionar o caso e, justamente por manter seu atributo de generalidade, poderá ser utilizada em situações análogas que compartilhem dos mesmos elementos estruturais daquela norma (programa da norma e âmbito

---

[62] Müller, Friedrich. Teoria Estruturante do Direito. SP: Revista dos Tribunais, 3ª ed., 2011, p. 149.
[63] Müller, 2013, p. 27.
[64] Ibidem, p. 27.
[65] Müller, 2013, p. 28.
[66] Ibidem, p. 28.

da norma), o que demonstra a relevância da transparência e da clareza desses elementos na decisão.[67]

Esses elementos, como reconhece Müller, constituem pontos de vista auxiliares do julgador que se somam aos métodos tradicionais de interpretação e aos mais modernos instrumentos de jurisdição constitucional para trazer ferramentas adicionais para "racionalização, fundamentação e exposição, necessárias e minuciosas, que em numerosos momentos da análise jurisprudencial demonstram sua utilidade para o direito constitucional".[68]

Ou seja, e no tocante aos temas tributários, quanto mais completas forem as decisões do STF, permitindo que os jurisdicionados identifiquem com clareza o programa e o âmbito da norma que foi estabelecida no julgamento, bem como o âmbito material e o âmbito do caso (parte daquele) que foram considerados relevantes, isso levará à mais consistência normativa no sistema tributário, servindo tais decisões como melhores critérios de decisão para futuros casos, com os quais o STF está comprometido, e não de meros recursos retóricos para a construção de teses jurídicas momentâneas e estratégicas por advogados ou julgadores, como vemos acontecer com frequência atualmente.

1.4 As contribuições das teorias da argumentação jurídica e do pensamento tópico para a análise crítica da jurisprudência tributária do STF

1.4.1 A concretização da norma a partir do problema

A concretização da norma é um processo estruturado cujos elementos, segundo Friedrich Müller, e seu método concretista de inspiração tópica, seriam:

> 1) métodos tradicionais de interpretação de textos (gramatical, histórico, sistemático e finalístico);
> 2) âmbito da norma;
> 3) dogmática;
> 4) teorias da Constituição;
> 5) elementos técnicos de solução e
> 6) elementos políticos-jurídicos ou político-constitucionais.[69]

---

[67] Nesse sentido, Olivier Jouanjan: "Deve-se acrescentar a importante observação seguinte: a norma jurídica não é norma individual. Ela permanece geral. O campo normativo não é identificável aos dados da espécie. O campo normativo sendo composto dos elementos de um setor da realidade social quantitativa e qualitativamente pertinentes ao olhar do programa normativo, ou para dizê-lo de outra forma: o setor da realidade social sendo analisado em suas estruturas normativamente pertinentes, a norma desenvolvida é reiterável para os casos análogos." (De Hans Kelsen a Friedrich Müller – Método Jurídico Sob o Paradigma Pós-Positivista. In O Novo Paradigma do Direito. Introdução à teoria e metódica estruturante. SP: Editora Revistas dos Tribunais, 3ª ed., 2013, pp. 213)

[68] Müller, 2013, p. 29.

[69] BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 27ª ed., SP: Malheiros, 2013, p. 523.

De acordo com a Teoria Metódica Estruturante, de Müller, tratada brevemente no tópico precedente, os itens 1, 2 e 3 possuem relação direta com a construção da norma, enquanto os demais relacionam-se indiretamente. Por isso, em caso de conflitos entre os elementos, aqueles preferem a estes últimos.

Segundo Paulo Bonavides,[70] a teoria de Müller ressuscita elementos da tópica no processo de interpretação da norma constitucional, que deve ser feita a partir do problema e, especialmente, com base nos fatos, que têm lugar de destaque na concretização da norma, ao contrário do que ocorre nas teorias lógico-dedutivas que o colocaram como mera premissa menor no processo subsuntivo de aplicação, com importância diminuta, portanto, na construção da norma em si. Esta, a norma, tem lugar em momento prévio, i.e., na implementação (descoberta ou escolha, se assim se preferir) da premissa maior, o que tradicionalmente se dá a partir do discurso baseado nos métodos tradicionais de interpretação de textos.[71]

O professor emérito da Universidade Federal do Ceará assim resume o método concretista de Müller:

> Todas as diligências se concentram em estruturar e racionalizar o processo de concretização da norma, de modo que a atividade interpretativa, deixada aberta pela tópica, possa com a racionalização metodológica ficar vinculada, não se dissolvendo por conseguinte o teor de obrigatoriedade ou normatividade da regra constitucional.[72]

Nesse contexto em que se potencializa o processo de concretização da norma a partir do problema, a partir da realidade, e especialmente da abertura da atividade interpretativa, que vai muito além dos métodos tradicionais, torna-se relevante analisar algumas das contribuições teóricas e metodológicas proporcionadas pelos juristas que buscaram demonstrar a relevância da argumentação jurídica na construção do direito.

Nos dedicaremos, nos próximos dois tópicos, a analisar alguns dos elementos que sustentam a teoria da argumentação jurídica proposta por Manuel Atienza e Neil MacCormick, buscando, com isso, identificar os limites desse processo de concretização da norma a partir do problema, e as possíveis contribuições que essa metodologia teria para a

---

[70] Ob. cit., p. 514/516.

[71] Diz-se limitados não porque haveria algum método perfeito e totalizante da interpretação, mas sim porque neles ficam encobertos dados, escolhas pessoais e preferências políticas do intérprete, dados que deveriam ser explicitados de algum modo no processo de concretização da norma, de modo a fornecer à comunidade mais elementos que possibilitem o consenso, o dissenso, a crítica racional e, se necessário, a reformulação do sistema jurídico, a partir de novas arranjos normativos.

[72] Ob. Cit., p. 512.

criação do direito tributário sobre bases diferentes das que oferece o método lógico-subsuntivo, servindo portanto como uma ferramenta mais completa de análise do fenômeno jurídico, especialmente as decisões judiciais.

1.4.2 A importância da argumentação jurídica para a construção do direito

A perspectiva atual de alguns teóricos da argumentação é claramente material. Ou seja, não se busca apenas (embora tal análise ainda permaneça relevante) analisar se os argumentos estão formalmente bem estruturados em termos lógico-jurídicos, mas sim sua aplicação em concreto e os resultados que advém dessa operação, os quais, se distanciados verdade e da correção pretendidas em dado momento, serão tão incorretos e inconvenientes quanto uma contradição lógica. Nesse sentido, esclarece o professor espanhol, Manuel Atienza, que:

> "argumentar já não consiste em apresentar uma série de proposições estruturadas de uma determinada maneira, mas sim a atividade de oferecer razões (boas razões) sobre como é o mundo ou sobre como alguém deve atuar nele. O centro se situa, então, nas premissas (e na conclusão), mas não entendidas enquanto enunciados dotados de certa forma; aquilo que de fato interessa aqui é precisamente seu conteúdo de verdade e de correção...".[73]

O enfoque no conteúdo de verdade e de correção das premissas (e por óbvio também da conclusão, que delas é consequência, mas não por isso perde sua importância na análise)[74] é característica comum dos teóricos que se dedicaram ao estudo da tópica, como o alemão Theodor Viehweg, que propôs, no século passado, uma teoria que demonstra que o raciocínio jurídico, especialmente aquele baseado na Constituição e na solução de problemas jurídicos complexos, é essencialmente tópico.[75]

Viehweg resgata a tópica, peça da retórica grega, integrando-a com elementos e estudos desenvolvidos pela lógica, linguística e da teoria da comunicação. Seus estudos buscaram compreender de que forma a tópica influencia na estrutura da Ciência do Direito. De acordo com Viehweg, o método tópico/retórico lida com o verossímil e o provável, sendo

---

[73] Curso de Argumentación Jurídica, 2015, Brasília. Realizado pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. O curso ministrado pelo próprio Manuel Atieza teve como base a obra do jurista espanhol "Curso de Argumentación Jurídica", Madrid: Trotta, 2013. As citações foram extraídas do material utilizado durante o curso, que foi uma tradução livre do original, por isso não são citadas as páginas.

[74] Convém relembrar a passagem do voto do Ministro Nelson Jobim, do STF, no julgamento do RE 198.088, em que ficou consignado que as consequências de uma decisão judicial podem ser suficientes para determinar o equívoco das premissas.

[75] VIHEWEG, Theodor. Tópica e Jurisprudência. RS: SAFE, 2007.

o senso comum o seu ponto de partida. Em contrapartida, o método cartesiano visa a uma sistematização dedutiva perfeita, que parte de premissas verdadeiras e evidentes.

A ciência trabalha com verdades eternas e afirmações que tem pretensões de validade em todas as situações (universais). A sabedoria prática está relacionada com o que é provável. O grande problema ocorre quando o pensamento científico passa a ser visto como a única fonte válida e correta do conhecimento, relegando a sabedoria prática a um conhecimento de nível inferior.

Para Viehweg, o modelo de sistematização dedutiva, dos matematistas do sec. XVII, seria inadequado/insuficiente para organizar o saber jurídico, retirando ou ocultando dele características fundamentais,[76] como a sabedoria prática por exemplo, daí porque demonstrou a utilidade do pensamento tópico para o direito. A tópica é uma técnica de pensar por problemas.[77]

Não se trata de um abandono por completo do sistema dedutivo, mas uma readequação da sua utilização, tendo em vista sua incapacidade de regramento da vida em sociedade por intermédio da formalização lógica.[78] A tópica seria uma tentativa de fundamentar outros parâmetros de racionalidade, agora fundados no discurso e na discutibilidade; uma reabilitação da filosofia prática em contraposição com a filosofia lógica.

Como afirma Tércio Sampaio, "é evidente que a interpretação tende a perturbar sensivelmente o rigor do sistema dedutivo",[79] daí a utilidade do pensamento tópico para a construção do direito a partir da relação entre doutrina e práxis social, que exige do jurista, ao realizar a interpretação dos materiais jurídicos à sua disposição, um modo de pensar por problemas, a partir deles e em direção a eles. Ainda com Tércio, temos que "pensar topicamente significa manter princípios, conceitos, postulados, com um caráter problemático, na medida em que jamais perdem sua qualidade de tentativa".[80]

A análise tópica entende o direito enquanto prudência, mais do que como ciência, o que significa exigir do jurista outras qualidades no ato de interpretar, tais como: experiência

---

[76] A questão do sistema no direito passa a ser um ponto relevante, tendo em vista sua proximidade com o ideal de ciência. Tal ligação teve início no sec. XVII, surgindo como uma ideia de agregado ordenado de verdades, que pressupõe uma dedução correta do ponto de vista formal. Nesse modelo, passa a ser racional aquilo que está de acordo com os métodos científicos. Põe se em cheque o conhecimento em desacordo com tais métodos, pois ou os raciocínios são logicamente fundados e controláveis ou são fruto de arbitrariedade, por se impossível sua fundamentação e controle.

[77] Um estilo de pensamento, nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz, no prefácio à versão brasileira da obra de Theodor Viehweg, Tópica e Jurisprudência.

[78] Segundo Tércio: "No Direito, são topoi, neste sentido, noções como interesse, interesse público, boa fé, autonomia da vontade, soberania, direitos individuais, legalidade, legitimidade (...)".Ob. Cit., prefácio.

[79] Ob. Cit., prefácio.

[80] Ob. Cit., prefácio.

de vida, sabedoria, virtude para sopesar argumentos e para confrontar respeitosamente opiniões prós e contras e, principalmente, decidir com equilíbrio, ética e responsabilidade social.

Para Viehweg, a tópica seria uma doutrina do agir correto, que tem muito mais utilidade para o saber jurídico do que a doutrina sistemática do pensar correto (ou do entendimento correto), até porque o entendimento só se dá numa situação de discurso, com partícipes determinados, dependendo, desse modo, da teoria da ação.

Paulo Bonavides, citando Otte, Alexy e Horn (baseados em Viehweg e Esser), assim define a tópica:

> Uma técnica de investigação de premissas, uma teoria da natureza de tais premissas bem como de seu emprego na fundamentação do Direito e, enfim, uma teoria de argumentação jurídica volvida primariamente para o problema, para o caso concreto, para o conceito de compreensão prévia (Vorverständnis), único apto a fundamentar um sistema material do Direito, em contraste com o sistema formal do dedutivismo lógico, carente de semelhante fundamentação.[81]

Segundo Alexy,[82] a tópica pode significar três coisas diferentes:

> 1) uma técnica de buscar as premissas para um argumento;
> 2) uma teoria sobre a natureza dessas premissas;
> 3) uma teoria sobre a forma de aplicação dessas premissas aos argumentos na justificação de decisões.

Para quaisquer delas, a teoria da argumentação teria um importante papel. Ao buscar uma fundamentação completa – ressalte-se uma das exigências da Teoria Estruturante, de Müller –, a análise do discurso em todas as suas funções (sintática, semântica e pragmática), proporcionada pela teoria da argumentação, é essencial à construção de uma dogmática e de uma prática jurídica mais consistente e não meramente autoritária.

A decisão judicial deve se estruturar retoricamente com a pretensão de convencimento não só das partes envolvidas, mas também de toda a comunidade jurídica que poderá valer-se dessa decisão tanto para o estudo crítico do sistema jurídico quanto como uma nova razão

---

[81] Ob. Cit., p. 512. Ainda de acordo com Bonavides:
"A Constituição representa pois o campo ideal de intervenção ou aplicação do método tópico em virtude de constituir na sociedade dinâmica uma estrutura aberta e tomar, pelos seus valores pluralistas, um certo teor de indeterminação. Dificilmente uma Constituição preenche aquela função de ordem e unidade, que faz possível o sistema se revelar compatível com o dedutivismo metodológico. (...) os métodos clássicos são igualmente rebaixados à condição de pontos de vista ou topoi, a saber, instrumentos auxiliares que o intérprete em presença do problema poderá empregar ou deixar de fazê-lo (...) desde que convenham ao esclarecimento e solução do problema. A abertura metodológica é completa e a argumentação persuasiva terá por ponto de apoio essencial o consenso, e por ponto de partida uma espécie de "compreensão prévia" (Vorverständnis), tanto do problema quanto da Constituição." (ob. cit., p. 510)

[82] ALEXY, Robert. Teoria da Argumentação Jurídica. SP: LANDY, 2001, p. 31.

para agir que tal decisão fornecerá, na medida em que seus fundamentos ostentem os elementos da verdade, correção, universalidade, coerência e consistência.

De acordo com Neil MacCormick, justificar uma decisão prática significa necessariamente uma referência a premissas normativas,[83] as quais, contudo, devem ser utilizadas pelo intérprete, em sua argumentação teórica ou prática, como razões coerentes e consistentes, que veiculam conteúdos de verdade e de correção suficientes para a solução de problemas (teóricos ou práticos), que podem ser utilizados para outros problemas semelhantes (universalizáveis).

Como aponta Atienza, as argumentações teóricas estão dirigidas ao conhecimento e as práticas dirigidas à ação, sendo que tanto umas quanto outras têm um compromisso com a verdade e correção das premissas (fáticas ou normativas) que são utilizadas, mas também devem estar comprometidas com as conclusões a que essas premissas levam, que devem ser coerentes, consistentes e universalizáveis. Tais premissas não seriam apenas enunciados linguísticos, mas sim fatos em sentido lato, i.e., fatos físicos, fatos psicológicos e fatos institucionais, constituindo, todos esses, possíveis razões para os argumentos apresentados e conclusões alcançadas.[84]

Ainda em Atienza, temos que a relevância das premissas utilizadas é essencial para essa perspectiva material da argumentação jurídica. A relevância das premissas é verificada a partir da análise de três componentes.

Primeiro, o componente formal, de acordo com o qual as premissas devem seguir o padrão lógico do silogismo subsuntivo, em que à premissa normativa geral deve se adequar a premissa fática específica. Segundo, tanto as premissas normativas quanto fáticas dependem da interpretação, cujos fundamentos devem ser explicitados. Terceiro, as premissas normativas e fáticas devem decorrer de enunciados válidos (perante o sistema jurídico para as normativas e perante os critérios epistemológicos existentes em dado momento para as fáticas).

A análise da relevância das premissas tem especial importância na solução dos casos difíceis[85].

---

[83] ATIENZA, Manuel. As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica. 2ª edição. RJ: Forense Universitária, 2012, Capítulo 5 do livro digital, tópico 1.2. Argumentação prática e argumentação jurídica segundo MacCormick. Proposição geral.

[84] ATIENZA, curso de argumentación, realizado na UnB.

[85] A definição de casos difíceis e casos fáceis certamente é bastante discutível, sendo questionáveis as tentativas de classificação prévia e fora de um dado contexto. Apesar dessa dificuldade de conceituação prévia, nos parece que algumas características podem ser identificadas. Assim, difíceis seriam aqueles casos em que não existe

Costuma-se dizer que as regras seriam premissas peremptórias, que veiculam razões para agir, razões autoritativas, as quais, se não questionada sua validade, fundamentam as práticas sociais nelas baseadas. Sendo assim, configuram premissas (normativas) relevantes para a solução dos casos, até que se questione a solução por elas veiculadas, momento em que a relevância da premissa é posta em dúvida. Neste momento, outras premissas devem ser utilizadas, premissas não peremptórias (como os princípios), baseadas em razões justificativas, e nos critérios da universalidade, coerência e adequação das consequências, além de consistente argumentação que articule elementos de filosofia moral e política de forma clara e evidente.[86]

E o enfoque material da argumentação põe ênfase na dimensão pragmática da linguagem – tal como a Teoria Estruturante –, ao articular conteúdos tanto da lógica formal quanto dos elementos materiais. Nessa concepção pragmática da argumentação, destacam-se o diálogo e o consenso como importantes fatores para se chegar a verdade ou se estabelecer a correção. Isso significa que, por mais que as boas razões tenham forte peso na argumentação e na busca da verdade, é necessário que tais razões tenham sido fruto de amplo debate na sociedade. Ou, ainda que o debate não tenha sido tão amplo, que as conclusões não sejam fruto de qualquer forma de autoritarismo (político ou científico).

---

resposta evidente e indiscutível dada pelo sistema jurídico para sua solução ou, ainda que exista, tal solução está sendo colocada em cheque pela sociedade (seja toda ela, seja um pequeno grupo, seja uma única pessoa). Já os casos fáceis seriam aqueles cujas premissas normativas (enunciados gerais) veiculam soluções para as situações da vida (razões para agir) que são evidente e indiscutivelmente aceitas pela sociedade num dado momento (o que não afasta eventuais divergências interpretativas que ocorram nos processos judiciais, acerca da aplicação de determinada norma aos fatos provados na demanda).

[86] Segundo Atienza:

"Necessitamos recorrer, também, a outros critérios mais ou menos materiais (de universalidade, de coerência, de adequação das consequências etc.) e, enfim, a uma filosofia moral e política que permita articular, estabelecer alguma ordem entre os diversos tipos de razões justificativas que concorrem no Direito: formais ou autoritativas e substantivas; de correção e de fim; institucionais.

Tal qual as entende Summers, as razões formais ou autoritativas consistem em apelar para algum tipo de autoridade jurídica: a lei, o precedente, etc. As substantivas derivam sua força justificativa de considerações de caráter moral, econômico, político e, em geral, social. Nas finalistas, essa força procede de que sirvam para apoiar uma decisão que previsivelmente contribuirá a um fim valioso. As de correção apelam a uma norma moral válida que se aplica à situação. As institucionais, por fim, são razões dos outros tipos que aparecem vinculadas a papéis ou processos institucionais específicos. Pois bem, não é possível estabelecer uma hierarquia estrita entre esses tipos de razões, mas caberia, sim, reconstituir o funcionamento dos Direitos dos Estados Constitucionais (sua "lógica interna") dizendo que nos mesmos opera uma hierarquia fraca, derrotável, de acordo com a qual as razões substantivas prevalecem (ou deveriam prevalecer) frente às normas formais ou autoritativas, no sentido de que o intérprete e/ou aplicador do Direito deve procurar que se satisfaçam as razões subjacentes às normas (que são de caráter substantivo), embora as razões autoritativas assinalem um limite intransponível. Dentro do grupo das razões substantivas, as razões de correção gozam de prioridade *prima facie*, ainda que em certas circunstâncias excepcionais poderiam ser derrotadas por razões de fim (por objetivos sociais). Além disso, umas e outras (as razões substantivas desses dois tipos) poderiam também ser derrotadas por razões institucionais." (curso de argumentación)

Como se vê, a concepção pragmática tem essencialmente uma perspectiva dialética da argumentação, sendo esta vista como uma atividade social orientada a produzir efeitos na vida dos participantes do debate.

Em conclusão ao tópico, tem-se por demonstrada a importância das concepções pragmáticas, lógico-dedutivas e materiais para a argumentação jurídica. Nenhuma tem prevalência *a priori* no ato de interpretação e aplicação do direito. Tanto os aspectos formais, quanto os elementos materiais, e a busca pelo consenso dialético são relevantes e não podem deixar de ter lugar, de alguma forma, na argumentação jurídica.

1.4.3 Avaliação dos argumentos judiciais

No contexto de uma teoria da argumentação em sua acepção material, tem-se a exigência de que toda decisão judicial precisa ser fundamentada com base em boas razões, que consigam persuadir e convencer os jurisdicionados.[87]

Atienza apresenta a seguinte definição do que seria uma boa fundamentação judicial:

> Um bom argumento, uma boa fundamentação judicial, significa então oferecer um raciocínio que tenha uma estrutura lógica reconhecível e que satisfaça um esquema de inferência válido – dedutivo ou não –; baseado em premissas, em razões, relevantes e suficientemente sólidas (pelo menos, mais sólidas do que as que poderiam ser apresentadas em favor de outra solução); e que persuade de fato ou tenderia a persuadir um auditório que obedece a certas condições ideais: informações suficientes, atitude imparcial e racionalidade. Se prestarmos atenção também à atividade de argumentar (e não apenas ao resultado), às condições acima deve ser adicionado o respeito às regras da discussão racional por parte dos participantes na argumentação, dos autores da motivação.[88]

A ideia em torno de uma boa fundamentação judicial nos leva ao polêmico debate em torno da questão de haver sempre uma única resposta correta cada caso ou controvérsia interpretativa. Ao tratar da discussão em torno da tese da única resposta correta, Atienza[89] aponta que as decisões judiciais precisam atender aos seguintes critérios:

1) razões - não se aceita decisões sem motivação ou com motivação insuficiente. Deve-se buscar a melhor fundamentação possível para o caso;

---

[87] Dois problemas preocupam os estudiosos da argumentação jurídica: "a seleção das normas e dos fatos que serão considerados numa situação." "BARROSO, Luís Roberto. BARCELOS, Ana Paula, **O Começo da História: a Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro**. *In* Interpretação Constitucional. SP: Malheiros, 2010, p. 295."

[88] Capítulo VII do Curso.

[89] Atienza concorda com a tese da única resposta correta. Segundo ele, essa é a postura do juiz, do advogado e do jurista frente a qualquer caso. Sempre assumimos uma posição e, para nós, consideramos que essa posição é a única resposta correta. (ATIENZA, curso de argumentación)

2) universalidade - não pode ser uma decisão *ad hoc*, a qual o tribunal não estará disposto a usá-la em outros casos. Universalidade não deve ser confundida com generalidade;
3) coerência - não é apenas lógica, mas também consistência normativa e moral (Dworkin chama coerência de integridade);
4) consequências;
5) moral positiva e crítica;
6) razoabilidade ("razonabilidade").

Esses critérios nos dão elementos para a análise das decisões de forma crítica. Eles indicam um padrão de racionalidade objetivo para se definir uma decisão como boa, por mais que alguém possa, em algumas circunstâncias, discordar da conclusão alcançada pelo julgador.

Assim, temos que a decisão deve ter uma estrutura lógica (dedutiva ou indutiva), argumentos baseados em razões consistentes e relevantes para a solução da questão (e, por óbvio, para afastar as razões opostas), que sejam compreensíveis pelos jurisdicionados, os quais poderão utilizá-la, se necessário, como padrão de racionalidade jurídica prática para definir a correta interpretação jurídica numa situação futura idêntica (ou semelhante).[90]

Nesse contexto, surgem outros critérios para avaliação da argumentação judicial, os quais são relevantes para o presente trabalho, tendo em vista sua utilidade para a crítica qualitativa dos precedentes judiciais, em especial os do Supremo Tribuna Federal.

Tais critérios são: universalidade, coerência e aceitabilidade das consequências.

Essa é a proposta da teoria de Neil MacCormick, que reconhece que a argumentação jurídica não é exclusivamente uma prática dedutiva (silogística), embora também defenda a importância do raciocínio dedutivo com critério formal de correção das decisões, na medida em que estabelece limites (formais), dos quais julgador não deveria se afastar no ato de decidir, sob pena de sua decisão carecer de mínimos fundamentos racionais, beirando o arbítrio e a irresponsabilidade social, posturas claramente condenáveis por qualquer estado democrático de direito atualmente.

---

[90] Baseando-se em Giovanni Tarello, Atienza lista 15 argumentos interpretativos, lógicos e não lógicos, mais utilizados em várias culturas. Seriam eles: "a contrario, a simili, a fortiori; da plena regulação jurídica; da coerência da regulação jurídica; psicológico; histórico; apagógico; teleológico; econômico; de autoridade; sistemático; baseado na natureza das coisas; da equidade; a partir de princípios."
Segundo Atienza, "a análise que Tarello efetua de cada um deles não se centra em seus elementos formais (considera que só alguns deles têm uma forma lógica reconhecível), senão o que leva em consideração são, sobretudo, elementos de caráter material e pragmático; assim, analisa sua origem e sua evolução histórica e segue mostrando como, cada um deles, têm uma maior ou menor força persuasiva segundo qual seja a cultura jurídica ou o ramo do Direito em que o utilizem. Digamos que é um exemplo do que logo (Tarello faz sua classificação em meados da década de setenta do século XX) se chamaria de 'lógica informal' ou 'argumentação crítica'." (ATIENZA, curso de argumentación)

Contudo, MacCormick também reconhece que existem situações em que não há uma lei clara da qual se deduza a decisão ou mesmo um precedente específico vinculativo. Esta é a situação dos denominados *hard cases*, justamente os que normalmente são decididos pela nossa Corte Suprema, nos quais as soluções precisam ser construídas a partir de outros critérios, que vêm se somar ao raciocínio lógico (dedutivo ou não).

A teoria de MacCormick nos parece de grande utilidade prática para aferição da qualidade dos argumentos judiciais nesses casos difíceis, pois nos oferece critérios materiais para avaliação das soluções interpretativas. Tais critérios seriam justamente os requisitos da universalidade, coerência e avaliação das consequências, que estão conectados entre si, como a trama de um tecido: o tecido do sistema jurídico.

O critério da universalidade aplica-se tanto a problemas normativos quanto fáticos. Tal critério é corolário do princípio da justiça (formal), que demanda tratar igualmente aqueles que estão numa mesma situação (fática/normativa). Nos termos das regras fundamentais do discurso racional de Alexy, significa que "todo falante que aplique um predicado *F* a um objeto *a*, deve estar disposto a aplicar *F* também a qualquer outro objeto igual a *a* em todos os aspectos relevantes".[91]

Tal critério, portanto, exige que na argumentação judicial sejam bem delimitados tanto as premissas normativas quanto as fáticas (âmbito material, âmbito normativo e programa da norma, de acordo com a Teoria Estruturante), que foram consideradas relevantes pelo julgador e que poderão ser universalizáveis, i.e., poderão ser utilizadas em todos as demais situações que possuam características fáticas e normativas semelhantes, bem como servirão de material jurídico sobre os quais poderão se debruçar teóricos e práticos do direito na permanente reformulação do sistema jurídico.[92]

O critério da coerência parte da premissa de que o ordenamento jurídico não é um amontoado de regras jurídicas desconexas, mas sim como um grupo de normas que fazem sentido quando analisadas em conjunto, sendo que cada decisão, especialmente aquelas proferidas pelo STF nos casos emblemáticos, confere novas roupagens para as normas interpretadas na decisão, o que passa a fazer parte desse sistema, entrando nesse fluxo interpretativo eterno.

---

[91] ALEXY, Robert. Teoria da Argumentação Jurídica. SP: LANDY, p. 283.

[92] Daí porque Luís Roberto Barroso e Ana Paula Barcelos afirmam com correção que "um conflito normativo deve ser resolvido em favor da solução que apresente em seu suporte o maior número de normas jurídicas", articuladas a partir de uma argumentação devidamente motivada. (BARROSO, Luís Roberto. BARCELOS, Ana Paula, ob. cit., 293.)

MacCormick distingue coerência normativa e coerência narrativa. Esta relaciona-se com os fatos da decisão, que devem ser apresentados de modo mais completo possível para a solução da questão, e devem fazer parte de uma sequência inteligível de eventos que façam sentido como um todo harmônico. A coerência narrativa configura um importante componente na justificação das decisões jurídicas (âmbito do caso e âmbito material), o que será feito a partir de elementos da experiência racional, do senso comum e dos avanços científicos de cada momento, que nos dão novas formas de nos relacionarmos com o mundo.

A coerência normativa relaciona-se com o caráter valorativo do ordenamento jurídico, seria, nos termos do próprio MacCormick, a "compatibilidade axiológica entre duas ou mais regras, todas justificáveis em vista de um princípio comum."[93]

Ocorre que "a demonstração de que uma decisão está coerente com um princípio geral e que este princípio é coerente com o ordenamento jurídico como um todo é necessária, mas não suficiente para justificar tal decisão em um hard case",[94] e aí entra o critério de avaliação das consequências.

Segundo MacCormick, "a avaliação de consequências pertinentes depende de critérios de justiça e de senso comum; e, acima de tudo, da referência a princípios constitucionais básicos que por sua vez recorrem a pressupostos fundamentais sobre filosofia política e moral, bem como a correta distribuição da autoridade entre os órgãos superiores do Estado."[95]

Os argumentos consequencialistas têm como uma de suas finalidades a avaliação da adequação das decisões às condições sociais, econômicas, políticas etc., o que reforça o caráter material da argumentação jurídica e potencializa seu papel de protagonismo na reconstrução do sistema jurídico.

É uma exigência dos modernos estados constitucionais, como o nosso, que os juízes avaliem as consequências de suas decisões, ainda que tal critério não seja único, nem o preponderante na análise (haja vista a necessidade que ela tenha coerência normativa e fática, bem como possa ser universalizável), e demonstre em suas razões que a avaliação consequencialista foi feita e quais foram suas opções para solucionar a questão jurídica.

---

[93] MACCORMICK, Neil. Retórica e Estado de Direito, p. 301.

[94] MARTINS, Argemiro; ROESLER, Claudia e JESUS, Ricardo. A Noção de Coerência na Teoria da Argumentação Jurídica de Neil Maccormick: Caracterização, Limitações, Possibilidades. Texto acessado em 01/03/2016, às 21:03, no seguinte endereço eletrônico: www6.univali.br/seer/index.php/nej/article/download/3281/2064.

[95] MACCORMICK, Neil. Argumentação jurídica e teoria do direito. SP: Martins Fontes, 2006, p. 178.

Ao assim proceder, torna-se possível à sociedade a "reavaliação consequencialista dos precedentes e linhas de jurisprudência, cujas justificações originais sejam poucos sólidas ou tenham deixado de ser adequadas às condições sociais contemporâneas."[96]

Nos parece que o critério da adequabilidade das consequências, proposto por MacCormick, ganha maior potencial explicativo, e até mesmo crítico da argumentação jurídica da decisão judicial, quando integrado pelo ponto de vista do âmbito normativo da norma, proposto por F. Müller. Afinal, ao elucidar o âmbito da norma, i.e., os elementos de fato (materiais) que estão no espectro valorativo da norma, o julgador demonstra que aspectos da realidade são relevantes para a concretização da norma, o que já estabelece parâmetros verificáveis para que o julgador demonstre qual realidade teve peso em sua análise, bem como que consequências ele vislumbrou a partir da normatividade estabelecida na concretização realizada.

Prosseguindo um pouco mais com a teoria de Neil MacCormick, tem-se que numa decisão é necessário que possamos distinguir os seguintes elementos argumentativos:

1 – o problema (e os fatos a ele relacionados);
2 – a questão jurídica a ser definida;
3 – argumentos/razões;
4 – solução.

Manuel Atienza, partindo do esquema proposto por MacCormick, aponta que nesse processo argumentativo da análise jurídica podem surgir as seguintes questões/problemas:

1) problemas de relevância (há norma? Quais?);
2) problemas de interpretação;
3) problemas de prova;
4) problemas de qualificação;
5) problemas/questões processuais;
6) problemas de aplicabilidade/validez;
7) problemas de discricionariedade;
8) problemas de ponderação;

Os itens 1 a 4 foram sugeridos por MacCormick, sendo que 1 e 2 formam a premissa maior e 3 e 4 a premissa menor do silogismo dedutivo. Atienza agrega os problemas mencionados nos itens 5 a 8, que detalham com mais propriedade os tipos de problemas que de fato são observados no processo de construção das decisões judiciais, especialmente as dos casos difíceis, pronunciadas pelas Supremas Cortes à luz da interpretação constitucional.

Por extrapolar os propósitos do presente trabalho, não nos aprofundaremos na análise de cada um desses problemas, servindo sua menção para se demonstrar a complexidade de

---

[96] MACCORMICK, Neil. Argumentação jurídica e teoria do direito. SP: Martins Fontes, 2006, p. 176.

cada um dos elementos da argumentação jurídica judicial, haja vista os problemas que normalmente surgem no processo de construção da decisão.

1.4.4 Síntese – justificativa para o uso das teorias acima descritas para avaliar as decisões do STF

Como se tentou demonstrar, o processo de concretização da norma a partir do problema, a partir da realidade, e especialmente da abertura da atividade interpretativa vai muito além dos métodos tradicionais, daí a relevância das teorias argumentativas modernas e da metódica estruturante proposta por F. Müller, que nos fornecem ferramentas que possibilitam a análise crítica mais racional da decisão judicial, um dos pilares da construção do direito, bem como nos permite a recapitulação daquela norma construída para outros casos. Isso torna o sistema, além de mais racional, mais coerente, consistente e isonômico.

A normatividade está aberta para a realidade, o que significa que a norma não se confunde com o texto, que é apenas um dos elementos do processo de concretização (que abrange o processo de interpretação do texto, e, portanto, com ele não se confunde), o qual ocorre sempre a partir do problema e tendo como fim a sua solução prática.

Nesse contexto, o pensamento tópico pode nos ser bastante útil no processo de interpretação da norma constitucional, que deve ser feita a partir do problema e, especialmente, com base nos fatos, que têm lugar de destaque na concretização da norma. Essa proposta de concretização da norma a partir do problema, com protagonismo dos fatos, é de certo modo oposto ao que propõem as teorias lógico-dedutivas, que o colocam como mera premissa menor no processo subsuntivo, com pouca relevância na construção da norma em si. Para essas teorias, a interpretação/construção da norma ocorre em momento prévio, i.e., na implementação (descoberta, se assim se preferir) da premissa maior a partir dos limitados métodos tradicionais de interpretação de textos.[97]

Os julgados do STF deveriam ser analisados criticamente, com algumas das ferramentas que ora se propõem, para que sejam verificadas a consistência argumentativa e a coerência dos precedentes importantes firmados pela Corte, de modo a que eles possam ser

---

[97] Diz-se limitados não porque haveria algum método perfeito e totalizante da interpretação, mas sim porque neles ficam encobertos dados, escolhas pessoais e preferências políticas do intérprete, dados que deveriam ser explicitados de algum modo no processo de concretização da norma, de modo a fornecer à comunidade mais elementos que possibilitem o consenso, o dissenso, a crítica racional e, se necessário, a reformulação do sistema jurídico, a partir de novas arranjos normativos.

universalizáveis para outras situações, servindo como razões de decidir tanto para os demais tribunais, como para o legislador e contribuintes.

De outro lado, caso se verifiquem falhas argumentativas, estas devem ser denunciadas pela comunidade jurídica, com o objetivo de sinalizar os erros e possibilitar que a Suprema Corte aprecie novamente a questão levando em consideração aspectos relevantes para o sistema jurídico que tenham sido desconsiderados ou indevidamente apreciados no primeiro julgamento.

Na próxima parte do trabalho, serão analisados julgamentos do STF, desde a Constituição de 1988, sobre a espécie tributária denominada contribuições, em especial aquelas cujo fundamento de validade seja o artigo 149. O objetivo será identificar se os julgados da Suprema Corte garantem coerência e consistência ao sistema jurídico tributário, bem como se apresentam como soluções isonômicas e harmônicas entre si, de modo a que, a partir desses julgamentos, possamos extrair normatividade suficiente para a construção do regime jurídico desses tributos. Pretende-se analisar, ademais, se os precedentes do STF podem desempenhar efetivamente a importante função de conferir racionalidade[98] ao sistema jurídico, servindo de critério de solução para futuros casos, bem como pretende-se sugerir o que poderia ser agregado às análises para que esse desiderato seja melhor alcançado.

Importante relembrar o rol de questões propostas por F. Müller que orientarão o presente trabalho, as quais inclusive serão respondidas com maior consistência com os aportes conceituais não apenas da Teoria Estruturante do Direito (TED), de Müller, mas também da Teoria da Argumentação Jurídica (TAJ), a partir dos teóricos da argumentação utilizados como referência neste trabalho. Para tornar mais didática a análise e as respostas que apresentaremos a seguir, preferimos condensar as questões formuladas por Müller da seguinte forma:

> 1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?
> 2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?
> 3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

---

[98] A qualificação de uma decisão como racional é uma das questões mais tormentosas enfrentadas pela teoria da argumentação. Peczenik traz uma interessante definição. Para ele, racional seria uma conclusão que (i) é lógica e linguisticamente válida; (ii) segue assertivas altamente coerentes e que (iii) não seria refutada num discurso perfeito. (PECZENIK, Alexander. On law and Reason, 1989, p. 119.)

A análise dos casos e as respectivas respostas encontradas para cada pergunta estão condensadas no Apêndice deste trabalho, ao qual remetemos à leitura para melhor compreensão das conclusões alcançadas.

2 AS CONTRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO - QUAL A PARTICIPAÇÃO DO STF?

2.1 Introito – por que não uma lei geral?

As contribuições tributárias, desde a Constituição de 1988 (CF), ganharam lugar de destaque em nosso sistema tributário. Consubstanciam, hoje, importante fonte de recursos para diversas entidades paraestatais e para a União.[99] Ocorre que, tais tributos, pelo menos no tocante ao que prevê o artigo 149 da CF/88,[100] não tiveram suas materialidades fixadas na Constituição, como se deu com os impostos, o que torna ainda mais necessária a concretização das normas constitucionais relacionadas com as contribuições de modo a estabelecer racionalidade para o sistema e segurança para sociedade.

Alguns dos critérios de verificação da validade das contribuições têm sido construídos doutrinariamente, tal como o elemento finalístico para se aferir se a Constituição autoriza (ou determina) determinada atividade do Estado, que, para tanto, poderá se valer de recursos exigidos da sociedade. Outro critério relaciona-se com os contribuintes, que a doutrina tributária, em geral, compreende que somente podem onerados aqueles que se relacionam, direta ou indiretamente, com a atividade estatal que motivou o tributo (solidariedade de grupo, referibilidade).

Ambos os critérios, embora auxiliem na solução de algumas questões, não conferem segurança aos contribuintes frente a essa competência tributária de limites constitucionais pouco claros (artigo 149) e bastante fluidos (afinal, nossa Constituição é pródiga em direitos sociais, econômicos, culturais etc.), o que parece demandar o estabelecimento de critérios jurídicos normativo, que dariam mais segurança aos contribuintes, na medida em que se estabeleceriamde balizas mais rígidas a orientar não só o intérprete e os julgadores quando

---

[99] Marco Aurélio Greco, com base em números da Secretaria da Receita Federal, diz textualmente que as *contribuições tornaram-se a principal fonte de arrecadação federal, superior, em muito, aos impostos*. Aponta que, em 1990, as contribuições correspondiam a 27.5% da arrecadação, e, em 2007, chegou a 63.28%. (GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao artigo 149 da Constituição. *In* Comentários à Constituição do Brasil. Coordenação J.J. Gomes Canotilho [*et al*.]. SP, Saraiva/Almedina. 2013, p. 1.612).

[100] Afinal, com relação às contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 195, a Constituições indicou as materialidades.

defrontes de uma questão que envolva a validade de uma determinada contribuição, mas sobretudo o legislador.

No apêndice deste trabalho, foram analisados os critérios estabelecidos e validados pelo STF, ao longo dos últimos 28 anos de vigência da Constituição Federal, nos diversos julgamentos que realizou sobre as mais diversas questões envolvendo as contribuições tributárias, bem como de que modo o STF julgou, e vem julgando, esses processos, de modo a verificar se, metodologicamente, podemos extrair alguns dos elementos propostos pela Teoria Estruturante do Direito (TED), de Müller, e se, materialmente, o julgamento atende às exigências da Teoria da Argumentação Jurídica (TAJ), em especial aquelas feitas por Neil MacCormick e Manuel Atienza.

Como se observou das análises empreendidas no Apêndice, a partir das bases teóricas acima, os julgamentos do STF carecem de coerência sistêmica e consistência argumentativa, o que dificulta sua utilização como elementos institucionais que contribuem para a garantir mais segurança jurídica e racionalidade ao sistema jurídico tributário.

No tópico seguinte, demonstraremos que a busca por coerência sistêmica e consistência argumentativa nos julgamentos do STF, quando este define os critérios balizadores das características das contribuições tributárias, tem como um dos principais fatores a falta de normatividade (entenda-se falta de lei em sentido estrito) dessa espécie tributária quanto aos seus elementos estruturais, tais como contribuintes, base de cálculo e referibilidade para antecipar alguns. Assim, a seguir apontaremos que tal normatividade poderia ser alcançada por intermédio de uma lei complementar tributária que tratasse de aspectos gerais dessa espécie tributária.

Ou seja, avaliaremos as possibilidades jurídicas de que tal tarefa seja desempenhada pela lei complementar, prevista no artigo 146 da Constituição, haja vista sua função precípua de norma complementar da Constituição. Buscamos verificar se a previsão constitucional do artigo 146 autoriza a criação de uma lei complementar que estabeleça esses critérios normativos gerais, tornando mais racional e seguro nosso sistema tributário, e conferindo um novo elemento ao Judiciário para o controle do exercício da competência tributária da União.

2.2 As leis complementares na Constituição

Em termos formais, a CF prevê as leis complementares em nosso ordenamento jurídico nos artigos 59, II, e 69[101], sendo que neste último está a principal característica diferenciadora desse veículo normativo: sua aprovação está sujeita à maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Regina Helena Costa aponta que a lei complementar distingue-se da lei ordinária "mediante dois critérios: um de ordem *formal*, consistente no *quorum* qualificado para sua aprovação; e outro de caráter *material*, traduzido nas matérias especialmente indicadas para seu âmbito". E prossegue assentando que seria "veículo legislativo destinado a complementar e a fazer operar a própria Constituição."[102]

Convém fazermos breves comentários a essa assertiva final. Dizer que a lei complementar seria um veículo destinado a complementar e fazer operar a Constituição nos parece uma expressão pouco útil e bastante dúbia. Em primeiro lugar, seria pouco útil, pois essa tarefa é, de certo modo, a mesma das leis ordinárias. Afinal, se compreendermos que todas as normas do nosso ordenamento jurídico devem possuir seu fundamento de validade na CF, tem-se que, por esse prisma operacional (fazer operar a Constituição), as leis ordinárias também teriam essa função, não havendo qualquer diferença entre elas e as complementares.

De outro lado, é uma assertiva dúbia, pois não nos permite compreender se as leis complementares serviriam apenas para explicitar o que já está na CF, nada criando, ou se elas teriam uma função criadora, tal como as leis ordinárias, diferenciando-se destas pelo quórum qualificado para sua criação e pelas matérias que a CF atribuiu especificamente às leis complementares, deixando as demais para as ordinárias.

Assim, as leis complementares, de fato, complementam à CF, tal como as ordinárias também, sendo certo que ambas permitem uma atividade criativa do legislador dentro dos limites constitucionais das questões que estão a regular.[103] Sua principal diferença está

---

[101] Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
II - leis complementares;
Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

[102] COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. SP: Saraiva, 4 ed, 2014, item 3.2.2. Lei complementar (e-book).

[103] Concorda com essa nossa posição João Paulo Melo do Nascimento, como se pode ver no seu texto Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. In Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII. Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. RJ: APERJ, 2014, pp. 271/306.
Em sentido contrário, a própria Regina Helena Costa, que diz:
Noutro dizer, as normas gerais de Direito Tributário são, sempre, regras atinentes a parâmetros constitucionalmente estabelecidos às competências tributárias, já que visam dispor sobre conflitos e limitações dessas competências. Não poderão, jamais, versar sobre minudências típicas da lei ordinária de cada pessoa

justamente nas matérias que foram escolhidas pelo legislador constituinte, que são pré-definidas para as leis complementares, deixando as ademais para as ordinárias, e no quórum escolhido para cada uma.

Essa forma de ver as leis complementares, como normas sem as quais a CF restaria inoperante, seria útil se fosse acolhida uma posição superior das leis complementares em nosso sistema jurídico, que não nos parece de todo absurda ou inútil, conforme defendem alguns autores.[104] Contudo, essa interpretação da CF foi rechaçada pelo STF e boa parte da doutrina constitucional e tributária,[105] que apenas reconheceu funções diversas entre os dois veículos normativos, não dando às leis complementares qualquer hierarquia sobre as ordinárias.

Embora não haja hierarquia necessária, Souto Maior Borges apontou,[106] com razão, a existência de hierarquia nas matérias em que a CF atribuiu sua regulação por lei complementar. Nesse sentido, podemos ter situações de hierarquia formal e material. Formal seria a hipótese do parágrafo único do artigo 59 da CF, que atribui à lei complementar a tarefa de dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. A hierarquia material pode ser bem compreendida nas questões tributárias, visto que o artigo 146 trouxe diversas hipóteses que deveriam ser objeto de lei complementar, sendo uma delas justamente a de definir os tributos e veicular normas gerais em matéria de legislação tributária. Como relação a esses temas regulados pela lei complementar, deverão as leis ordinárias e as legislações dos demais entes federados a ela se submeterem.

Arthur Alves da Motta faz uma interessante metáfora para entender o papel da lei complementar tributária em nosso sistema jurídico. Diz ele:

> Muitas vezes a Constituição funciona como um cliente que encomenda o quadro a um artista, dando as especificações que quiser, tamanho da tela, motivo, cores e tintas. A moldura do quadro, ou seus limites, são como a lei complementar. O preenchimento do quadro, o trabalho do artista é reservado à lei ordinária.[107]

---

política. Sua função é apenas de caráter declaratório, explicitadora da Constituição, nunca inovadora. [COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. SP: Saraiva, 4 ed., 2014, item 3.2.2. Lei complementar (e-book)]. No mesmo sentido: Roque Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. SP: Malheiros, 2015, pp. 995-999.

[104] Posição defendida pelo hoje Ministro do STJ, Napoleão Nunes Maia, na obra Estudos temáticos de direito constitucional [Estudo Temático 2: Breve histórico e significação das leis complementares da Constituição. Fortaleza: UFC (Casa de José de Alencar), 2000, p. 76], e Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira, na obra Leis Complementares – Hierarquia e Importância na Ordem Jurídico-Tributária. RJ: Letra Legal, 2004, pp. 75/97.

[105] Nesse sentido: Celso Ribeiro Bastos, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Michel Temer, Nelson de Souza Sampaio, José Afonso da Silva, José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Roque Carraza, Sacha Calmon, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, entre outros.

[106] Lei complementar tributária *apud* COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. SP: Saraiva, 4 ed, 2014, item 3.2.2. Lei complementar (e-book).

[107] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_52/Artigos/Art_Artur.htm, acessado em 18/10/2015.

No Direito Tributário, a função da lei complementar é prevista pelo art. 146 da CF.[108] No seu inciso I, o referido dispositivo constitucional estabelece caber à lei complementar a resolução de conflitos de competência entre os estes federativos. Como lucidamente afirmado Ricardo Lodi, tal "previsão se justifica pelas várias zonas de interseção entre as materialidades econômicas previstas constitucionalmente como regras de competência."[109] Já o inciso II veicula previsão de que a lei complementar também deverá regular as limitações ao poder de tributar. O inciso III prevê que tal lei estabelecerá normas gerais sobre legislação tributária, apontando uma lista de matérias que devem ser aí incluídas, especificando-se a situação dos impostos, que devem ter seus fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos delimitados em lei complementar. Dispõe ainda o inciso III que tal veículo normativo será utilizado para conferir o adequado tratamento tributário às cooperativas e um regime simplificado para às microempresas e para as empresas de pequeno porte.

No tópico seguinte, abordaremos algumas das concepções da doutrina tributária acerca da lei complementar tributária, para em seguida demonstrarmos as razões segundo as quais compreende-se que nosso sistema jurídico autoriza e exige uma lei complementar de regras gerais sobre as contribuições tributárias, bem como a práxis demonstra que tal carência normativa coloca o STF em evidência na definição dos elementos gerais para criação e

---

[108] Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[109] RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária (http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250, acessado em 13/10/2015).

existência validade dessa espécie tributária, o que justifica o propósito deste trabalho de se buscar coerência e consistência na normatividade possível de ser extraída dos precedentes da Corte.

2.3 As funções da lei complementar tributária segundo a doutrina

Acerca do papel da lei complementar em matéria tributária em nosso sistema jurídico, a doutrina até hoje encontra-se dividida em duas vertentes de pensamento. A corrente que foi denominada de dicotômica[110] preconiza que o papel da lei complementar é dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, sendo que estas servirão para resolver conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. De outro lado, a chamada corrente tricotômica faz uma leitura mais completa do dispositivo constitucional, defendendo caber à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, interpretação mais consentânea com a literalidade do art. 146.

Em nossa concepção, a corrente dicotômica conferiu uma interpretação extremamente limitada ao artigo 146, compreendendo que tal regra determinaria que as leis complementares deveriam veicular normas gerais com duas funções: i) dispor sobre os conflitos de competências entre as entidades tributantes e ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Tal intepretação, pretensamente sistemática, que deslocou o inciso III para do artigo para o seu *caput*, ligando a competência legislativa mediante lei complementar em matéria tributária a normas gerais, as quais tratariam dos dois pontos acima. Embora louvável o objetivo dessa corrente, que era garantir a autonomia tributária conferida pela Constituição aos entes políticos, que poderiam ter sua esfera de atuação indevidamente limitada por regulações complementares exaustivas dessas normas gerais,[111] em verdade, tal leitura da norma constitucional é excessivamente restritiva e engessa nosso sistema tributário, por impossibilitar que a lei complementar seja utilizada como mecanismo que gera racionalidade à imposição tributária em nível nacional e até mesmo segurança jurídica.[112]

---

[110] Com esse entendimento: Roque Carraza e Paulo de Barros Carvalho, em seus Cursos de Direito Tributário, bem como Geraldo Ataliba ("Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios". *In* Revista de Direito Público. SP: RT, 1969, v. 10, p. 58.

[111] *Esta orientação encontra respaldo na autonomia das pessoas políticas, porquanto a lei complementar possui caráter nacional e deve ser por elas observada. Afina-se, portanto, com os princípios federativo e da autonomia municipal, restringindo o campo de atuação das normas gerais de direito tributário.* (Regina H. Costa. Idem, ibidem).

[112] Expressamente em defesa da lei complementar como veículo normativo que confere maior segurança jurídica aos contribuintes: Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira, na obra Leis Complementares – Hierarquia e

Paulsen, com razão, anota quatro funções para a lei complementar tributária: i) dispor sobre conflitos de competência; ii) regular as limitações ao poder de tributar; iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária e, por fim, preveni desequilíbrios de concorrência, previsão inserida pela Emenda Constitucional n. 42/03.

A primeira função atribuída à lei complementar é uma decorrência justamente do nosso regime federativo e da autonomia tributária e financeira atribuída a cada um dos entes políticos. Para que fosse (seja) possível a convivência harmônica entre municípios, estados e União, haja vista as possibilidades de dúvidas acerca de imposto pode ser cobrado numa determinada situação de penumbra, em que mais de uma materialidade constitucional se faz presente, serve a lei complementar, lei de caráter nacional, para indicar quem será o competente para exigir o tributo validamente. Isso é o que vemos em conflitos de incidência entre ICMS e ISS, bem como entre ISS e IPI, sendo alguns deles já resolvidos por lei complementar e outros ainda aguardando solução.

Compreendemos que tal previsão constitucional seria o primeiro pressuposto normativo de validade para uma lei complementar que delimite os critérios para criação de contribuições tributárias. Afinal, como as receitas desses tributos não são repartidas pela União com os demais entes, nos parece que o exagero na utilização dessa espécie tributária, combinado com a redução das receitas advindas de impostos de competência da União (que devem ser repartidos com os Estados), leva a um conflito de competências, se visualizarmos essa proteção constitucional por um prisma mais macro, vinculado justamente a manutenção das capacidades dos entes políticos não prejudicarem as finanças dos demais com exigências tributarias exageradas em termos de sistema constitucional.

De acordo com Lodi, as previsões do artigo 146 visam a salvaguarda do princípio da conduta amistosa entre os entes federativos, nos termos do que escreveu Konrad Hesse, para quem referido princípio se revela pela fidelidade para com a Federação, não só dos Estados em relação ao todo e a cada um deles, mas da União em relação aos Estados. Segundo Hesse, nas palavras do respeitável tributarista e professor titular da UERJ, "é inconstitucional a iniciativa que fira essa fidelidade federativa, uma vez que se rompe o dever de boa conduta que deve presidir as relações entre os integrantes da Federação, baseada na colaboração e cooperação recíprocas".[113]

Importância na Ordem Jurídico-Tributária. RJ: Letra Legal, 2004, pp. 98/107 e Frederico Araújo Seabra de Moura (dissertação apresentada para obtenção do título de mestre em Direito pela PUC/SP, em 2007).

[113] HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Trad. Luís Afonso Heck, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 212 e segs *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função

O STF, contudo, ao que temos conhecimento,[114] nunca apreciou os limites dessa norma de modo que não temos um parâmetro jurisprudencial que nos dê alguma segurança de que tal previsão constitucional teria uma aplicação mais restritiva, abrangendo apenas conflitos de competência efetivos (delimitação de materialidades tributárias) ou mais extensiva, tal como estamos sugerindo, espraiando seus contornos até a repartição de receitas, fim que está por detrás de todo nosso sistema tributário.

Com relação à previsão do inciso II, (lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar), parte da doutrina vê nesse dispositivo uma restrição à lei complementar e esta seria apenas e tão somente regular o disposto nos artigos 150 a 152 da CF,[115] normas que albergam expressamente tais limitações constitucionais.

Tal entendimento, entretanto, nos parece demasiadamente limitado. Certamente ele se justifica se a interpretação estiver direcionada à proteção do federalismo e da autonomia dos entes políticos, evitando-se que o legislador alargue abusivamente tal previsão, vindo a estabelecer previsões em lei complementar que limitem o poder dos demais entes, prejudicando suas autonomias e, por conseguinte, a livre conformação da federação. Contudo, se vermos essa previsão pela ótica da proteção do contribuinte e do interesse social no controle do poder tributário, que é justamente a razão de existir das limitações constitucionais dos artigos 150 e 152 (limites explícitos) e de outras previsões constitucionais, tais como a capacidade contributiva, seletividade e finalidade das contribuições (limites implícitos), temos que é sim possível, e até mesmo necessário, que a lei complementar seja utilizada como veículo introdutor de normas que delimitem e racionalizem a criação dos tributos, dando balizas objetivas para o poder tributário, especialmente para as espécies tributárias em que a CF não pormenorizou suas materialidades.[116]

Embora a Emenda Constitucional n. 33/2001 tenha inserido o § 2, III, "a", no artigo 149 da CF, prevendo algumas materialidades (faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro) para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, a redação utilizada foi pouco esclarecedora quanto aos

---

da lei complementar tributária (http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250, acessado em 13/10/2015)

[114] Para se ter uma referência, na obra publicada pelo Tribunal "A Constituição e o STF" não consta menção a qualquer julgamento da Corte representativo do seu entendimento quanto a esse dispositivo constitucional.

[115] Nesse sentido: Aliomar Balleiro, Sacha Calmon, entre outros.

[116] Também reconhecendo outros limites ao poder de tributar para fins do inciso II do artigo 146 fora das previsões dos artigos 150 a 152 da CF, ver: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 7. ed. Rio de. Janeiro: Forense. BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. SP: RDDT, 1997, n 22. ÁVILA. Humberto. Sistema Constitucional Tributário. SP: Saraiva, 2012.

limites dados ao legislador, pois utiliza o verbo "poderão" para indicar a base de incidência desses tributos. Assim, resta o questionamento: tais tributos *poderão* somente ter essas bases ou *poderão* inclusive ter essas bases?

Tais dúvidas seriam bem resolvidas pela lei complementar que impusesse limites ao poder de tributar da União, explicitando a abrangência do "poderão". Ou seja, seria justamente para tal hipótese que se imagina uma lei complementar para delimitar o poder tributário da União na criação de contribuições. Importante registrar que não nos parece que tal limite retiraria a autonomia tributária da União, primeiro porque a lei complementar estabeleceria apenas alguns critérios normativos para racionalizar o processo de criação e de controle social desses tributos; segundo porque tal lei seria criada pelo Congresso Nacional, sobre o qual a União exerce grande influência política, podendo, portanto, participar ativamente do processo legislativo fazendo valer muitos dos seus interesses,[117] o que minimiza consideravelmente a força de eventuais argumentos que possam ser apresentados no sentido de que tal lei seria uma ofensa ao federalismo.[118]

Nos socorremos mais uma vez das palavras de Lodi para justificar a possibilidade do inciso II do artigo 146 também ser um pressuposto de validação da lei complementar que ora se propõe. Segundo ele, tal lei tem a tarefa de conferir "maior concretude à abstratividade dos princípios constitucionais, expressos ou implícitos, vinculados aos direitos fundamentais do contribuinte, seja promovendo o seu detalhamento, ou a sua valoração". Ora, nos parece que uma lei complementar que atribuísse mais racionalidade na criação de contribuições tributárias daria maior concretude a princípios constitucionais implícitos vinculados a direitos fundamentais dos contribuintes promovendo sua melhor valoração em termos de maior segurança, transparência e certeza da tributação, atendendo com perfeição ao inciso II, portanto.

Schoueri interpreta a cláusula constitucional que atribui à lei complementar a tarefa de dispor sobre conflitos de competência vendo nela a função de "fixar os limites até onde (sic) podem andar os legisladores federal, estadual, distrital ou municipal na instituição dos tributos". Já na regulação dos limites ao poder de tributar, o catedrático da USP diz que a lei complementar serviria para esclarecer ou complementar normas constitucionais como

---

[117] O que ocorre, muitas vezes, de forma exagerada no interesse de determinado governo e não do país.

[118] Essa parece ser a posição de Hamilton Dias de Souza, apesar dele não tratar especificamente dessa questão (SOUZA, Hamilton. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I. SP: Saraiva, 1998, p. 13/14.

condição para sua eficácia.[119] Para ele, "é papel da lei complementar, nas situações em que mais de uma interpretação surjam como razoáveis a partir da leitura do texto constitucional, sua 'complementação', escolhendo, dentre aquelas interpretações, a que deva prevalecer".[120]

Ou seja, por essa interpretação dos incisos I e II do artigo 146, ambos, em nossa visão, como visto acima, autorizariam o manejo da lei complementar para delimitar os critérios normativos para criação das contribuições.

Resta-nos analisar, por fim, a previsão do inciso III, que dispõe sobre as normas gerais, para verificar se ela autorizaria a criação de uma lei complementar com o desenho que estamos sugerindo.

Heleno Torres aponta que até hoje nenhum trabalho doutrinário teria sido bem sucedido em definir de forma "suficientemente rigorosa" a expressão "normas gerais" de modo a "coloca-la no devido lugar no sistema jurídico".[121]

Leandro Paulsen diz que tal expressão decorre de "necessidades do pragmatismo político", daí porque sua definição é tão complexa em termos jurídicos precisos. Para corroborar sua assertiva, Paulsen faz interessante menção histórica aos motivos que levaram ao uso da expressão pelo constituinte, lembrando que Aliomar Baleiro teria dito que essa expressão foi a que permitiu o acordo político entre os entes políticos, que à época relutavam em abdicar de suas autonomias tributárias por terem que se sujeitar a uma lei federal. O saudoso tributarista baiano, contudo, contentou-se com o acordo conseguido quando era ainda Deputado Federal, não se empolgando a prosseguir na delimitação do alcance da expressão.[122]

Schoueri entende que o "conceito de normas gerais é de dificílima determinação" e concorda com Sacha Calmon[123] ao ver no dispositivo uma lista de matérias meramente exemplificativa, *numerus apertus*, em decorrência da expressão "especialmente sobre" da norma constitucional,[124] o que significa que ela não esgota as possibilidades do legislador complementar.

Nesse sentido, segue também a jurisprudência do STF que reconhece a natureza exemplificativa ao artigo 146, III, da CF, compreendendo que as hipóteses das alíneas não

---

[119] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. SP: Saraiva, 2011, p. 72.
[120] Idem, p. 85.
[121] Idem, p. 1.598.
[122] PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 12ª ed., 2010, p. 72
[123] COÊLHO, Sacha Calmon. Comentário à Constituição de 1988 – Sistema Constitucional Tributário. SP: Forense, 1991, p. 130 *apud* PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 12ª ed., 2010, p. 72/73.
[124] SCHOUERI, p. 76.

seriam limites intransponíveis a regulação de outras matérias justamente em decorrência da expressão "especialmente sobre".[125]

A partir dessa concepção de que as matérias mencionadas nas alíneas seriam meramente exemplificativas e lembrando que a redação do início da alínea do inciso III determina que a lei complementar defina tributos e suas espécies, nos parece que tal norma também legitimaria a criação de uma lei complementar com as delimitações dos elementos estruturais básicos que devem conter qualquer contribuição tributária em nosso ordenamento jurídico.

Marco Aurélio Greco faz interpretação desse inciso III que nos parece correta e bastante pertinente para o objeto deste estudo. Segundo ele, a atual Constituição diz que caberá a lei complementar instituir *normas gerais em matéria de legislação tributária*, expressão que seria, na sua concepção, mais abrangente do que as adotadas pelo regime constitucional pretérito, que mencionava *normas gerais de Direito Tributário* (artigo 24, I). Essa mudança, segundo Greco, permitiria a conclusão – com o qual concordamos – de que a lei complementar foi erigida com *elemento estruturante do ordenamento jurídico tributário*. São suas palavras:

> Vale dizer, não apenas dispondo sobre prerrogativas do Fisco, direitos dos contribuintes, elementos fundamentais da obrigação etc. (os chamados Direito Tributário material e formal) – possibilidade que já advém do art. 24, I – mas também sobre as relações e fórmulas de conjugação e composição entre as várias normas que integram a legislação interna. Ou seja, abre espaço para a lei complementar dizer como devem e podem se relacionar as várias normas do sistema.[126]

Ou seja, partindo-se dessas concepções e interpretações que a doutrina tributária faz do artigo 146, III, nos parece acertada a conclusão no sentido que ele também autorizaria que o legislador estabelecesse regras gerais para criar balizas normativas à instituição válida de contribuições, apontando as diretrizes e critérios básicos para que tais tributos mantenham-se

---

[125] TRIBUTO - REGÊNCIA - ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. MULTA - TRIBUTO - DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RESTRIÇÃO TEMPORAL - ARTIGO 35 DA LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República -artigo 146, inciso III - a expressão "para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977", constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.
(RE 407190, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-03 PP-00534 RDDT n. 118, 2005, p. 157-162 LEXSTF v. 27, n. 319, 2005, p. 296-306)

[126] GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura *sui generis*). SP: Dialética, 2000, p. 162. *Apud* PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 12ª ed., 2010, p. 72.

validamente em nosso sistema jurídico, haja vista a função de elemento estruturante do ordenamento jurídico tributário, como corretamente conclui Greco.[127]

Justamente por ter essa função de veicular normas gerais que regulem toda a atividade legislativa tributária dos entes políticos, que referida lei complementar garante maior segurança e racionalidade ao nosso sistema tributário, o que inclusive já foi reconhecido pelo STF, no julgamento do RE 433.352-AgR, em que consta a seguinte passagem no voto do Ministro Joaquim Barbosa:

> A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, 'gerais' não significa 'genéricas', mas sim 'aptas a vincular todos os entes federados e os administrados'. (RE 433.352-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010.)

Assim, compreendemos que os três incisos do artigo 146 autorizam a criação da lei complementar sugerida no presente trabalho.[128] Como visto, por intermédio de uma interpretação sistemática dos incisos do artigo 146 da CF, extraímos dos seus três incisos a conclusão de que nosso sistema jurídico constitucional permite o manejo de uma lei complementar com a finalidade de estabelecer critérios normativos para o legislador ordinário criar contribuições tributárias.

Em verdade, pode-se dizer que nosso sistema não apenas autoriza, mas efetivamente determina a existência de tal lei complementar, a partir do momento em que a União passou a fazer uso continuado e reiterado dessa espécie tributária, sem qualquer balizamento normativo seguro que garanta proteção aos contribuintes e racionalidade ao nosso sistema tributário, colocando em risco, inclusive, a repartição equânime e justa de receitas, um dos pilares que sustentam a autonomia dos entes políticos de nossa federação.

Alguns autores já se debruçaram sobre a necessidade de lei complementar servir a esse fim. Heleno Torres, por exemplo, compreende que as materialidades contidas no artigo 149 da CF seriam mais que suficientes para delimitar a competência da União e garantir segurança aos contribuintes, não sendo necessário que as contribuições fossem criadas por lei

---

[127] Frederico Araújo Seabra de Moura, em sua dissertação apresentada para obtenção do título de mestre em Direito pela PUC/SP, em 2007 (pp. 214 a 217), também defende essa posição, apesar de ir mais além e interpretar que a norma constitucional também determinaria que a lei complementar deve ser o veículo utilizado para definir fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, o que não é exatamente a proposta deste trabalho. Ver: http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp039396.pdf, acesso em 16/10/2015.

[128] O que torna ainda mais legítima tal norma em nosso sistema jurídico. Destaque-se que situação semelhante ocorre com o ISS. Isso porque o artigo 3 da Lei Complementar 116 estabelece onde se considera prestado o serviço para fins de cobrança do tributo, o que significa, de um lado, a fixação do seu fato gerador (inciso III do artigo 146) e, de outro, dirime eventual conflitos de competências entre os Munícipios (inciso I do artigo 146).

complementar, pois, segundo ele, a CF somente teria feito essa exigência para tributos cuja materialidade não se encontra definida na CF, como o empréstimo compulsório (artigo 148), os impostos residuais (artigo 154) e as contribuições previdenciárias novas (artigo 194, §4º). Assim, por entender que as materialidades do artigo 149 configuram limites jurídicos suficiente ao legislador, Heleno Torres acha desnecessária uma lei complementar prevendo regras gerais a serem observadas pelo legislador para criação válida de contribuições. Diz ele:

> Algo híbrido, entre o requisito formal e material, é saber se a referência que o artigo 149 faz ao artigo 146, III, diz respeito ao processo legislativo ou aos pressupostos materiais das leis institutivas, ao atender à função segundo a qual cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies (...), cobraria do legislador prévio pronunciamento legislativo, mediante lei complementar, definindo o tipo genérico, o arquétipo do conceito de "contribuição de intervenção no domínio econômico". Neste ponto vale assinalar que essa regra cumpre uma função muito específica no ordenamento, qual seja: prestar-se como meio de eliminar conflitos de competência (artigo 146, I, CF). Como essas contribuições são de competência exclusiva da União, dilui-se a utilidade de uma lei complementar para resolver "conflito de competências" (lembro aqui a função dicotômica das chamadas normas gerais de direito tributário). Eis porque descabe falar de uma pretensa "norma geral" necessária e imprescindível à instituição de tais contribuições. A remessa que faz o art. 149 ao art. 146 está diretamente relacionada com o dispositivo da alínea "b", quanto aos procedimentos de constituição e exigibilidade do crédito tributário. Ou seja, visa a afirmar a aplicação das normas gerais, presentes no CTN, às contribuições, o que foi alvo de grandes celeumas no passado e agora dá-se por superado o discurso.[129]

Leandro Paulsen, entretanto, ao tratar das hipóteses da definição dos tributos e suas espécies, expressamente reconhece a necessidade de lei complementar tratar dos critérios normativos para a criação das contribuições especiais. Segundo ele, a partir de uma leitura histórica que nos parece correta do inciso III, o CTN limitou-se a definir os tributos segundo a classificação tripartite que preponderava à época (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Contudo, reconhecendo-se a classificação quinquipartite da Constituição atual, nos termos da jurisprudência do STF (RE 138.284), torna-se relevante que elementos estruturais das contribuições, como a referibilidade por exemplo, sejam tratados via lei complementar. Segundo Paulsen, a "doutrina e a jurisprudência é que estão suprindo a ausência de lei, extraindo as características de cada espécie tributária a partir do texto constitucional."[130]

---

[129] TORRES, Heleno. Comentários ao artigo 145 da CF. *In* Comentários à Constituição do Brasil. Coordenação J.J. Gomes Canotilho [*et al.*]. SP, Saraiva/Almedina. 2013, p. 1.596.
[130] Idem, p. 75.

No mesmo sentido, entendendo necessária uma lei complementar para estabelecer as regras gerais para criação de contribuições, seguiu Eduardo Maneira.[131] Embora sua posição tenha se limitado à CIDE, nos parece que o argumento que embasa seu estudo aplicar-se-ia com perfeição às demais contribuições, inclusive as previdenciárias, que por mais que tenham suas materialidades previstas na Constituição, carecem de maior organicidade normativa.

E, por fim, convém mencionar os votos dos Ministros Marco Aurélio Mello[132] e Sepúlveda Pertence,[133] que encampam integralmente as conclusões ora apresentadas, reconhecendo a necessidade de lei complementar de modo a preencher o vazio normativo deixado pelo CTN no que respeita às normas gerais sobre legislação tributárias aplicáveis às contribuições.

Assim, em conclusão a este tópico, cremos que foi possível demonstrar que o artigo 146, por seus três incisos, autorizam, e por que não dizer exigem, a criação de uma lei complementar tributária que fixe os critérios normativos a serem observados pelas leis ordinárias que veiculem contribuições.

Uma última, porém importante, questão que resta a ser respondida diz respeito à recepção dessa norma em nosso ordenamento jurídico, na hipótese dela algum dia existir. Como se tratará de uma lei nacional, de normas gerais, com o importante papel de minimizar conflitos de competência, limitar o poder de tributar da União e, ainda, definir com rigor a espécie tributária contribuições, conferindo-lhe as regras gerais a que devem sujeitar, compreendemos que a elas devem se submeter todas as contribuições já existentes no pais (interpretação que se extrai do § 4º do artigo 24 da CF[134]), bem como as futuras, ainda que venham a ser veiculadas por leis complementares, pois, do contrário, seria muito simples que a União burlasse as normas da referida lei, bastando criar um tributo por lei complementar.[135]

---

[131] MANEIRA. Eduardo. Segurança jurídica e os limites necessários para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico. *In* Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denise Arruda. Coor. Betina Treiger Grupenmacher. SP: Noeses, 2014, pp. 135/149.

[132] RE 209.365/SP, DJ de 07.12.2000 e RE 265.721/SP, DJ de 09.06.2000.

[133] RE 265.721/SP, DJ de 09.06.2000.

[134] Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

[135] Ocorre que, além do fato de que uma lei específica não poder revogar normas de uma lei geral, tem-se que o STF considera que o uso, pelo legislador, de lei complementar para regular matéria em que a Constituição não exige esse veículo, mas apenas lei ordinária por exemplo, faz com que referida lei complementar seja recepcionada pelo sistema como se ordinária fosse.

2.4 Que critérios deveriam ser estabelecidos pela lei complementar no tocante às contribuições?

Neste tópico, apontaremos alguns dos principais elementos normativos que deveriam conter uma lei complementar que tivesse o objetivo de racionalizar o processo de criação de contribuições tributárias, estabelecendo normas gerais a serem observadas pelo legislador ordinário. Como visto, sendo o conteúdo da expressão "normas gerais" bastante fluído, para evitar que o legislador complementar transborde da competência atribuída a ele pelo artigo 146, deve-se buscar elementos normativos que sejam compatíveis com a totalidade da Constituição. Ou seja, que se materializem normativamente os limites decorrentes do artigo 149 face ao que dispõe a Constituição sobre as demais espécies tributárias, sendo esta a melhor maneira de se manter a racionalidade de nosso sistema tributário.

Para tanto, convém nos socorrermos dos desenvolvimentos teóricos proporcionados pela doutrina tributária, que tem se dedicado, especialmente a partir de 1988, a definir os contornos dessa espécie tributária, apontando-lhe suas características (especialmente aquelas que as diferenciam das demais espécies), seus fundamentos de validade e as limitações constitucionais a elas aplicáveis.

Um primeiro elemento necessário que trará racionalidade e segurança na criação de contribuições é a definição jurídica dessa espécie tributária, como determinado o artigo 146, III, "a", da CF, tal como se dá com os impostos, taxas e contribuições de melhoria no CTN. Nesse ponto, seria salutar, inclusive, que se apontassem todos os tipos de contribuições especiais que a Constituição autoriza que sejam criadas (as subespécies), haja vista a necessidade de posteriormente o legislador apontar, em outros dispositivos da lei complementar, elementos normativos que podem ter que ser observados para algumas contribuições e não para outras.

Para se demonstrar a importância desse elemento. Encontram-se, na doutrina, diversas definições de contribuições, que levam em consideração, de um modo geral, a classificação delas em comparação com uma das demais espécies (impostos ou taxas), buscando identificar as características das contribuições que as assemelham e as distanciam desses outros tributos.

Para Ricardo Lobo Torres, por exemplo, contribuição seria a exação "fundada no princípio do custo/benefício ou apoiada na solidariedade", que "indeniza o Estado pelo gasto público do qual resulta benefício para o grupo social a que pertence o contribuinte".[136]

Já Geraldo Ataliba, partindo de uma classificação dicotômica das espécies tributárias (impostos ou taxas), define as contribuições a partir de uma lógica relacionada com haver ou não vinculação do produto da arrecadação a alguma atividade estatal. Segundo ele, a partir de sua teoria da hipótese de incidência tributária, as contribuições, em termos conceituais, não seriam uma espécie tributária autônoma, justamente porque a literatura tributária não consegue lhe dar seus contornos genéricos. A partir da delimitação da hipótese de incidência proposta por Ataliba, podemos ter uma ideia do que poderia ser sua definição de contribuições. Para ele, a hipótese de incidência das contribuições seria decorrente de:

> ... uma atuação estatal indireta ou mediatamente referida ao obrigado ..., quer dizer: ou (1) é uma consequência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexo que o vincula a ela (ação estatal); ou (2) uma decorrência da situação, status, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da contribuição) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece nexo entre esta (ação) ou aquele (o obrigado).[137]

Andrei Pitten Velloso aponta uma outra definição partindo das características das contribuições que as assemelham e as distanciam dos impostos e taxas:

> ...referimo-nos a tributos que não têm por hipótese de incidência fatos ligados ao Poder Público (no que se assemelham aos impostos e se diferenciam das taxas e contribuições de melhoria) e são cobrados para financiar despesas determinadas (aspecto em que se equiparam às taxas, às contribuições de melhoria e aos empréstimos compulsórios), sem que gerem, pela sua própria cobrança, uma obrigação estatal de restituir o valor pago.[138]

Não se trata, como se vê, de tarefa fácil, mas isso não significa que é impossível, nem muito menos irrelevante, pois a partir da definição legal da espécie contribuição limites já são estabelecidos e tem-se início o processo de racionalização da sua criação em nosso sistema jurídico. Na medida em que tais limites venham do próprio legislador complementar, tal como temos para as demais espécies tributárias no CTN, ganha o sistema tributário consistência normativa e critérios legais claros para se verificar a validade das contribuições.

---

[136] TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV. RJ: Renovar, 2007, p. 69.

[137] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, p. 115-116, apud VELOSO, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições - Teoria geral e Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 30.

[138] VELOSO, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições - Teoria geral e Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 28.

Outro elemento que caracterizaria as contribuições seria sua *validação finalística*, conceito muito bem formulado por Marco Aurélio Greco, em sua já clássica obra *Contribuições* (*uma figura "sui generis"*). Segundo Greco, os impostos teriam uma *validação causal* (ocorrido o pressuposto de fato previsto na Constituição, deve-se pagar o tributo) e as contribuições teriam uma *validação finalística*, consubstanciada na possibilidade de instituição e cobrança válida do tributo se destinado para atender um fim constitucionalmente autorizado. Ou seja, em outras palavras, a Constituição aponta um fim a ser atingido, o qual poderá necessitar de recursos específicos em determinado momento.

Quer dizer, então, que o "que as diferencia é a sua vinculação a uma finalidade ideal, com grau de abstração maior, em determinada área (social, econômica ou profissional)", segundo Humberto Ávila.[139]

A afetação das receitas da contribuição a uma determinada finalidade será a pedra de toque, inclusive, para se identificar de que tipo de contribuição se trata, i.e., social, interventiva, corporativa ou previdenciária, bem como para que seja possível tanto o controle prévio da validade daquela destinação (é ou não um valor protegido pela Constituição), como o controle *a posteriori*, que será feito ao longo do tempo, devendo sempre se manter presente a necessidade pública daquele dispêndio vinculada à motivação que lhe deu ensejo, ou seja, a validade depende da manutenção do binômio necessidade-motivação.[140]

Registre-se que o elemento finalidade, como um dos caracterizadores das contribuições, decorre da própria Constituição, que no artigo 149 expressamente diz que a União poderá instituir "contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas". O constituinte, portanto, não deixou dúvidas de que tal espécie tributária somente poderia ser validamente criada pela União para viabilizar, ou melhor, para servir "como um instrumento de sua atuação" nas respectivas áreas previstas na Constituição (social, intervenção na economia e nas categorias profissionais/econômicas).

E essa opção do constituinte, i.e., de estabelecer uma *validação finalística* às contribuições também resta confirmada pelas outras subespécies de contribuição previstas na Constituição, como por exemplo as contribuições de melhoria, contribuição de iluminação pública e, em especial, as contribuições para financiamento da seguridade social previstas no

---

[139] ÁVILA. Humberto. Sistema constitucional tributário, p. 318. Apud VELOSO, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições - Teoria geral e Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 34.

[140] Segundo Pitten, "do caráter finalístico das contribuições decorre uma consequência indiscutível: o *condicionamento da sua validade jurídica à presença da causa* que motivou a sua instituição". (Op. cit., p. 45).

artigo 195. Embora todas essas subespécies tenham características próprias, tem-se que todas compartilham de um elo comum quanto à sua validade constitucional, qual seja, os recursos devem ser utilizados para uma finalidade *previamente* definida. Tal finalidade pode ser concretizada por atos do Estado ocorridos antes da cobrança do tributo, depois ou concomitantemente, mas sempre tendo como exigência estar estritamente vinculada a finalidade que motivou previamente sua instituição pelo legislador ordinário, a qual deverá encontrar validação direta ou indireta na Constituição.

Com a inclusão da finalidade como um critério normativo necessário a ser identificado *explicitamente* pelo legislador ordinário quando criar contribuições, entendemos que a atuação estatal passaria a compor necessariamente a hipótese de incidência desses tributos. Nesse ponto, nos aproximamos do entendimento de Sacha Calmon[141] e nos distanciamos de Andrei Pitten,[142] para quem a hipótese de incidência das contribuições seria desvinculada da ação estatal, embora sua posição tenha sido externada apenas diante da Constituição e não de um cenário em que haveria uma lei complementar exigindo expressamente que as leis criadoras das contribuições indicassem qual ação estatal está sendo financiada.

Embora decorrente do critério finalidade, é importante também que a lei complementar determine que tais recursos estão afetados exclusivamente à atividade estatal (motivação) para a qual foram criadas, significando desvio não tolerável o seu uso para outras finalidades não previamente definidas na lei que criou o tributo, ainda que social ou economicamente relevantes os novos motivos. Da mesma forma que seria salutar que a lei complementar delimitasse um período de tempo que seria razoável para que os recursos restassem represados pela União para uso futuro, pois com isso se estabeleceria um critério normativo para se identificar a necessidade atual e efetiva do dispêndio, que deve estar, como visto, vinculado a uma atuação estatal que não pode ter deixado de ocorrer (*desnecessidade superveniente*, na definição de Andrei Pitten[143]) ou que só venha a ter lugar num futuro tão distante que os contribuintes sequer saibam o benefício que terão.

Importante alerta é feito por Pitten quanto a essa *desnecessidade superveniente*:

> Já a derrogação (revogação parcial) tácita ocorre quando a atividade estatal financiada se torna injustificadamente superavitária por vicissitude posterior à instituição ou majoração da contribuição, a qual levou a significativo incremento das receitas ou redução das despesas.[144]

---

[141] COÊLHO. Sacha Calmon. Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e Soluções. SP: Quartier Latin, 2007, p. 36.
[142] Op. cit., p. 42.
[143] Idem, p. 52.
[144] Idem, p. 53.

Em nota de rodapé constante deste parágrafo, Pitten esclarece “não haver problema algum em superávits ocasionais, que devem ser aceitos quando se almeja um equilíbrio orçamentário estrito. O problema reside no superávit constante, que denota desvirtuamento da contribuição, pois o excedente certamente será alocado em finalidade diversa daquela à qual a exação está vinculada.”

E o STF compreendeu que tal exigência, de fato, serve para confirmar ou infirmar a validade das contribuições. Do julgamento da ADI 2.925 podemos extrair a compreensão de que a congruência entre a exigência de uma contribuição e a aplicação dos seus recursos na finalidade que a originou tornou-se critério de validação reconhecido pelo STF. E mais, o STF, em inúmeras outras ocasiões, confirmou se certo modo esse entendimento, como nos julgamento do RE 103.778-4/DF (Contribuição ao FINSOCIAL – Decreto-lei nº 1.940/82); RE 177.137-2/RS (Adicional de Frete à Marinha Mercante – AFRMM); e RE 138.284/CE (CSLL); RE 218.061/SP (Adicional de Tarifa Portuária – ATP), em que distinguiu os demais tributos das contribuições previstas no art. 149 da CF/88, pois estas últimas possuem a característica de ter a sua instituição – e, portanto, sua validade – diretamente atrelada a uma finalidade determinada legal ou constitucionalmente.

Outro importante critério, que pode, contudo, não ser aplicável a todas as subespécies de contribuições, diz respeito ao que a doutrina denominou referibilidade, que nada mais é do que a pertinência ou relação que existe entre a atuação estatal e o grupo de que foi chamado a contribuir. Ou seja, pela referibilidade, deve haver um liame objetivo entre a finalidade, a atuação e os contribuintes, ainda que estes últimos não sejam os beneficiados pela atuação estatal.

Assim, pode a lei complementar encampar a posição mais restrita de alguns juristas que defendem ser necessário que os contribuintes sejam efetivamente os beneficiados ou que eles gerem despesas estatais diferenciadas, que seriam hipóteses de referibilidade direta. Doutro lado, pode a lei optar por uma referibilidade indireta, em que tais contribuintes apenas possuem algum tipo de relação com a atividade estatal e estão em melhores condições de contribuírem. Pode, ainda, o legislador optar por aplicar a referibilidade direta para algumas subespécies (p. ex. contribuição de intervenção no domínio econômico ou no interesse de categoria profissional) e indireta em outras (ex. sociais e previdenciárias).

Nos parece que a Constituição autoriza ambas as formas de referibilidade, contanto que haja de falto alguma pertinência, ainda que indireta, e que ela não seja meramente casual e que o fator de seleção não seja meramente baseado na capacidade de contribuir, visto que

esse elemento é típico dos impostos, embora possa ser utilizado como limite ao poder de tributar de forma mais ampla (princípio norteador de nosso sistema tributário[145]).

Nesse sentido, convém ressaltar a posição do STF sobre assunto:

> O *sujeito passivo* não se define como tal na relação jurídico-tributária da contribuição por manifestar capacidade contributiva, como se dá nos impostos, nem por auferir benefício ou contraprestação do Estado, como se passa com as taxas, mas apenas por *pertencer a um determinado grupo social ou econômico*, identificável em função da finalidade constitucional do tributo de que se cuide.[146]

Por fim, e de um certo modo relacionado a este último requisito, poderia a lei complementar identificar os sujeitos passivos das contribuições, visto que se trata de um importante elemento dos tributos. Restando definida a referibilidade aplicável a cada subespécie, a definição geral dos sujeitos passivos serviria para reafirmar esse critério.

2.5 Conclusões iniciais – a carência legislativa como fator de insegurança jurídica

Até aqui, buscou-se demonstrar que nosso sistema tributário permite que seja veiculada uma lei complementar que estabeleça normas gerais a serem observadas pelo legislador ordinário quando da criação das contribuições tributárias. Em verdade, a conclusão a que se chegou é que o artigo 146 da CF exige que tal lei tenha lugar, justamente porque é tarefa da lei complementar a definição de tributos, o que até hoje inexiste para as contribuições, pelo simples motivo de que o CTN foi recepcionado como o veículo normativo introdutor das normas gerais prevista no inciso III do artigo 146.

Desse modo, como à época da promulgação do CTN as contribuições sequer ostentavam natureza tributária em nossa Constituição, elas ficaram de fora de uma mínima conceituação nesse diploma legal. Com o advento da CF/88, as contribuições foram explicitamente inseridas no sistema tributário, mas continuam, contudo, até hoje, sem serem contempladas no CTN ou em qualquer outra norma geral que lhes dê as linhas mestras.

Tais linhas mestras, como visto, devem ser extraídas das características que o constituinte atribuiu expressa ou implicitamente nas normas constitucionais, e que já foram bem delimitadas pela doutrina e aceitas pela jurisprudência, diferenciando-as das demais espécies tributárias. Algumas das características apontadas neste trabalho foram: validação finalística, afetação dos recursos e a referibilidade.

---

[145] A jurisprudência do STF parece seguir esse entendimento, visto que tem reiteradamente o princípio da capacidade contributiva e seu corolário (vedação do confisco) para hipóteses envolvendo multas abusivas.
[146] STF, Pleno, ADI 3.105, p. 39 do voto do Ministro Cezar Peluso, relator para o acórdão.

Ao definir o que é contribuição e apontar que elementos normativos constitutivos devem ser observados para criação válida dessa espécie tributária, cremos que estará o legislador complementar cumprindo com o mandamento constitucional do artigo 146 e conferindo ao sistema tributário mais racionalidade, pois os critérios estabelecidos servirão de parâmetro tanto para as novas contribuições quanto para as já existentes.

Além disso, ao tornar mais rigoroso o processo de criação das contribuições, o legislador fortalecerá a importância da federação, pois a União terá que se sujeitar a requisitos cuja complexidade dificultará o uso exagerado dessa fonte de recursos, voltando-se para outras fontes mais fáceis, como os impostos, aumentando suas alíquotas ou suas bases (se possível), o que tornará mais racional o sistema tributário, além de garantir aos demais entes políticos sua participação.

Ademais, o abuso pela União das contribuições também prejudica os estados e municípios pela excessiva oneração de base tributáveis que também são atingidas por impostos de competência destes últimos, ainda que indiretamente, como por exemplo PIS/COFINS e ICMS/ISS, o que torna politicamente complexa qualquer tentativa de majoração das alíquotas destes últimos sob pena de forte rejeição popular.

Em conclusão, a racionalidade proporcionada por uma lei complementar que definisse os contornos normativos das contribuições tributárias traria segurança não só para os contribuintes, ao reduzir a margem de subjetividade e discricionariedade que ainda paira quanto aos critérios de validação dessa espécie tributária, mas também para os demais entes políticos, que poderiam melhor organizar suas finanças, minimizando os riscos de concorrência com a União na obtenção de recursos a partir de bases econômicas e contribuintes semelhantes.[147]

Contudo, em face da inexistência de referida lei complementar, muitos dos critérios jurídicos e limites à competência para criação das contribuições tributárias foram implementados por decisões do STF desde a vigência do regime constitucional instaurado pela Constituição de 1988, como se demonstrará a seguir.

---

[147] Nesse sentido, embora analisando a importância da lei complementar apenas sob o prisma da resolução dos conflitos de competência vis-à-vis a jurisdição constitucional, Gustavo da Gama conclui acertadamente: "Prestigiar o critério de solução de conflitos da lei complementar traz ainda maior segurança jurídica também para a consolidação das finanças públicas de cada entre político, assim como para o contribuinte, que pode planejar seus negócios com previsibilidade mínima acerca de qual tributação irá suportar." (OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. *In* Sistema Constitucional Tributário, Dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários – Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux. Obra coletiva. Organizadores Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso, Livraria do Advogado, 2014, p. 209)

2.6 Regime jurídico das contribuições a partir da concretização das normas constitucionais pelo STF

As contribuições tributárias, desde a Constituição de 1988 (CF), ganharam lugar de destaque em nosso sistema tributário. Consubstanciam, hoje, importante fonte de recursos para diversas entidades paraestatais e para a União,[148] que sequer os divide com os demais entes federados. Além dessa problemática questão de não repartição de recursos, o que tem estimulado a União a utilizar com mais frequência essa espécie tributária no lugar dos impostos, outro fator que estimula a União a buscar recursos por intermédio de novas contribuições está no fato de que tais tributos não tiveram suas materialidades fixadas na Constituição, como se deu com os impostos, nem há balizas constitucionais que deem segurança ao intérprete/aplicador do direito na avaliação quanto à validade de determinadas contribuições.

Alguns dos critérios de verificação dessa validade têm sido construídos doutrinariamente, tal como o elemento finalístico para se aferir se a Constituição autoriza (ou determina) determinada atividade do Estado, que, para tanto, poderá se valer de recursos exigidos da sociedade. Outro critério relaciona-se com os contribuintes, que a doutrina tributária, em geral, compreende que somente podem onerados aqueles que se relacionam, direta ou indiretamente, com a atividade estatal que motivou o tributo.

Ambos os critérios, embora auxiliem na solução de algumas questões, não conferem segurança aos contribuintes frente a essa competência tributária de limites constitucionais pouco claros (artigo 149) e bastante fluidos (afinal, nossa Constituição é pródiga em direitos sociais, econômicos, culturais etc.), o que demanda o estabelecimento de critérios jurídicos que confiram segurança aos contribuintes, haja vista a existência de balizas mais rígidas a orientar não só o intérprete e os julgadores quando defrontes de uma questão que envolva a validade de uma determinada contribuição, mas sobretudo o legislador.

A identificação desses critérios foi um dos objetivos deste trabalho, por intermédio da análise das decisões do STF sobre o tema, haja vista a importante função desempenhada pela Corte na conformação do sistema jurídico tributário.

---

[148] Marco Aurélio Greco, com base em números da Secretaria da Receita Federal, diz textualmente que as *contribuições tornaram-se a principal fonte de arrecadação federal, superior, em muito, aos impostos*. Aponta que, em 1990, as contribuições correspondiam a 27.5% da arrecadação, e, em 2007, chegou a 63.28%. (GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao artigo 149 da Constituição. *In* Comentários à Constituição do Brasil. Coordenação J.J. Gomes Canotilho [*et al*.]. SP, Saraiva/Almedina. 2013, p. 1.612).

Convém, no presente tópico, analisar se os critérios selecionados pela Suprema Corte dialogam, acolhem ou repelem o que a dogmática tributária aponta como elementos diferenciadores/caracterizadores das contribuições em nosso ordenamento jurídico. Posteriormente, apresentaremos nossa posição crítica, a partir das premissas teóricas que nortearam este estudo, sobre o papel desempenhado pelo STF na fixação das balizas normativas das contribuições a partir de seus julgados.

2.6.1 Critérios reconhecidos pela doutrina tributária *vis-à-vis* às decisões do STF

Os estudiosos do fenômeno tributário, no Brasil, têm se dedicado, especialmente a partir de 1988, a definir os contornos dessa espécie tributária, apontando-lhe suas características (especialmente aquelas que as diferenciam das demais espécies), seus fundamentos de validade e as limitações constitucionais a elas aplicáveis.

Um primeiro elemento apontado pela doutrina diz respeito à própria natureza das contribuições. Elas seriam efetivamente tributo? De qual espécie?

De um modo geral, a doutrina tributária encontra-se, faz alguns anos, bastante uníssona no sentido de que as contribuições teriam, sim, natureza tributária, configurando uma espécie própria, que não se confundiria com imposto, taxas, contribuições de melhoria, nem muito menos os empréstimos compulsórios.[149]

Nesse aspecto, portanto, alinham-se doutrina e STF, haja vista o reconhecimento, pelo Tribunal, no julgamento, dentre tantos, dos RREE 138.284 e 146.733, nos quais restou reconhecida a natureza tributária da exação com todas as suas vicissitudes e condicionantes.

Outro elemento relevante seria a definição de contribuições.

Encontram-se, na doutrina, diversas definições de contribuições, que levam em consideração, de um modo geral, a classificação delas em comparação com uma das demais espécies (impostos ou taxas), buscando identificar as características das contribuições que as assemelham e as distanciam desses outros tributos.

---

[149] Convém registrar, contudo, a posição contrária de Marco Aurélio Greco, que compreende que as contribuições seriam uma figura sui generis (GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000. p.79-81) e de Régis Fernandes de Oliveira (ROCHA, Valdir de Oliveira. "Contribuições Sociais". In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias. Contribuições Sociais. São Paulo: Resenha Tributária, v. 17, 1992. p. 302.)

Para Ricardo Lobo Torres, por exemplo, contribuição seria a exação "fundada no princípio do custo/benefício ou apoiada na solidariedade", que "indeniza o Estado pelo gasto público do qual resulta benefício para o grupo social a que pertence o contribuinte".[150]

Já Geraldo Ataliba, partindo de uma classificação dicotômica das espécies tributárias (impostos ou taxas), define as contribuições a partir de uma lógica relacionada com haver ou não vinculação do produto da arrecadação a alguma atividade estatal. Segundo ele, a partir de sua teoria da hipótese de incidência tributária, as contribuições, em termos conceituais, não seriam uma espécie tributária autônoma, justamente porque a literatura tributária não consegue lhe dar seus contornos genéricos. A partir da delimitação da hipótese de incidência proposta por Ataliba, podemos ter uma ideia do que poderia ser sua definição de contribuições. Para ele, a hipótese de incidência das contribuições seria decorrente de:

> ... uma atuação estatal indireta ou mediatamente referida ao obrigado ..., quer dizer: ou (1) é uma consequência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexo que o vincula a ela (ação estatal); ou (2) uma decorrência da situação, status, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da contribuição) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece nexo entre esta (ação) ou aquele (o obrigado).[151]

Andrei Pitten Velloso aponta uma outra definição partindo das características das contribuições que as assemelham e as distanciam dos impostos e taxas:

> ...referimo-nos a tributos que não têm por hipótese de incidência fatos ligados ao Poder Público (no que se assemelham aos impostos e se diferenciam das taxas e contribuições de melhoria) e são cobrados para financiar despesas determinadas (aspecto em que se equiparam às taxas, às contribuições de melhoria e aos empréstimos compulsórios), sem que gerem, pela sua própria cobrança, uma obrigação estatal de restituir o valor pago.[152]

Ocorre que, na pesquisa feita, não se identificou algum julgado do STF que tenha buscado apontar a definição da Corte para essa espécie tributária, o que possivelmente é um dos fatores que levam à incoerências e inconsistências interpretativas quando da análise de casos em que são questionadas a validade dos tributos, o que falaremos no próximo tópico.

Reconhecemos que esse trabalho de definição da espécie contribuição não é tarefa fácil, mas isso não significa que é impossível, nem muito menos irrelevante, pois, a partir da sua definição, limites já são estabelecidos, favorecendo o processo de racionalização

---

[150] TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV. RJ: Renovar, 2007, p. 69.
[151] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, p. 115-116, apud VELOSO, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições - Teoria geral e Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 30.
[152] VELOSO, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições - Teoria geral e Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 28.

da sua criação e ganhando o sistema tributário consistência normativa para se verificar a validade das contribuições.

Outro elemento que caracterizaria as contribuições seria sua *validação finalística*, conceito muito bem formulado por Marco Aurélio Greco, em sua já clássica obra *Contribuições* (*uma figura "sui generis"*). Segundo Greco, os impostos teriam uma *validação causal* (ocorrido o pressuposto de fato previsto na Constituição, deve-se pagar o tributo) e as contribuições teriam uma *validação finalística*, consubstanciada na possibilidade de instituição e cobrança válida do tributo se destinado para atender um fim constitucionalmente autorizado. Ou seja, em outras palavras, a Constituição aponta um fim a ser atingido, o qual poderá necessitar de recursos específicos em determinado momento.

Quer dizer, então, que o "que as diferencia é a sua vinculação a uma finalidade ideal, com grau de abstração maior, em determinada área (social, econômica ou profissional)", segundo Humberto Ávila.[153]

No mesmo sentido é posição de Raquel de Andrade Vieira Alves:

> Portanto, não há dúvidas em relação à essencialidade do conteúdo finalístico das contribuições, que, além de funcionar como elemento distintivo entre elas e as demais espécies tributárias, efetivamente abre espaço para a possibilidade de controle da sua instituição pela União, em caso de desvio e em diferentes planos. Entretanto, para o presente estudo, interessam os efeitos que o desvirtuamento da finalidade e de outros elementos específicos das contribuições provocam no Pacto Federativo. Isto é, como a manipulação abusiva dessa espécie tributária, em detrimento dos impostos partilháveis, pode representar uma ameaça ao federalismo fiscal brasileiro.[154]

A afetação das receitas da contribuição a uma determinada finalidade será a pedra de toque, inclusive, para se identificar de que tipo de contribuição se trata, i.e., social, interventiva, corporativa ou previdenciária, bem como para que seja possível tanto o controle prévio da validade daquela destinação (é ou não um valor protegido pela Constituição), como o controle *a posteriori*, que será feito ao longo do tempo, devendo sempre se manter presente a necessidade pública daquele dispêndio vinculada à motivação que lhe deu ensejo, ou seja, a validade depende da manutenção do binômio necessidade-motivação.[155]

---

[153] ÁVILA. Humberto. Sistema constitucional tributário, p. 318. Apud VELOSO, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições - Teoria geral e Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 34.

[154] ALVES, Raquel de A. Vieira. Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições, p. 157. Dissertação apesentada em 2015 para obtenção do título de mestre pela Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Obra em vias de ser publicada pela Lumen Juris.

[155] Segundo Pitten, "do caráter finalístico das contribuições decorre uma consequência indiscutível: o *condicionamento da sua validade jurídica à presença da causa* que motivou a sua instituição". (Op. cit., p. 45).

Registre-se que o elemento finalidade, como um dos caracterizadores das contribuições, decorre da própria Constituição, que no artigo 149 expressamente diz que a União poderá instituir "contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas". O constituinte, portanto, não deixou dúvidas de que tal espécie tributária somente poderia ser validamente criada pela União para viabilizar, ou melhor, para servir "como um instrumento de sua atuação" nas respectivas áreas previstas na Constituição (social, intervenção na economia e nas categorias profissionais/econômicas).

E essa opção do constituinte, i.e., de estabelecer uma *validação finalística* às contribuições também resta confirmada pelas outras subespécies de contribuição previstas na Constituição, como por exemplo as contribuições de melhoria, contribuição de iluminação pública e, em especial, as contribuições para financiamento da seguridade social previstas no artigo 195. Embora todas essas subespécies tenham características próprias, tem-se que todas compartilham de um elo comum quanto à sua validade constitucional, qual seja, os recursos devem ser utilizados para uma finalidade *previamente* definida. Tal finalidade pode ser concretizada por atos do Estado ocorridos antes da cobrança do tributo, depois ou concomitantemente, mas sempre tendo como exigência estar estritamente vinculada a finalidade que motivou previamente sua instituição pelo legislador ordinário, a qual deverá encontrar validação direta ou indireta na Constituição.

Como decorrência do critério finalidade, é importante também que tais recursos estejam afetados exclusivamente à atividade estatal (motivação) para a qual foram criadas, significando desvio não tolerável o seu uso para outras finalidades não previamente definidas na lei que criou o tributo, ainda que social ou economicamente relevantes os novos motivos.

E o STF compreendeu que tal exigência, de fato, serve para confirmar ou infirmar a validade das contribuições. Do julgamento da ADI 2.925 podemos extrair a compreensão de que a congruência entre a exigência de uma contribuição e a aplicação dos seus recursos na finalidade que a originou tornou-se critério de validação reconhecido pelo STF. E mais, como visto, o STF, em inúmeras outras ocasiões, confirmou de certo modo esse entendimento, como nos julgamento do RE 103.778-4/DF (Contribuição ao FINSOCIAL – Decreto-lei nº 1.940/82); RE 177.137-2/RS (Adicional de Frete à Marinha Mercante – AFRMM); e RE 138.284/CE (CSLL); RE 218.061/SP (Adicional de Tarifa Portuária – ATP), em que distinguiu os demais tributos das contribuições previstas no art. 149 da CF/88, pois

estas últimas possuem a característica de ter a sua instituição – e, portanto, sua validade – diretamente atrelada a uma finalidade determinada legal ou constitucionalmente.

Apesar disso, convém lembrar que o STF, no julgamento do RE 537.610, embora tenha reiterado esse entendimento, compreendeu que não há inconstitucionalidade na desvinculação de receitas das contribuições quando tal previsão decorre da própria Constituição. Tal julgamento foi utilizado como base argumentativa no RE 566.007 para se concluir que, ainda que inconstitucional a desvinculação, o contribuinte não faria jus à restituição, entendimento que parece conflitar com a inclusão da finalidade como critério de validação da exigência. Afinal, se o recurso não é utilizado sistematicamente pela União na finalidade que motivou sua criação ou, pior, se passa a ser utilizado em outra finalidade, ainda que constitucionalmente justificada, tem-se alteração substancial no seu pressuposto constitucional de validade, o que exigiria conclusão diversa do STF ou uma fundamentação mais consistente do que a que constou no referido julgado.

Um importante aspecto dentro desse tema diz respeito ao período de tempo razoável para que os recursos restassem represados pela União para uso futuro, pois com isso se estabeleceria um critério normativo para se identificar a necessidade atual e efetiva do dispêndio, que deve estar, como visto, vinculado a uma atuação estatal que não pode ter deixado de ocorrer (*desnecessidade superveniente*, na definição de Andrei Pitten[156]) ou que só venha a ter lugar num futuro tão distante que os contribuintes sequer saibam o benefício que terão.

Importante alerta é feito por Pitten quanto a essa *desnecessidade superveniente*:

> Já a derrogação (revogação parcial) tácita ocorre quando a atividade estatal financiada se torna injustificadamente superavitária por vicissitude posterior à instituição ou majoração da contribuição, a qual levou a significativo incremento das receitas ou redução das despesas.[157]

Em nota de rodapé constante deste parágrafo citado, Pitten diz:

> "não haver problema algum em superávits ocasionais, que devem ser aceitos quando se almeja um equilíbrio orçamentário estrito. O problema reside no superávit constante, que denota desvirtuamento da contribuição, pois o excedente certamente será alocado em finalidade diversa daquela à qual a exação está vinculada."[158]

No mesmo sentido, tendo por base os parâmetros fixados pela jurisprudência da Alemanha sobre os requisitos para criação de contribuições naquele sistema jurídico,

---

[156] Idem, p. 52.
[157] Idem, p. 53.
[158] Idem, p. 53.

Douglas Yamashita aponta, ao tratar especificamente das contribuições de intervenção no domínio econômico, que a validade da cobrança desse tributo depende de sua legitimação temporal.[159]

No entanto, o tema não foi devidamente aprofundado no julgamento do RE 566.007, razão pela qual entendemos que sequer houve diálogo entre a jurisprudência do STF e a doutrina acerca da relevância desse critério para a delimitação das características normativas das contribuições.

Outro importante critério, que pode, contudo, não ser aplicável a todas as subespécies de contribuições,[160] diz respeito ao que a doutrina denominou referibilidade, que nada mais é do que a pertinência ou relação que existe entre a atuação estatal e o grupo de que foi chamado a contribuir. Ou seja, pela referibilidade, deve haver um liame objetivo entre a finalidade, a atuação e os contribuintes, ainda que estes últimos não sejam os beneficiados diretos da atuação estatal.

Raquel Alves, baseando-se em Luís Eduardo Schoueri, aponta alguns elementos úteis para explicitar o requisito da referibilidade:

> Luís Eduardo Schoueri, utilizando a classificação cunhada pela jurisprudência constitucional alemã para identificação dos requisitos cumulativos que autorizam a criação de contribuições especiais naquele país – equivalentes à Cides no Brasil –, se refere à necessidade: i) de um grupo homogêneo, claramente destacável da coletividade, em virtude de uma situação de interesse comum ou por características comuns; ii) de uma conexão material entre o círculo de contribuintes e a finalidade buscada com o tributo, de forma que o grupo tributado esteja mais próximo da finalidade buscada pela contribuição do que a coletividade ou do que outro grupo (responsabilidade do grupo); e iii) de que a renda gerada com a contribuição seja aplicada em algo útil para o grupo, o que não significa que cada membro do grupo deve ter uma vantagem, mas que o grupo deve fruir com os gastos.[161]

Alguns juristas defendem ser necessário que os contribuintes sejam efetivamente beneficiados ou gerem despesas estatais diferenciadas. Nessas hipóteses, teríamos referibilidade direta. Doutro lado, haveria a denominada referibilidade indireta, quando os contribuintes apenas possuam algum tipo de relação com a atividade estatal, sendo que eles são os selecionados por disporem de melhores condições de contribuírem.

Nos parece que a Constituição autoriza ambas as formas de referibilidade, contanto que haja de falto alguma pertinência, ainda que indireta, e que ela não seja

---

[159] YAMASHITA, Douglas. Apud ALVES, Raquel, op. cit., p. 168.
[160] As contribuições da Seguridade Social não se sujeitariam a ela, visto que, para essas, a Constituição previu sua sujeição ao princípio da universalidade de contribuição, o que torna irrelevante, para fins definitórios, a relação entre a atuação estatal e a efetiva contribuição do grupo.
[161] Op. cit., p. 168.

meramente casual e que o fator de seleção não seja meramente baseado na capacidade de contribuir, visto que esse elemento é típico dos impostos, embora possa ser utilizado como limite ao poder de tributar de forma mais ampla (princípio norteador de nosso sistema tributário[162]).

Nesse sentido, convém ressaltar a posição do STF sobre assunto:

> O *sujeito passivo* não se define como tal na relação jurídico-tributária da contribuição por manifestar capacidade contributiva, como se dá nos impostos, nem por auferir benefício ou contraprestação do Estado, como se passa com as taxas, mas apenas por *pertencer a um determinado grupo social ou econômico*, identificável em função da finalidade constitucional do tributo de que se cuide.[163]

Com relação ao requisito referibilidade, a jurisprudência acolhe a posição doutrinária, mas tão somente a indireta, como dá conta, por exemplo, o julgamento do RE 396.266, em que se analisou a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE.

2.6.2 Análise crítica: a metódica do STF na construção da normatividade do regime jurídico das Contribuições

Retomando as premissas teóricas deste trabalho, temos sustentando que as decisões do STF, tendo em vista sua relevância na conformação do nosso sistema jurídico, devem ser elaboradas de modo a possibilitar a determinidade do trabalho jurídico. Para tanto, deve haver honestidade dos métodos utilizados, transparência quanto aos argumentos apresentados e possibilidade de recapitulação. Além disso, devem ser decisões materialmente boas, o que significa que elas precisam de coerência, consistência e possibilidade universalização.

A determinidade do trabalho jurídico é mais ampla, racional e democrática do que a determinidade dos conceitos jurídicos, que caracteriza a retórica prevalecente nas decisões do STF. É mais ampla porque abrange a determinidade dos conceitos, sendo este um dos passos para concreção da norma, a partir da construção do seu programa e do seu âmbito. Mais racional porque reconhece as relações recíprocas e necessárias entre direito e sociedade, ou entre norma e fato, não reduzindo o fenômeno jurídico a nenhuma das suas partes, incluindo todo e qualquer fator que tenha sido relevante pelo julgador para a tomada de decisão (e, por conseguinte, para construção do sistema jurídico) como um elemento racionalizável e criticável pela comunidade jurídica e pela sociedade, haja vista que não se encontra

---

[162] A jurisprudência do STF parece seguir esse entendimento, visto que tem reiteradamente o princípio da capacidade contributiva e seu corolário (vedação do confisco) para hipóteses envolvendo multas abusivas.
[163] STF, Pleno, ADI 3.105, p. 39 do voto do Ministro Cezar Peluso, relator para o acórdão.

obscurecido pela retórica limitada da definição de conceitos. Por fim, como já se percebe, a determinidade do trabalho jurídico é mais democrática justamente porque exige do julgador postura ética e responsável perante a sociedade, haja vista que sua decisão influenciará a vida de todos os cidadãos, daí porque a estes deve ser dado conhecimento amplo e irrestrito dos fatores que foram importantes para a tomada da decisão.

Nesse contexto, podemos considerar boa a decisão baseada em razões, que persuadam e convençam, tendo (i) estrutura lógica reconhecível e aceita pela comunidade linguística; (ii) premissas relevantes, bem desenvolvidas e explicitadas; e (iii) sejam racionalizáveis a partir do que prevê o sistema jurídico, ainda que elementos e dados de outras áreas do conhecimento tomem assento, de forma controlada e controlável, no processo de construção dos argumentos.

Assim, para os fins do presente trabalho, boa decisão é aquela que possui os seguintes atributos:

1) Razões: deve-se buscar todas e melhores para o caso e apresenta-las de forma lógica e consistente, evitando o uso meramente retórico e descompromissado do argumento;
2) Universalidade: suas conclusões devem servir de critério jurídico para a solução de outros casos, bem como para a reformulação do sistema jurídico, sendo abominável a argumentação meramente estratégica. Por isso, deve haver esclarecimento e delimitação das premissas normativas e fáticas (programa da norma, âmbitos normativo e material), para que a decisão sirva de critério jurídico para o futuro;
3) Coerência: as premissas e as conclusões devem ser coerentes lógica, normativa e moralmente (compatibilidade axiológica entre as regras). Ademais, exige-se, também, coerência narrativa, i.e., que os fatos sejam apresentados de forma completa e inteligível;
4) Consequência: o resultado prático (seja fático ou normativo) deve ser uma preocupação do julgador e, caso antecipado em seu processo mental, precisa ser reproduzido. Aqui, têm peso avaliações de justiça, de senso comum, bem como a articulação concreta de princípios constitucionais a partir fundamentos morais, econômicos, políticos etc.;
5) Moral positiva e crítica: deve-se ter de uma base moral, que evidencie os princípios jurídicos que sustentam as premissas e as conclusões, de forma consistente e crítica;

6) Razoabilidade: a decisão deve ser uma solução ponderada e ostentar conclusões razoáveis materialmente e não apenas formalmente.

Feito essa relembrança das premissas teóricas, prosseguimos na avaliação do trabalho jurídico do STF no que respeita ao objeto deste trabalho, qual seja, o regime jurídico das contribuições a partir das decisões daquela Corte.

Antes, convém assinalar alguns dos aspectos do figurino constitucional das contribuições definidos nos julgamentos da Corte ao longo dos anos, os quais servem para a construção concreta do seu regime jurídico

Pela análise feita, verificamos que o STF reconheceu que as contribuições são tributos, cuja característica diferenciadora dos demais é a sua destinação/vinculação a uma finalidade constitucionalmente prevista, estimulada ou desejada. Apesar disso, não ocorre ofensa ao pacto federativo (cláusula pétrea) se a própria Constituição desvincular parcela das receitas.

Quanto ao ponto, relembre-se a advertência feita em outro momento acerca de o STF não ter definido até hoje com clareza o papel do requisito "finalidade" na norma de competência das contribuições. Ou seja, há dúvida se ele configuraria o pressuposto de fato constitucional atributivo/legitimador da competência, o que compreendemos que levaria à inconstitucionalidade de qualquer norma ou ato que pretenda usar o recurso para outro fim. Ou a finalidade faria parte da hipótese de incidência das contribuições, em conjunto com o fato gerador, o que poderia, talvez, direcionar a questão da vinculação para uma análise infraconstitucional, caso tredestinação fosse feita pelo legislador ordinário. Ou, por fim, a questão da finalidade seria relevante apenas para se verificar a validade na criação e cobrança do tributo, sendo irrelevante, depois, se o Estado efetivamente gasta naquilo a que deveria se destinar os recursos, haja vista que a execução do orçamento é questão alheia ao controle do Judiciário.

Ademais, o STF também deveria aprofundar, como dito, a análise da validade das contribuições a partir de das relações umbilicais entre Direito Financeiro e Tributário. É necessário que a Corte estabeleça para as contribuições um horizonte de normatividade mais consistente, coerente e com consequências mais adequadas à principal característica diferenciadora desses tributos: a validade da sua criação e cobrança está atrelada à necessidade pública dos recursos, sendo relevante que tal necessidade se mantenha ao longo do tempo e que a quantidade de recursos retirados da sociedade sirva exatamente para esse fim.

Ao se debruçar especificamente sobre essa característica, seja para validá-la ou não, acreditamos que o STF faria análise mais ampla e consistente, com base num maior número

de premissas/razões, se buscasse harmonizar aspectos do Direito Financeiro e do Tributário, haja vista a relação entre essas disciplinas, cuja separação para fins didáticos não pode servir de argumento jurídico constitucional para obscurecer a análise da validade das contribuições. Como apontamos, a despeito dos poucos argumentos, entendemos que esse foi o correto caminho seguido no julgamento da ADI 2.925, mas que pela falta de clareza e consistência dos argumentos, não nos permite compreender de que forma o STF articula as relações entre Direito Tributário e Financeiro a partir das relações entre tais esferas tanto em âmbito constitucional quanto infraconstitucional para fins de financiamento do Estado.

Relembre-se, por relevante, a crítica de Misabel Derzi:

> Então, vejam bem, o que diz a Constituição é que as contribuições nascem para custear a construção do Estado Democrático de Direito, ou melhor, a atuação da União nessa construção. Mas não exigimos que essa atuação ocorra, porque ela é mero resultado ou finalidade, estando fora do Direito Tributário. E o Direito Tributário passa a funcionar assim, sem proteção da confiança, sem obediência às promessas do legislador e da Constituição. A norma tributária não funciona porque não a tornamos efetiva, porque nós nos subordinamos a uma lógica deôntica ultrapassada, que é resquício dos tempos autoritários.[164]

Convém registrar que consideramos um equívoco o STF ter definido que não viola cláusula pétrea a sistemática desvinculação das receitas das contribuições, não só por ofensa "a forma federativa do Estado" (artigo 60, § 4º, da CF/88), cujas razões já foram desenvolvidas alhures, mas também porque significa grave ofensa dos "direitos e garantias individuais" dos contribuintes, consubstanciado na deterioração da racionalidade do sistema tributário, cuja organicidade e coerência são atributos pretendidos pelo constituinte como proteção dos contribuintes contra investidas arbitrárias e oportunistas dos governantes de cada momento, para que estes, com seus poderes de manipulação do Congresso, não sujeitem os cidadãos a exigências tributárias desarrazoadas, devendo se entender por desarrazoadas não apenas aquelas exageradas, mas também aquelas desvirtuadas da racionalidade inaugurada pelo constituinte em 1988.

Prosseguindo, temos que o STF definiu, ainda, que as contribuições não se sujeitam à lei complementar para sua criação ou modificação, excecionando-se às que venham a ser criadas com base no artigo 195, § 4º, da CF/88.

Entretanto, como visto, a solução encontrada pelo STF, além de questionável em face do próprio sistema constitucional tributário, cujas balizas rígidas servem para proteção e previsão dos contribuintes, que podem antecipar minimamente o que o legislador (e cada ente

---

[164] DERZI, Misabel. *In* Baleeiro, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 59.

tributante) tem autorização para lhe exigir, daí porque, nas hipóteses em que as bases econômicas foram assinaladas não há menção à lei complementar. Contudo, nos casos em que a Constituição não indicou a base econômica (por exemplo, empréstimo compulsórios, competência residual para criar impostos ou contribuições da seguridade social), a intenção de proteção dos cidadãos pelo constituinte se materializou na exigência de lei complementar, o que deveria ter sido melhor enfrentado pelo STF.

Reconheceu, também, que a referibilidade é um requisito relevante para a validade das contribuições. Assim, com exceção das contribuições à Seguridade Social, podemos extrair das decisões do STF que deve haver referibilidade, no mínimo indireta, entre a finalidade da atuação estatal e aqueles contribuintes selecionados pelo legislador.

Carece, contudo, de maior aprofundamento pelo STF os limites dessa referibilidade indireta. Na medida em que a Corte não travou qualquer diálogo com a doutrina sobre a questão, seja para validar critérios por ela apontados ou repeli-los, ainda pairam dúvidas para sociedade, comunidade jurídica e até mesmo para o legislador acerca de quais critérios o sistema jurídico constitucional tributário reconhece como válido para fins de atribuição de responsabilidade a um determinado grupo para financiamento de uma atividade estatal a que ele não deu causa, nem o beneficia diretamente.

Por fim, verificou-se que a Corte também definiu que as contribuições se sujeitam à anterioridade geral, se forem as previstas no artigo 149, e à nonagesimal na hipótese das destinadas à Seguridade Social.

Das análises empreendidas, pudemos constatar que o STF, ao julgar matérias tributárias, aponta poucos elementos concretos e fáticos nas suas decisões. Além disso, são raras as menções a outras áreas de conhecimento, inclusive, em muitos casos, sequer existe diálogo com correntes doutrinárias existentes no âmbito Tributário e Financeiro, de modo a buscar subsídios ou refutar suas conclusões, favorecendo a consistência argumentativa e aumentando a força persuasiva do precedente.

Assim, muitas decisões carecem de requisitos para que possamos defini-las com boas, nos termos teóricos que nortearam este trabalho. Por mais que aspectos relevantes do regime jurídico das contribuições tenham sido definidos pelo STF, como visto acima, o foram com base em julgamentos metodologicamente insuficientes para formulação do sistema jurídico tributário.

Afinal, os julgamentos do STF devem constituir razões de agir para a sociedade, mas também devem servir como critério de decisão para o futuro, na eterna busca de concretização dos valores justiça e equidade do ordenamento jurídico constitucional, daí porque é

mandatório que sejam formados por todos os melhores argumentos disponíveis à época, justificáveis, sempre, a luz do sistema jurídico, por mais que se reconheça os influxos das outras áreas do conhecimento e a influência dos elementos de fato, que, como visto, são co-constitutivos da normatividade. Ademais, como praxe, não são apontadas nos julgados as premissas axiológicas que nortearam a decisão, elemento muitas vezes indispensável para a construção de sentido e concretização das normas tributárias, haja vista interesses tão díspares em conflito em cada caso apreciado pela Corte.

Por isso que as premissas devem ser consistentes e devem, necessariamente, dialogar com a dogmática tributária, que tem a importante função de problematizar os institutos jurídicos concretizados pelo STF. Devem também dialoga com estudos de outras áreas que contribuam para a construção da norma e com o sentido comum que a sociedade confere a determinados signos linguísticos.

Análises das consequências fáticas e normativas dos julgados são raras e metodologicamente mal desenvolvidas, especialmente porque a Corte não costuma construir suas interpretações das normas constitucionais e infraconstitucionais a partir da realidade circundante, seja a que motivou a norma, seja a envolta do caso concreto. Assim, argumentos consequencialistas são apresentados, muitas das vezes, de forma inconsistente e com função meramente retórica, o que gera dúvida razoável acerca do compromisso futuro e efetivo daquele que sustenta tais premissas que elas são realmente relevantes para a construção do sistema jurídico.

CONCLUSÃO

Como se tentou demonstrar ao longo do trabalho, o processo de concretização da norma a partir do problema, a partir da realidade, e especialmente da abertura da atividade interpretativa vai muito além dos métodos tradicionais, daí a relevância das teorias argumentativas modernas, que nos fornecem ferramentas que possibilitam a análise crítica mais racional da decisão judicial, um dos pilares da construção do direito.

Como dito no início, a normatividade está aberta para a realidade, o que significa que a norma não se confunde com o texto, que é apenas um dos elementos do processo de concretização (que abrange o processo de interpretação do texto, e, portanto, com ele não se confunde).

Por isso buscou-se construir a normatividade do regime jurídico das contribuições a partir das decisões do STF, com dois objetivos em vista. Um identificar que critérios teriam

sido definidos pelo Tribunal para diferenciar e validar as contribuições dentro de nosso sistema tributário. Como visto, foi possível identificar algumas das características do regime jurídico constitucional das contribuições fixadas pelo STF.

Com isso, pode-se concluir que os julgados da Suprema Corte, ainda que criticáveis sob alguns aspectos como demonstrado ao longo das análises, permitiu a construção normativa do regime jurídico desses tributos, garantindo racionalidade[165] ao sistema jurídico e servindo de critério de solução para futuros casos.

O outro do trabalho era avaliar de que modo isso foi feito, haja vista que, ao se reconhecer tamanha importância aos julgamentos do STF, também se exige dele postura mais responsável sobre o ordenamento que constrói.

Afinal, cada julgamento perfaz um fio da trama que constrói constantemente a normatividade do sistema tributário, e essa realidade é ainda mais patente com relação às decisões paradigmas do STF, especialmente as que advém do seu Órgão Pleno, composto pela integralidade dos componentes do Tribunal. Se a questão jurídica merece a análise do órgão máximo do Poder Judiciário, que tem a última palavra para dizer o direito em concreto, significa que o tema é relevante não só para o sistema jurídico, mas para a conformação da sociedade, haja vista que tais decisões interferem na atuação dos demais poderes, (im)possilitam políticas públicas, delimitam direitos etc.

Dada essa importância institucional assumida pelo STF, esses julgamentos paradigmas devem ser fruto de *ação responsável* desses intervenientes na construção da norma jurídica, os quais, com sua argumentação, atuam na construção do sistema jurídico e interferem seriamente na organização social. Tal responsabilidade deriva do deslocamento da ótica positivista da decisão jurídica vista como mera subsunção dos conceitos legais a fatos para uma ótica em que a decisão judicial, e sua normatividade decorrente, necessariamente perpassam pelo texto legal, permeado pelos dados da realidade e articulado com contribuições de outras áreas do conhecimento, devendo tudo constar claramente no processo decisório do STF. Assim, por esse prismas, decisão judicial e processo decisório tornam-se mais coerentes com as exigências de nosso Estado Democrático de Direito, por conferir, de um lado, à sociedade, elementos críticos que possibilitam melhor controle das atuações do Judiciário, e, de outro, que o sistema jurídico tenha bases mais consistentes e transparentes.

---

[165] A qualificação de uma decisão como racional é uma das questões mais tormentosas enfrentadas pela teoria da argumentação. Peczenik traz uma interessante definição. Para ele, racional seria uma conclusão que (i) é lógica e linguisticamente válida; (ii) segue assertivas altamente coerentes e que (iii) não seria refutada num discurso perfeito. (PECZENIK, Alexander. *On law and Reason*, 1989, p. 119)

Fachin, baseando-se em Frederick Schauer, aponta que transparência seria "uma metáfora que se refere à capacidade de ser visto sem distorção, logo um processo, fato ou informação para ser transparente deve ser aberto e disponível para exame e escrutínio." E prossegue, apontando que "a informação deve ser ativamente tornada facilmente usada do modo mais amplo possível." Para concluir, ainda com Schauer, que a transparência poderia ser sumarizada no binômio "disponibilidade e usabilidade".[166]

Anoeska Bujize aponta, ainda, os seguintes efeitos positivos do valor transparência: "(...) a democracia; o aumento da confiança e da legitimidade; a qualidade da governança, a performance econômica e a eficiência mercadológica, e a realização de direitos individuais", o que teria como consequências práticas o fato de que "os agentes tomam melhores decisões, pois aumenta sua habilidade em prever as consequenciais de suas próprias ações" e a "transparência permite funcionalmente que os observadores externos possam avaliar e escrutinar o que as organizações realizam."[167]

Ou seja, tal como buscamos demonstrar, a transparência dos argumentos e dos métodos nos julgamentos do STF dos casos emblemáticos para o sistema tributários deveriam ter essa dupla função, i.e., terem argumentos claros, consistentes e coerentes para que sejam *usáveis* pela sociedade efetivamente como razões reforçadas para agir (e não de forma meramente estratégica), bem como fiquem sempre *disponíveis* para a crítica e reformulação, contribuindo para legitimação dos pilares do Estado Democrático de Direito, por intermédio da construção de um sistema tributário justo, racional e harmônico.

Daí porque, a conclusão deste trabalho é: essa *ação responsável* exige que o STF, em cada precedente selecionado como um paradigma de determinada controvérsia, principalmente os apreciados pelo Tribunal Pleno, além de definir conceitos, elemento essencial para comunicação (máxima a jurídica), aponte também, de forma clara e consistente, todos elementos relevantes para construção da normatividade da questão jurídica analisada em todos os seus pormenores. Tais elementos devem, obviamente, ser de natureza jurídica, mas que, como sabemos, têm influxos sociais, políticos, econômicos e éticos, que são relevantes para a construção das normas jurídicas interpretadas e concretizada pelo STF, mas que muitas vezes ficam obscurecidos por um discurso estratégico ou simplesmente por não fazer parte de nossa tradição expô-los de uma forma metodologicamente consistente que mantenha o

---

[166] FACHIN, Luiz Edson. A promoção da transparência pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In* Direito Financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Estudos em homenagem ao Ministro Marco Aurélio Mello. Cord. Marcus Lívio Gomes, Marcus Abraham e Heleno Taveira. Curitba: Juruá, 2016, p. 54.
[167] BUJIZE, Anoeska. *Apud* FACHIN, Luiz Edson, op. cit., p. 54.

discurso nos lindes jurídicos. Por isso que a apresentação desses elementos deve seguir uma metodologia racional e controlável, que possibilite sua reconstituição, com segurança e certeza, pelos jurisdicionados.

Como visto ao longo do trabalho, compreende-se que é uma exigência de nosso Estado Democrático de Direito, centrado na Constituição como norma fundante e legitimadora do sistema jurídico, e com forte influência institucional do STF, que tais elementos estejam presentes na decisão. Tal conclusão, nos parece, decorre do fato de que as normas, especialmente as constitucionais, estão permeadas de conteúdo extrajurídicos (axiológicos, sociais, políticos e econômicos), que influem nas escolhas feitas pelos constituintes, e, por isso, necessariamente precisam ser articulados no contexto do debate jurídico promovido pela decisão do STF. Ademais, essa visão mais ampla também se justifica diante da contingência de que os julgadores estão inseridos nos contextos que eles julgam, sendo inocente, quando não estratégico, sustentar-se que, por mais que seus discursos sejam hermeticamente técnico-jurídicos, tais fatores não foram relevantes para a formação prévia da convicção do julgador, e, portanto, para a concreção da normatividade constitucional e a reformulação do sistema jurídico.

Nesse aspecto, como se tentou demonstrar, a partir da análise de julgamentos do STF cujo trabalho reconheceu como paradigmas sobre a configuração do regime jurídico e características essenciais das contribuições tributárias, verificou que tais elementos muitas vezes não são sopesados ou simplesmente não são articulados racionalmente, faltando-lhes transparência e honestidade de métodos para que seja possível à sociedade (e comunidade jurídica) avaliar se a construção da normatividade realizada pela Suprema Corte foi adequada, consistente, coerente e razoável, passando a servir, de modo seguro, como razões de agir tanto para a sociedade, como para a comunidade jurídica em geral, aí incluídos juízes, advogados, servidores públicos e acadêmicos.

Para exemplificar o que se está afirmando, lembramos que o STF, desde 1994, quando julgou o RE 166.772, interpreta as normas constitucionais do artigo 195 da CF/88 a partir de uma metodologia centrada na análise dos fundamentos técnico-jurídicos que os termos e expressões tenham no momento em que utilizados pelo constituinte, aceitando-se, quando muito, sua evolução conceitual ao longo do tempo se verificada essa realidade fática (ex. da definição de faturamento).

Contudo, dos 8 casos analisados, 7 eram recursos interpostos pelo contribuinte, e, excluindo o caso que envolveu a questão da exclusão (ou não) das receitas inadimplidas da base do PIS/COFINS, nos demais a postura metodológica interpretativa seguida pelo STF foi

invariavelmente a mesma na definição dos termos constitucionais e na delimitação da competência tributária da União, por mais que se tenham vozes dissonantes em algumas circunstâncias. Diante dessa realidade, ao menos duas são as conclusões possíveis e excludentes: ou os Tribunais inferiores (e o STJ) discordam da racionalidade metodológica fixada pelo STF ao longo dos últimos 20 anos na interpretação das normas constitucional; ou, o que nos parece mais acertado concluir, o STF não sinaliza, com segurança e clareza, à sociedade e comunidade jurídica em geral (aí incluídos ao Tribunais) a metodologia e a racionalidade por detrás das conclusões dos seus julgados, os quais significam, como visto, razões reforçadas para o agir social, haja vista a concretização da normatividade do sistema jurídico a partir de cada nova posição da Corte.

Assim, em conclusão, nota-se que a argumentação do Tribunal, nas questões envolvendo delimitação da competência para União criar contribuições à Seguridade Social e concretização das constitucionais e infraconstitucionais relacionadas, segue padrão interpretativo restritivo, formal e técnico-jurício, no qual ganham relevância o tratamento que o ordenamento jurídico dá ao instituto em análise quando da sua inclusão na Constituição e ao longo do tempo, obstando o alargamento conceitual desses termos pelo legislador infraconstitucional sem que, para tanto, se demonstre evidente alteração do *status* fático ou jurídico do instituto.

Assim, ao se exigir que as decisões do STF tenham mais consistência argumentativa e clareza de métodos – e o presente trabalho buscou indicar alguns critérios para tanto –, pretende-se garantir que nossa Constituição sirva efetivamente para a construção de um Estado Democrático de Direito mais justo e equânime, especialmente nas questões tributárias.

Segundo o filósofo americano Richard Rorty, "o progresso filosófico ocorre na medida em que encontramos uma maneira de integrar as visões de mundo e as intuições morais que herdamos de nossos ancestrais a novas teorias científicas, ou a novas instituições e teorias sócio-políticas, ou a outras inovações".[168] Que essa nova forma de ver o objeto jurídico, por intermédio de uma interpretação pragmática e mais coerente da atuação do STF na conformação do sistema jurídico, nos permita uma nova visão de mundo, e que ela seja melhor para todos.

---

[168] SOUZA, José Crisóstomo de (org). Filosofia, Racionalidade, Democracia: os debates Rorty & Habermas. São Paulo: Unesp, 2005, p.214.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. SP: LANDY.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. SP: Malheiros, 1999.

_____. **Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios**. *In* Revista de Direito Público. SP: RT, 1969, v. 10.

ATIENZA, Manuel. **Curso de Argumentación Jurídica**, 2015, Brasília. Realizado pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. O curso ministrado pelo próprio Manuel Atienza teve como base a sua obra "Curso de Argumentación Jurídica", Madrid: Trotta, 2013.

_____. As **Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica**. 2ª edição. RJ: Forense Universitária, 2012.

ÁVILA. Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. SP: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria dos Princípios**, 4ª Ed., SP: Malheiros.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 7ª. ed. RJ: Forense, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Paulo Aires F. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. SP: Noeses, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. BARCELOS, Ana Paula. **O Começo da História: a Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro**. *In* Interpretação Constitucional. SP: Malheiros, 2010.

BENVINDO, Juliano Zaiden. **A "última palavra", o poder e a história: o Supremo Tribunal Federal e o discurso de supremacia no constitucionalismo brasileiro**. (texto acessado em 10/10/15, pelo seguinte endereço eletrônico: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/502953/001002780.pdf?sequence=1).

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 27ª ed., SP: Malheiros, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo**. SP: RDDT, 1997, n 22.

CANARIS, Klaus Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 7 ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2000.

CARRAZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ªed., SP: Malheiros, 2015.

CHRISTENSEN, Ralph. **Teoria Estruturante do Direito. *In* O Novo Paradigma do Direito. Introdução à teoria e metódica estruturante**. SP: Editora Revistas dos Tribunais, 3ª ed., 2013.

COÊLHO. Sacha Calmon. **Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e Soluções**. SP: Quartier Latin, 2007.

COUTO E SILVA, Almiro do. O **Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em 10 de março de 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. SP: Saraiva, 4ª ed., 2014 (e-book).

D'AGOSTINI, Franca. **Analíticos e Continentais**. RS: Unisinos, 1999.

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

_____. **Revisitando as contribuições da Constituição da República. Revista de Direito Tributário**. *In* Revista de Direito Tributário, v. 98, SP: Malheiros, 2007.

_____. **Legalidade material, modo de pensar "tipificante" e praticidade no direito tributário**. In *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

FACHIN, Luiz Edson. **A promoção da transparência pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. *In* Direito Financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Estudos em homenagem ao Ministro Marco Aurélio Mello. Cord. Marcus Lívio Gomes, Marcus Abraham e Heleno Taveira. Curitba: Juruá, 2016.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão e dominação**, 2ª ed., SP: Atlas, 1994.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges**. SP: Saraiva, 2013.

FRANÇA. Rubens Limongi, **A Irretroatividade da Lei e o Direito Adquirido**, RT, 4ª Edição.

GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 2004.

GOUVÊA, Marcus. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Ed. RT, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura *sui generis*)**. SP: Dialética, 2000.

_____. **Comentários ao artigo 149 da Constituição. *In* Comentários à Constituição do Brasil**. Coordenação J.J. Gomes Canotilho [*et al*.]. SP, Saraiva/Almedina. 2013.

JOUANJAN. Olivier. **De Hans Kelsen a Friedrich Müller – Método Jurídico Sob o Paradigma Pós-Positivista**. *In* O Novo Paradigma do Direito. Introdução à teoria e metódica estruturante. SP: Editora Revistas dos Tribunais, 3ª ed., 2013.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia jurídica**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

LOSANO, Mario G.. **Sistema e estrutura no direito – volume II. O Século XX**. SP: Martins Fontes, 2010.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

_____. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. SP: Martins Fontes, 2006.

MAIA, Napoleão Nunes. **Estudo Temático 2: Breve histórico e significação das leis complementares da Constituição**. Fortaleza: UFC (Casa de José de Alencar), 2000.

MANEIRA. Eduardo. **Segurança jurídica e os limites necessários para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico**. *In* Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denise Arruda. Coor. Betina Treiger Grupenmacher. SP: Noeses, 2014.

MARTINS, Argemiro; ROESLER, Claudia e JESUS, Ricardo. **A Noção de Coerência na Teoria da Argumentação Jurídica de Neil MacCormick: Caracterização, Limitações, Possibilidades**. Texto acessado em 01/03/2016, às 21:03, no seguinte endereço eletrônico: www6.univali.br/seer/index.php/nej/article/download/3281/2064.

MOUFFE, Chantal. **The Democratic Paradox**. Londres, New York: Verso, 2000.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar e normas gerais em matéria** tributária. (http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp039396.pdf, acesso em 16/10/2015.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 2000.
_____. **O Novo Paradigma do Direito. Introdução à teoria e metódica estruturante**. SP: Editora Revistas dos Tribunais, 3ª ed., 2013.
MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. SP: Martins Fontes, 2005
NASCIMENTO. João Paulo Melo do. **Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária**. In Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII. Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. RJ: APERJ, 2014.
NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. SP: Martins Fontes, 2006.
_____. **A constitucionalização simbólica**. SP: Martins Fontes, 2007.
_____. **Entre Hidra e Hércules – Princípios e regras constitucionais**. SP: Martins Fontes, 2013.
OLIVEIRA. Maria Alessandra Brasileiro. **Leis Complementares – Hierarquia e Importância na Ordem Jurídico-Tributária**. RJ: Letra Legal, 2004.
OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar**. *In* Sistema Constitucional Tributário, Dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários – Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux. Obra coletiva. Organizadores Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso, Livraria do Advogado, 2014.
PAULSEN. Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 10ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado / ESMAFE, 2008.
PRIGOGINE, Ilya. **O fim das certezas: tempo, caos e as leis da natureza**. SP: Unesp, 1996.
SOUZA, José Crisóstomo de (org). **Filosofia, Racionalidade, Democracia: os debates Rorty & Habermas**. São Paulo: Unesp, 2005.
SPAGNOL. Werther Botelho. **Da Tributação e sua Destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A função da lei complementar tributária** (http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250, acessado em 13/10/2015).
SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. SP: Saraiva, 2011.
SOUZA, Hamilton. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. I. SP: Saraiva, 1998.
SOUZA DE QUEIROZ. Luis César. **Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
SZELBRACIKOWSKI. Daniel. **Conceito de faturamento causa insegurança**, em http://www.conjur.com.br/2011-abr-15/interpretacao-conceito-faturamento-ainda-gera-duvidas-stf, acessado em 24/10/2015.
PECZENIK, Alexander. **On law and Reason**, 1989.
TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Valores e princípios constitucionais tributários**, vol. II, 2ª ed. RJ: Renovar, 2014.
_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV. RJ: Renovar, 2007.
TORRES, Heleno. **Comentários ao artigo 145 da CF. *In* Comentários à Constituição do Brasil**. Coordenação J.J. Gomes Canotilho [*et al*.]. SP, Saraiva/Almedina. 2013, p. 1.596.VILLEY, Michel. **A formação do pensamento jurídico moderno**. SP: Martins Fontes, 2009.
VELOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. **Contribuições - Teoria geral e Contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

_____. **Repartição de receitas e autonomia federativa**. *In* Direito Financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Estudos em homenagem ao Ministro Marco Aurélio Mello. Cord. Marcus Lívio Gomes, Marcus Abraham e Heleno Taveira. Curitba: Juruá, 2016.
VIHEWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. RS: SAFE, 2007.

APÊNDICE - ANÁLISE DE PRECEDENTES[169] - CONTRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS

1 QUESTÕES GERAIS

1.1 Contribuições são tributos e classificação das espécies tributárias: análise do RE 138.284

1) Caso: Constitucionalidade da criação da CSLL, incidente sobre o lucro das empresas

Proc.: RE 138.284/CE

Partes:

RECTE. : UNIÃO FEDERAL

RECDA. : PETRÓLEO DOIS IRMÃOS LTDA

Rel.: Min. Carlos Velloso Órgão: Pleno

Data de julg.:01/07/1992 Publ.: 28/08/1992

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: aproximadamente 55

Processo com a mesma discussão: RE 146.733/SP

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: 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 instituida 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 parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devera observar a tecnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 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 calculo 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 orcamento 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, parag. 6). Vigencia e eficacia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988. (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)

---

[169] A estrutura de análise dos casos foi criada pelo Professor Carlos Alexandre

Questão-chave:

Classificação constitucional das espécies de contribuições tributárias na CF/88. Veículo normativo adequado para sua criação (lei complementar ou ordinária), bem como reconhecimento de que elas possuem natureza tributária. Delimitação do campo de incidência das normas do artigo 195 *vis-à-vis* as normas de competência dos impostos.

Histórico:

Mandado de Segurança impetrado por Petróleo Dois Irmãos para não se sujeitar à CSLL criada pela Lei n. 7.689, de 15/12/1988. Sentença favorável. Declarou a inconstitucionalidade da CSLL.

Acórdão do TRF 5, manteve a sentença, ao fundamento de que o tributo não seria para a Seguridade Social (portanto, não teria suporte no artigo 195) e que faltaria lei complementar estabelecendo os limites para o legislador ordinário criar Contribuições Sociais com fundamento no artigo 149 da CF/88, além de a CSLL não estar relacionada com qualquer forma de intervenção da União no domínio ou com o interesse de categorias profissionais e econômicas.

Argumentos:

Segundo o voto do Ministro Velloso, as espécies tributárias seriam:

> "a) os impostos...; b) as taxas....; c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras da seguridade social (C.F., art. 194, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)."

Sustentou que as contribuições parafiscais têm caráter tributário, constituindo espécie própria ao lado dos impostos e taxas, baseando-se na doutrina de Rubens Gomes de Souza,[170] razão pela qual sujeitam-se ao CTN e ao princípio da estrita legalidade. Isso não significa que

[170] No voto, citou-se a Revista de Direito Administrativo n. 112, p. 27.

sua criação deva se dar por lei complementar, exigência prevista apenas para as que são instituídas com base na competência residual (§ 4º do artigo 195).

Compreendeu não ter relevância jurídica o fato de que os recursos sejam arrecadados pela Receita Federal, desde que o produto da arrecadação destine-se ao financiamento da Seguridade Social, o que consta expressamente no artigo 1º da Lei n. 7.689. Diz textualmente que se os recursos estiverem sendo desviados "de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei". Observação relevante é que este argumento, no julgamento do RE 146.733, não constou do voto do relator, Ministro Moreira Alves, mas apenas no do Ministro Ilmar Galvão, que disse:

> "A especificidade da destinação dos produtos da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição. Eventual desvio de finalidade que se possa verificar na administração dos recursos por ela produzidos não pode ter o efeito de transmudar-lhe a natureza jurídica."

Afastou-se a alegação de que haveria bitributação a exigência da CSLL sobre o lucro, por já ser base do IRPJ, pelo simples fato de ser a própria CF/88 que previu essa dupla tributação, não havendo inconstitucionalidade da norma constitucional.

Ao final, o voto cuida de questões relacionadas aos princípios da irretroatividade e anterioridade, apontando as teses doutrinárias existentes, para concluir pela inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei n. 7.689.

Decisão:

Declarada a constitucionalidade da CSLL, mas inconstitucional a sua incidência sobre fatos ocorridos em 1988.

Abordagem crítica:

O tema da constitucionalidade da CSLL já havia sido julgado alguns dias antes, em 26/02/1992 (DJ 06/11/1992), quando o Pleno analisou o RE 146.133 (relator Ministro Moreira Alves), julgamento no qual muitas das conclusões acima apresentadas já tinham sido adiantadas.

Ambos os casos são relevantes para o Sistema Tributário tanto pelo momento em que ocorreram os julgamentos (poucos anos depois da promulgação da CF/88, sendo que já

existiam diversas decisões dos TRFs declarando a inconstitucionalidade da CSLL[171]), quanto pelas questões jurídicas definidas.

No RE 138.284, contudo, elas foram apresentadas de forma mais organizada e sistematizada. Muitas delas servem de balizas interpretativas até hoje para o STF (e demais Tribunais) em temas envolvendo contribuições, como a classificação constitucional desses tributos e a desnecessidade de lei complementar para sua instituição, entendimento que teve forte influência na conformação atual de nosso sistema tributário, pois tornou mais fácil o processo legislativo para que a União expandisse consideravelmente o número de contribuições ao longo dos últimos 28 anos, especialmente porque também neste julgamento foi validado o uso de medidas provisórias para a criação de tributos.

Ou seja, é um julgamento extremante importante para o modelo de tributação que temos hoje em dia, com forte participação das contribuições na carga tributária total, haja vista um grande número delas, incidente sobre bases econômicas das mais diversas, aumentando a complexidade do sistema tributário e de financiamento do Estado nas suas mais diversas facetas.

Outro ponto relevante diz respeito à assertiva de que a destinação legal dos recursos é requisito de validação constitucional das contribuições, reconhecendo-se que, se os recursos de uma contribuição estiverem sendo desviados "de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei". Tal conclusão indicaria ser este um tema infraconstitucional, o que, contudo, não fica claro no voto, visto que o Ministro afirma que a remota possibilidade do descumprimento da lei não é capaz de torna-la inconstitucional. Não foram apresentados votos dos demais ministros, o que não permite saber a opinião exata dos demais integrantes quando do julgamento, presumindo-se, portanto, que todos comungavam das posições do relator. Tal presunção é reforçada pelo julgamento do RE 146.733, alguns dias antes, em que o entendimento foi o mesmo, constando votos escritos dos ministros Moreira Alves (relator), Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence.

Essa questão envolvendo a destinação legal dos recursos como requisito de validação constitucional das contribuições é extremamente relevante, pois até hoje a jurisprudência do STF não definiu com clareza o papel da finalidade na norma de competência das

---

[171] Em resumo, acolhiam-se aos argumentos dos contribuintes, baseados nas doutrinas tributárias da época, no sentido que a CSLL (i) seria um adicional do IR, tanto pelas semelhanças entre eles, quanto porque seria a Receita Federal responsável pela arrecadação; (ii) seria necessário lei complementar para criar as Contribuições. Ao não respaldar nenhuma dessas formas de interpretar as Contribuições, o STF estabelece importantes balizas jurídicas para esses tributos que passaram a nortear o sistema constitucional tributário com consideráveis reflexos para as inovações tributárias que viriam posteriormente.

contribuições. Ou seja, seria ela parte do pressuposto de fato constitucional atributivo/legitimador da competência, o que, em nossa visão, levaria à inconstitucionalidade de qualquer norma ou ato que pretenda usar o recurso para outro fim). Ou a finalidade faria parte, como entendem alguns doutrinadores[172], da hipótese de incidência das contribuições, juntamente com o fato gerador, o que poderia, talvez, direcionar a questão da vinculação para uma análise infraconstitucional, caso a tredestinação feita pelo legislador ordinário. Ou, por fim, a questão da finalidade seria relevante apenas para se verificar a validade na criação e cobrança do tributo, sendo irrelevante, depois, se o Estado efetivamente gasta naquilo a que deveria se destinar os recursos, haja vista que a execução do orçamento é questão alheia ao controle do Judiciário.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

A análise da questão da constitucionalidade da CSLL foi realizada por intermédio da apresentação dos argumentos das partes (contribuinte e fazenda), das razões que motivaram a decisão de segunda instância e dos fundamentos jurídicos considerados relevantes pelo Ministro Velloso para julgar a matéria.

Quanto aos seus fundamentos, o Ministro Velloso claramente desenvolve sua argumentação tendo por base uma forma de interpretação da questão constitucional limitada por um modelo sistematizador (com pretensão de cientificidade), que identifica e classifica as espécies tributárias, buscando, com isso, racionalizar o processo decisório.

Deve-se reconhecer que buscou-se fundamentar a decisão com razões lógicas e consistentes, estabelecendo-se as premissas do raciocínio previamente à análise dos argumentos das partes e das conclusões. Tais premissas foram fixadas com base num profícuo diálogo com a dogmática jurídica tributária. O julgado possui coerência narrativa e normativa, embora não estejam bem estabelecidas as premissas axiológicas que nortearam a decisão, como, por exemplo, o princípio da solidariedade como base ético-jurídica das contribuições. Verifica-se consistência e possibilidade de universalização em suas conclusões, apesar de deixar de apreciar aspectos relevantes para a questão constitucional e que até hoje não estão

---

[172] Cf. DERZI, Misabel. *In* Baleeiro, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 58-59. GOUVÊA, Marcus. A extrafiscalidade no direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 144.

bem solucionadas pelo STF, o que poderia ter sido realizado caso houvesse a preocupação metodológica de se apontar a adequabilidade das consequências do julgado.

Alguns desses aspectos são: quais os limites que o legislador infraconstitucional deveria respeitar no ato de criação das contribuições?; o CTN confere normatividade suficiente para o controle infraconstitucional de validade das contribuições?; a desvinculação de receitas ou uso delas para outros fins gera ou não a invalidade do tributo?; sendo inválida essa desvinculação/desvio, teria o contribuinte direito à restituição?; isso é uma questão constitucional ou legal?; o princípio da capacidade contributiva se aplicaria às contribuições?; como se daria a relação, sistemicamente, entre impostos e contribuições, haja vista suas possíveis sobreposições econômicas?; excessos de contribuições podem levar a desequilíbrios federativos e, por conseguinte, à inconstitucionalidade desses tributos?

Como visto na abordagem crítica acima, algumas dessas questões poderiam ser melhor compreendidas, a partir do julgamento do STF, caso a Corte tivesse melhor identificado o papel que a finalidade possui na construção da norma jurídica das contribuições.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

No RE 138.284, a Corte, clara e corretamente, seguiu o posicionamento a que tinha chegado no RE 146.733, que havia sido julgado uma semana antes. Uma mudança de entendimento em tão pouco tempo significaria grave insegurança jurídica, que somente seria justificada se o julgado anterior tivesse incorrido em grave erro, o que não era a situação.

Assim, tendo em vista a proximidade dos julgamentos, temos que sequer seria possível dizer que a Corte respeitou o conteúdo de decisões anteriores. Em verdade, podemos assegurar que ambos os julgados, praticamente de forma conjunta, inauguram uma linha interpretativa, no tocante ao tema contribuições, que terá grande influência posteriormente na argumentação da Corte. Tal linha parte dessa sistematização proposta pelo Ministro Velloso, a qual, posteriormente, culminará na exegese formalista conceitual que terá lugar em muitos julgados.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

No RE 138.184, não nos parece que foram desenvolvidos elementos do âmbito material e do âmbito da norma (dados reais relevantes para o caso e para a construção da norma). Também não foram apresentados *inputs* de outras áreas do conhecimento, o que é importante para a construção do âmbito da norma, de modo a reforçar a consistência dos argumentos

Por exemplo, embora certamente tenha sido relevante para os julgadores o momento político que o país passava, o qual, após longa instabilidade política, econômica e social, culminava com um novo regime constitucional, com grandes aspirações, especialmente por ter sido fruto de muitos acordos sociais, não houve qualquer referência a essa realidade. Vislumbra-se que a declaração de inconstitucionalidade da CSLL teria consequências normativas e práticas seríssimas tanto para a legitimação do novo regime constitucional, que aspirava perpetuação, quanto para a forma de financiamento das políticas públicas a partir de então. A retórica técnico-jurídica do julgamento obscureceu tal elemento material que pairava no momento e que não deveria (como em verdade não deve) ter faltado nas razões dos votos.

No que respeita ao âmbito normativo, e sua relação com o programa normativo para a concretização da norma, tem-se que faltou à decisão articular o histórico das contribuições em nosso sistema jurídico de modo esclarecer que a nova realidade institucional criada pelo constituinte decorre de uma reformulação do sistema jurídico brasileiro. Bem como que tal reformulação decorre do aumento das atribuições do governo federal, que assumiu inúmeras obrigações índole econômica e social, pois a Constituição reconheceu e exigiu a concretização de direitos que foram universalizados, tais como saúde, educação, moradia, tudo à luz do princípio da dignidade das pessoas.

Ademais, faltou assinalar que tal reformulação também veio influenciada pelos estudiosos das Ciências das Finanças e do Direito Tributário da época, inclusive de outros países, que, ao identificarem o crescimento do uso das contribuições pelo Estado Social, passaram a apontar os riscos de manter essas exigências financeiras estatais à margem de um controle jurídico mais rígido e previsível, justamente o que se buscava com o novo regime constitucional das contribuições, que passaram a se sujeitar aos ditames do CTN, como previsto pela Constituição e definido no julgado.

Identificar e apontar tal elemento no julgamento poderia levar à outra conclusão, com importantes impactos práticos e normativos, acerca do veículo normativo para criação desses novos tributos, principalmente aqueles cujas materialidades não estão previamente estabelecidas na Constituição. Afinal, se, de um lado, era certa a necessidade de recursos adicionais e específicos para a União concretizar as previsões do novo Estado Social e Democrático, também se buscava, doutro lado, segurança aos contribuintes, evitando-se o uso de contribuições para financiar toda e qualquer atividade do Estado. Tal segurança, nos parece, seria melhor concretizada por intermédio de um processo legislativo mais rigoroso, como o das leis complementares, que demanda debates mais aprofundados no parlamento

tendo em vista o quórum necessário para aprovação da medida. Caso esse fosse o caminho escolhido à época, certamente teríamos hoje outra realidade jurídico-tributária.

* * *

1.2 Desvinculação das receitas e direito do contribuinte à restituição: análise dos RE 566.007, RE 793.564, RE 537.610 e da ADI 2.925

2) Caso: Inconstitucionalidade da DRU e direito de os contribuintes terem a restituição proporcional ao que deixou de ser utilizado nas finalidades constitucionais e legais.

Proc.: RE 566.007/RS

Partes:

RECTE.(S) RODOVIÁRIO NOVA ERA LTDA

ADV.(A/S) RAQUEL MENDES DE ANDRADE MACHADO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) UNIÃO

Rel.: Min. Cármen Lúcia Órgão: Pleno

Data de julg.:13/11/2014 Publ.: 11/02/2015

Repercussão geral: Sim

Número de referências em outros julgados: 1

Processos com a mesma discussão: RE 537.610/SP, RE 793.564 AgR/PE

Ementa:

DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas. 2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. 3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente direito líquido e certo para a impetração de mandados de segurança. 4.

Negado provimento ao recurso extraordinário.

(RE 566007, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015)

Questão-chave:

Direito de os contribuintes terem a restituição proporcional ao que deixou de ser utilizado nas finalidades constitucionais e legais pela União ao desvincular as receitas das contribuições de suas destinações.

Histórico:

Mandado de Segurança impetrado por Rodoviário Nova Era para não se sujeitar à CSLL, PIS e COFINS, haja vista a desvinculação das receitas da sua arrecadação pela Emendas Constitucionais n. 27/00 e 42/03, sendo inconstitucional o artigo 76 do ADCT, que criou e destinou percentual da arrecadação das contribuições ao Fundo de Estabilidade Fiscal. Acórdão do TRF 4 afirma que, embora seja tecnicamente inadequado e inconveniente, tal desvinculação seria válida e legítima.

Argumentos:

Segundo o voto da Ministra Cármen, a matéria sequer deveria ser apreciada pelo STF, por não ter transcendência suficiente para o crivo de repercussão geral. Para ela, o recorrente não pretendia a invalidade da desvinculação para que os recursos retornassem a ser utilizados na destinação a eles prevista, mas sim o seu direito de se desobrigar de pagar referidos tributos e de receber o que pagou indevidamente. Tal pleito não transcenderia da esfera individual e privada do recorrente, daí porque não teria repercussão geral.

Apesar disso, a repercussão foi reconhecida e, no voto proferido quando do julgamento do mérito, a Ministra Cármen traz o mesmo racional para justificar sua conclusão de que o contribuinte não teria direito à restituição, ainda que viesse a ser reconhecida a inconstitucionalidade da desvinculação.

Embora não fique claro no voto da Ministra, ela parece compreender que a desvinculação, sendo promovida pela própria Constituição, não geraria inconstitucionalidade. Tal ilação é possível pela comparação feita no voto entre impostos e contribuições. Aqueles

são por essência desvinculados, mas a própria CF vincula parte da receita deles para uso em determinadas áreas. Já estes últimos têm seus recursos normativamente vinculados a determinadas atividades/despesas, mas o legislador constituinte optou por desvincular parcialmente também.

O Ministro Fux faz algumas considerações sobre a não ofensa ao pacto federativo e conclui que:

> *(...)* umas das características da estrutura orçamentária-fiscal brasileira é a coexistência de um volume elevado de despesas obrigatórias, um sistema que vincula parcelas expressivas de receitas à finalidade específica. Tal estrutura reduz significativamente o volume de recursos livres do orçamento, os quais são essenciais para a consecução de projetos prioritários do Governo. Então, realmente, essa desvinculação é mais que necessária para o Executivo.

Já o Ministro Marco Aurélio acresceu que a desvinculação não transmuda em imposto as contribuições, na linha do seu voto no RE 793.564-AgR. Ou seja, sua natureza permanece sendo de contribuição ainda que desvinculada sua receita. Sendo "opção política normativa" do legislador constituinte, só haveria inconstitucionalidade por ofensa ao artigo 60, § 4º, da CF/88, o que ele não verificou no caso.

Decisão:

Negado o direito de o contribuinte deixar de se sujeitar e a restituir as contribuições desde o início da DRU, haja vista sua falta de legitimidade para tanto. A desvinculação gera vinculação e não restituição.

Abordagem crítica:

O argumento principal do voto não enfrenta a questão da intrincada relação entre direito financeiro e tributário na seara das Contribuições, mas segue a linha de que o contribuinte não teria legitimidade para a causa, pois a inconstitucionalidade da DRU levaria à vinculação e não à restituição dos tributos, o que afasta seu direito líquido e certo. A parte dispositiva do acórdão diz:

> 7. Pelo exposto, voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, por carência de legitimidade do contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto pelas alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente, ainda, direito líquido e certo para a concessão de mandado de segurança .

Com relação ao tema central da desvinculação, a Ministra entendeu que sequer seria necessário enfrenta-lo, visto que o recorrente não poderia ter seu pedido acolhido ainda que declarada a inconstitucionalidade da DRU. Limitou-se, no ponto, a citar precedentes de Turma que julgaram constitucional a desvinculação: RREE 537.610, 614.184, 602.367 e 606.569.

Chegou a mencionar que seria apenas isso a questão da demanda e "no mais, são criações de tese, muito bem-vindas, pelos advogados".

Embora o voto da relatora tenha sido acompanhado à unanimidade, inclusive com manifestações expressas de outros ministros, nos parece que o tema não teve a análise profunda que a questão mereceria face à importância da vinculação das receitas como característica essencial às contribuições e como fator de diferenciação delas para os impostos. Essa é uma questão extremamente relevante para a organicidade de nosso sistema tributário, e já foi objeto de inúmeros estudos doutrinários.

Como dito acima, apesar de não estar claro no voto da Ministra Relatora, ela parece compreender que a desvinculação, sendo promovida pela própria Constituição, não geraria inconstitucionalidade. Tal leitura é possível pela comparação feita no voto entre impostos e contribuições. Aqueles são por essência desvinculados, mas a própria CF vincula parte da receita deles para uso em determinadas áreas. Já as contribuições últimos têm seus recursos normativamente vinculados a determinadas atividades/despesas, mas o legislador constituinte optou por desvincular parcialmente também.

Ou seja, a partir de um julgamento de Turma do STF (RE 537.610), a questão foi solucionada com a premissa de que o legislador constituinte tem amplos poderes de modificação da Constituição, ainda que isso signifique a criação de um sistema jurídico de difícil, senão impossível, racionalização, haja vista a enormidade de exceções. Nos parece que, no Órgão Pleno do Tribunal, a questão merecia análise mais aprofundada.

Em sentido oposto, contudo, foi o voto do Ministro Velloso, no RE 183.906, que tratava da inconstitucionalidade de vinculação de receita do ICMS, consignando o Ministro que a destinação do produto de imposto não invalida sua cobrança, mas o mesmo não ocorre com as contribuições se o uso é diverso de sua afetação legal/constitucional. Referido julgamento deveria ter sido enfrentado pelos ministros, inclusive para explicitar que as razões dele estavam sendo superadas ou que não seriam aplicadas por tratarem de situações diversa (o que não parece ser verdade).

Afinal, no RE 183.906, o contribuinte pretendia não se sujeitar a parte do ICMS cujo Estado de São Paulo estava vinculando a determinada despesa, direito que foi reconhecido pelo STF, a despeito do voto do Ministro Velloso, que entendia, na linha do fundamento vencedor no RE 566.007, que a inconstitucionalidade da vinculação do imposto não daria direito ao contribuinte deixar de pagar o tributo. A justificativa por ele apresentada foi que isso seria um tema de Direito Financeiro e não Tributário, já que uma vez pago o imposto efetivamente devido, o mau uso dos recursos seria uma questão orçamentária sem impacto na tributação.

Ainda mais curioso, como dito, foi que o Ministro Velloso excluiu dessa lógica justamente as contribuições, haja vista que sua vinculação é fundamento para sua validação, ou seja, o mau uso dos recursos daria o direito ao contribuinte de não pagar o tributo.[173]

No mesmo sentido foi o julgamento da ADI 2.925, em que houve, inclusive, o controle de constitucionalidade de lei orçamentária que autorizava destinação diversa à CIDE, prevalecendo o entendimento de que essa mudança de destinação desvirtuaria o tributo.

É importante ressaltar a alegação de que a DRU acarretaria ofensa ao pacto federativo, o que violaria cláusula pétrea da Constituição, autorizando a declaração de inconstitucionalidade da norma constitucional que criou a desvinculação.

Quanto ao tema, o único que se manifestou expressamente foi o Ministro Luiz Fux, que em breve passagem compreendeu não haveria ofensa ao pacto federativo.[174] O Ministro utilizou argumento pragmático baseado numa realidade fática e normativa, qual seja, de que a União efetivamente possui responsabilidades institucionais, estabelecidas pela CF, que necessitam de crescentes recursos, sendo que muitas de suas obrigações configuram despesas obrigatórias, o que impossibilita a implementação de outros projetos sociais.

Consideramos não ter sido bem apreciado tema de tamanha relevância, pois, a despeito de ter sido breve a manifestação, o argumento se sustenta unicamente sobre um fato

---

[173] Embora o ministro Velloso, no julgamento do RE 138.284 (constitucionalidade da CSLL), tenha assentado o entendimento de que o eventual uso da receita de contribuições para destinação diversa não torna inconstitucional o tributo, mas sim desrespeita a lei instituidora, ou seja, seria uma questão infraconstitucional que não invalida o tributo, no tocante à DRU a questão tem claro assento constitucional.

[174] Por fidelidade, convém reproduzir o trecho do voto que tratou da questão para ficar mais evidente a aparente confusão feita pelo Ministro Fux quanto ao tema da ofensa ao pacto federativo, ao menos pela ótica adotada neste trabalho:

"Aí eu verifico aqui, Senhor Presidente, que o próprio art. 76 - e até comentava com o Ministro Teori Zavascki, que me revelou a sua inteligência sobre o dispositivo -, apesar da desvinculação, não há nenhuma alteração na base de cálculo das transferências, então, o disposto no artigo não reduzirá base de cálculo das transferências aos Estados. Assim, não há efetivamente nenhuma violação ao pacto federativo e, a fortiori, não há também nenhuma violação de cláusula pétrea."

financeiro evidente: a União tem muitas despesas obrigatórias, por isso necessita de recursos livres para realizar outras atividades.

Ora, em respeito ao pacto federativo e para se manter o sistema tributário menos complexo, e mais harmonioso e racional, se são necessários recursos para realização de políticas públicas no interesse (e de responsabilidade) da União, estes deveriam provir de impostos e não de uma complexa engenharia normativa e financeira, baseada cada vez mais no financiamento proveniente das contribuições, visto que isso permite que a União manipule os recursos que ela transfere aos Estados.

Assim, embora o argumento parta de premissas fáticas e normativas reais, não nos parece que a questão do federalismo foi bem analisada, visto que a solução para essa falta de recursos livres poderia ser solucionada pela majoração de impostos, tributos que por excelência carreiam recursos livres ao Estado. Ademais, a criação desenfreada de contribuições diminui os recursos que são repartidos pela União com os Estados e Municípios, haja vista que se a necessidade de recursos da União fosse suprida por impostos tal divisão ocorreria. Em nossa opinião, essa realidade sinaliza, para dizer o mínimo, um enfraquecimento do pacto federativo, senão a sua violação efetiva, principalmente pelo fortalecimento excessivo do poder federal face aos demais entes políticos, além, é claro, da completa irracionalização do sistema tributário.

* * *

3) Caso: Desnaturação das contribuições pela DRU. Equiparação a impostos. Direito de os Municípios terem parte da arrecadação transferido para FPM.

Proc.: RE 793.564-AgR/PE

Partes:

RECTE.(S)	MUNICÍPIO DE LAGOA GRANDE
ADV.(A/S)	BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	UNIÃO

Rel.: Min. Marco Aurélio Órgão: 1ª Turma

Data de julg.:12/08/2014 Publ.: 01/10/2014

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: 1

Processo com a mesma discussão: RE 537.610/SP, RE 566.007/RS

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RECEITAS – DESVINCULAÇÃO – ARTIGO 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – EMENDAS CONSTITUCIONAIS Nº 27, DE 2000 E Nº 42, DE 2003 – MODIFICAÇÃO NA APURAÇÃO DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. A desvinculação parcial da receita da União, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios. Precedente: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF, em que fui designado redator para o acórdão. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.

(RE 793564 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 12/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 30-09-2014 PUBLIC 01-10-2014)

Questão-chave:

Ocorre a desnaturação das contribuições em impostos a vinculação de sua arrecadação a destinação diversa da inicialmente prevista na Constituição? Se ocorrer, os municípios teriam direito a que os recursos da DRU sejam inseridos na base do FPM?

Histórico:

Não constam muitas informações sobre o caso na origem no acórdão. Menciona-se apenas que o TRF 5 teria negado o direito do Município a incluir a parcela da DRU na base do FPM.

Argumentos:

Segundo o Ministro Marco Aurélio, baseando-se no seu entendimento na ADI 2.925/DF e no RE 537.610/RS (Peluso), a desvinculação não gera a mudança da natureza jurídica das contribuições em impostos. Disse:

> A desvinculação parcial da receita da União, constante no referido artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas. A discussão possível restringe-se a saber se é constitucional ou não a previsão de destinação do produto arrecadado diversa da fixada originalmente, sem que se cogite da desnaturação do tributo ou da mutação parcial de uma espécie em outra, com as consequências jurídicas pretendidas pelo recorrente.

Decisão:

Negado o pedido da municipalidade de incluir a parcela da DRU no FPM.

Abordagem crítica:

A fundamentação do julgamento foi bastante simplória, limitando-se a decidir o caso fazendo referência ao RE 537.610 e à ADI 2.925, sendo o trecho citado a única argumentação efetiva do acórdão.

A questão, tal como posta no RE 537.610, a seguir analisado, foi endereçada pelo STF a partir da tradição interpretativa de que uma cláusula constitucional somente seria inconstitucional se violada uma cláusula pétrea e eles entenderam que a vinculação das receitas das contribuições não ofenderia quaisquer das cláusulas pétreas.

* * *

4) Caso: Constitucionalidade da desvinculação das receitas das contribuições.

Proc.: RE 537.610/RS

Partes:

RECTE.(S)	BISTEX ALIMENTOS LTDA
ADV.(A/S)	VINICIUS LUBIANCA E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	UNIÃO

Rel.: Min. César Peluso Órgão: 2ªT

Data de julg.:13/05/2010 Publ.: 25/06/2010

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: 4

Processo com a mesma discussão: RE 566.007/SP

Ementa:

1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétrea. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional.

(RE 537610, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009 EMENT VOL-02387-09 PP-01566 RDDT n. 174, 2010, p. 145-146 RT v. 99, n. 894, 2010, p. 104-105)

Questão-chave:

É constitucional a desvinculação de receitas das contribuições se realizada por emenda à Constituição?

Histórico:

O acórdão é bastante carente de informações sobre o caso concreto, havendo apenas citação da ementa do acórdão do TRF4, que menciona ter a empresa Bistex Alimentos Ltda. impetrado Mandado de Segurança buscando desobrigar-se de recolher PIS, COFINS e CSLL a partir da desvinculação de suas receitas, o que seria inconstitucional por ter transmudado contribuições em impostos.

Não há menção se a parte articulou ofensa ao pacto federativo.

Segundo o TRF4, essa desvinculação parcial e temporária não causa inconstitucionalidade das contribuições, que manteriam sua essência já que a maior parte de seus recursos continuaria sendo aplicada nas finalidades constitucionais.

Argumentos:

Os argumentos, tal como os fatos, são poucos e minimamente desenvolvidos.

Inicialmente, reconhece-se que o STF já definiu que "o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias [contribuições] é a destinação do produto de sua arrecadação" (voto do Ministro Velloso na ADI n. 2.925). Tal premissa, contudo, segundo o entendimento do STF, não permitiria concluir que a desvinculação parcial de suas receitas mudaria a natureza delas para impostos.

Diz-se que as EC n. 27/2000 e 42/2003 (alteraram o artigo 76 do ADCT) desvincularam receitas de impostos e contribuições, sem que isso tenha significado ofensa à Constituição, em especial ao artigo 60, § 4º, da CF, concluindo-se que a vinculação à destinação, característica essencial das contribuições, "não assume caráter de cláusula pétrea".

Decisão:

Reconhecida a constitucionalidade da DRU.

Abordagem crítica:

A fundamentação do julgamento foi bastante simplória, tal como no RE 793.564 (que cita este caso como fundamento). Como dito sobre aquele caso, a questão foi endereçada pelo STF a partir da tradição interpretativa de que uma cláusula constitucional somente seria inconstitucional se violada uma cláusula pétrea e eles entenderam que a vinculação das receitas das contribuições não ofenderia quaisquer das cláusulas pétreas.

Tal como nos demais processos sobre o tema apreciados pelo STF (este foi o primeiro a ser julgado e passou a ser referência para os RREE 566.007 e 793.564), a questão da possível ofensa ao pacto federativo não foi apreciada com a profundidade que mereceria e que já é tratada pela doutrina de Direito Tributário e Financeiro.

O tema assume maior relevância diante do fato de que a desvinculação, que teve início em 2000, permanece até hoje, demonstrando que o que era temporário – uma exceção em nosso sistema normativo – tornou-se regra na conformação do sistema constitucional tributário. Como a análise ficou muito centrada no argumento acerca de haver mudança ou não da natureza das contribuições, não foi apreciada eventual ofensa ao pacto federativo.

Como visto, o tema chegou à Corte tanto pelo prisma do contribuinte como dos entes federados (RE 793.564), o que deu ao STF à possibilidade fixar balizas jurídicas mais sólidas para a norma constitucional que prevê o respeito ao pacto federativo, especialmente num momento em que Estados e Municípios encontram-se em situação praticamente falimentar.

Ademais, o STF não enfrentou o tema diante de sua jurisprudência, que considerou inconstitucional a vinculação do produto da arrecadação de impostos, que, segundo os julgadores que trilharam esse entendimento, seriam tributos por essência desvinculados.

A discussão poderia ter avançado, ainda, nas implicações entre Direito Tributário e Financeiro, no que respeita ao uso dos recursos públicos, ultrapassando a separação clássica entre tais disciplinas jurídicas para demonstrar que o constitucionalismo moderno demanda dos governantes atuações mais responsáveis, éticas e transparentes dos recursos financeiros públicos,[175] o que impacta, sim, na validade da própria cobrança do tributo na hipótese de o uso dos recursos restar permanentemente descumprido, como tem ocorrido.

Como dito pelo Ministro Marco Aurélio no RE 183.906:

> "... a segurança na vida gregária pressupõe respeito às balizas legais e constitucionais, sob pena de, à mercê de uma variação enorme de critérios, norteados por políticas governamentais momentâneas, chegar-se a uma verdadeira babel, não havendo como prever os acontecimentos de repercussão maior. (...) Dificuldades de

[175] Quanto ao tema transparência do uso dos recursos e o dever de informações aos cidadãos, sugere-se a leitura de Marcus Abraham (ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 56.

> caixas não podem ser potencializadas a ponto de olvidarem-se os parâmetros constitucionais".

Frise-se, ademais, que a questão também assume relevância sob prisma do Direito Tributário. Afinal, o STF, de um lado, reconheceu que as contribuições possuem a vinculação dos seus recursos a uma finalidade constitucional como uma das suas características diferenciadoras das demais espécies tributárias, mas, de outro, compreendeu que a desvinculação seria possível. Os discursos são incompatíveis e tornam incoerente, para não dizer irracional, nosso sistema tributário. Assim, ou as contribuições possuem efetivamente aquela característica e qualquer desvinculação é inválida (ainda que feita pelo constituinte), ou a vinculação pode estar ou não presente, a depender dos interesses políticos momentâneos e da força dos governos para mudar a Constituição.

Certamente, a omissão do STF ao deixar de enfrentar o tema da desvinculação e delimitar balizas ao legislador, inclusive ao constituinte reformador, permitiu a criação de nosso sistema tributário atual, confuso, incoerente e de difícil racionalização, em que tributos vinculados por exigência constitucional são sistematicamente desvinculados e tributos desvinculados são vinculados. Isso é um claro exemplo da babel institucional referida pelo Min. Marco Aurélio, cuja justificativa pragmática e consequencialista é sempre a feitura de caixa para sustentar políticas governamentais momentâneas, haja vista as necessidades crescentes de recursos, em claro desrespeito a organicidade da Constituição e a racionalidade do sistema tributário, isso sem falar no enfraquecimento do pacto federativo.

* * *

5) Caso: Controle de constitucionalidade de lei orçamentária. Previsão de uso de receitas de contribuições, em lei orçamentária, em despesa estranha à sua destinação constitucional.

Proc.: ADI 2.925

Partes:

REQTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO TRANSPORT - CNT

ADV.(A/S) LUIZ ALBERTO BETTIOL E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Rel.: Min. Ellen Gracie (redator do acórdão Min. Marco Aurélio) Órgão: Pleno

Data de julg.:19/12/2003 Publ.: 04/03/2005

Repercussão geral: Não se aplica

Número de referências em outros julgados: 9

Processo com a mesma discussão: RE 566.007

Ementa:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.

(ADI 2925, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

Questão-chave:

É constitucional a previsão orçamentária de uso de receitas das contribuições em destinação diversa da que autoriza a Constituição?

Histórico:

ADI ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte contra dispositivos da Lei Orçamentária nº 10.640, que autorizava o Poder Executivo a abrir créditos suplementares com excesso de arrecadação. Pretendia a CNT impedir que os recursos da CIDE-Combustíveis (Lei n. 10.336/01), haja vista a previsão do artigo 177, § 4º, II, da CF/88.[176]

Argumentos:

A relatora original, Ministra Ellen Gracie, baseou-se em julgados do STF não conhecendo a ADIs em que se questionavam normas de leis orçamentárias, por lhes faltar

---

[176] Art. 177. Constituem monopólio da União:

§ 4º A lei que instituir 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 deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

.....

II - os recursos arrecadados serão destinados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

abstração normativa necessária ao controle concentrado (são normas com efeitos concretos), e porque significaria influir nas escolhas políticas dos Poderes Legislativo/Executivo.

O Ministro Marco Aurélio abriu a divergência, demonstrando que a jurisprudência da Corte não abrangeria a situação analisada, em que a norma objurgada não teria um efeito concreto, mas sim uma autorização legal para que o Poder Executivo contingenciasse recursos com destinação constitucional específica. De acordo com o Ministro, impedir a análise da lei orçamentária numa situação como essa significaria pô-la acima da Constituição.

Conhecida a ação pelos demais ministros, a Ministra Ellen compreendeu que não haveria inconstitucionalidade na norma, visto que não se poderia prever que os recursos contingenciados seriam utilizados em despesas diversas da destinação constitucional prevista para a CIDE.

A maioria dos ministros, de outro lado, compreenderam que a norma orçamentária era excessivamente aberta, permitindo que o Executivo faça uso dos recursos da forma como lhe aprouver, a despeito da referência ao parágrafo único do artigo 8º da LRF, daí porque se deveria julgar procedente a ação para dar à norma impugnada interpretação conforme ao que dispõe o artigo 177, § 4º, II, da CF/88.

O Ministro Peluso deixou claro que, embora a ADI verse sobre a CIDE-Combustíveis, é possível abstrair a conclusão e estendê-la para qualquer contribuição, reconhecendo a invalidade de norma em que se pretenda utilizar seus recursos para finalidade diversa da prevista pela Constituição.

Decisão:

Procedência da ADI, para dar, à norma do artigo 4º da Lei Orçamentária nº 10.640, interpretação conforme ao que dispõe o artigo 177, § 4º, II, da CF/88.

Abordagem crítica:

Apesar da extensão do acórdão (77 páginas), a questão tributária não foi o principal tema debatido. O único tema tributário tratado foi a questão da possibilidade de utilização dos recursos de contribuição para finalidade diversa da prevista na Constituição, que não foi muito além do que restou dito pelo Ministro Peluso, no trecho acima citado.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

As análises das questões envolvendo a constitucionalidade da DRU (RE 537610) e suas consequências, tais como direito dos contribuintes não se sujeitarem mais à contribuição e obterem restituição do que pagaram (RE 566.007), e o direito de os municípios terem essas verbas desvinculadas incluídas na base do FPM (RE 793.564), bem como sobre a questão do uso de recursos de contribuição, via lei orçamentária, para finalidade diversa (ADI 2.925), foram realizada, em geral, por intermédio da apresentação bastante resumida dos argumentos das partes (contribuinte e fazenda), das razões que motivaram a decisão de segunda instância e dos fundamentos jurídicos considerados relevantes pelo STF para julgar a matéria.

Todos os quatro julgados, que se tornaram referência para outros casos na jurisprudência do STF, limitaram-se a reproduzir, em seus fundamentos, os textos das normas constitucionais, daí seguindo-se a opinião/interpretação de cada ministro. Ou seja, não são apresentados elementos de fato relevantes para a questão, tais como os valores arrecadados com esses tributos, o montante desvinculado e o quanto os Estados e Municípios recebem dos respectivos fundos de participação, informações extremamente relevantes para se aferir a sustentação da norma da DRU face à norma do pacto federativo.

Percebe-se, além da falta de dados fáticos em todos os julgados, a falta de apresentação das análises feitas pelos *experts*, seja ou não da área jurídica, sobre os temas.[177]

Em conclusão, nesses julgados, embora haja certa coerência e possibilidade de universalização, eles carecem bastante de consistência argumentativa, o que é enfatizado pela falta de análise mais profunda das consequências práticas e normativas que essa contínua desvinculação gera para o sistema constitucional tributário – haja vista a desvirtuação de um dos aspectos que diferencia as contribuições (sua necessária vinculação a uma atividade estatal) –, e para o regime constitucional de repartição de receitas, umbilicalmente ligado com a construção de relações mais coerentes e harmônicas entre os entes federados (federalismo cooperativo).

---

[177] Ao analisar os impactos da DRU no sistema tributário, inclusive a partir dos dois julgados ora comentados, Andrei Pitten assinala:
"Esse procedimento abala sensivelmente o equilíbrio federativo. Porém, não mereceu a devida reprovação da Suprema Corte, seja no âmbito tributário, seja na seara da repartição das receitas tributárias.
O Tribunal Pleno negou o direito de os contribuintes impugnarem a DRU, sustentando que eventual inconstitucionalidade da desvinculação das receitas das contribuições não implicaria o seu direito à restituição do montante correspondente ao percentual desvinculado." (VELLOSO, Andrei Pitten. Repartição de receitas e autonomia federativa. *In* Direito Financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Estudos em homenagem ao Ministro Marco Aurélio Mello. Cord. Marcus Lívio Gomes, Marcus Abraham e Heleno Taveira. Curitba: Juruá, 2016, p. 73).

Nesse contexto, a complexa questão da ofensa ao pacto federativo, suscitada especialmente no caso envolvendo a municipalidade, permitiria que o STF conferisse maior densidade normativa a tal norma constitucional, a partir de análises mais aprofundadas do histórico de nossa da nossa federação, da escolha feita pelo Constituinte em 1988 e dos dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, que demonstram que as contribuições configuram mais de 60% do que arrecadado pela União.[178]

O tema está longe de ser uma novidade para a doutrina financeira e tributária, que há muito denuncia os impactos negativos que o agigantamento do uso das contribuições, pela União, acarreta para a racionalidade do sistema tributário, para o regime de repartição de receitas e por óbvio para o pacto federativo. Quanto ao ponto, lúcidas a as palavras de Juselder da Mata:

> "Permitir a possibilidade de desvio da destinação constitucional específica dessas contribuições sociais legitima a transformação da essência jurídica finalística para tributos simplesmente arrecadatórios. O gargalo instaurado e a injusta repartição dessas fontes de recursos materiais provocam o desequilíbrio e desarmonia entre os entes federados, uma vez que não constam na previsão de distribuição dessas receitas tributárias.
>
> Isso prejudica o federalismo cooperativo, tornando-se responsável pela interferência direta no equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro, quebrando toda a harmonia, necessária à cooperação e saudável convivência entre os entes políticos federados."[179]

Ocorre que o tema não foi analisado com toda a complexidade e importância que tem para nosso sistema tributário, financeiro, bem como para nossa federação (exceção seja feita às de breves incursões do Ministro Luiz Fux, no voto proferido no RE 566.007, que não nos parece terem sido capazes de bem endereçar a questão), especialmente diante da profundidade e da relevância que a doutrina tributária tem dado ao tema nos últimos anos.

Ademais, o STF também poderia aprofundar, nesses casos, a análise acerca das relações umbilicais entre Direito Financeiro e Tributário no que respeita à interpretação da validade das contribuições. É necessário que a Corte estabeleça para as contribuições um horizonte de normatividade mais consistente, coerente e com consequências mais adequadas à principal característica diferenciadora desses tributos: a validade da sua criação e cobrança está atrelada à necessidade pública dos recursos, sendo relevante que tal necessidade se mantenha ao longo do tempo e que a quantidade de recursos retirados da sociedade sirva exatamente para esse fim.

---

[178] Dados extraídos do texto de Andrei Pitten citado anteriormente (Op. cit., p. 96, nota de rodapé 10).

[179] MATA, Juselder Cordeiro da. As contribuições sociais e sua interferência no equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. *In* Estado Federal e Tributação, Das origens à crise atual, Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes, 2015, p. 126.

Ao se debruçar especificamente sobre essa característica, seja para validá-la ou não, acreditamos que o STF faria análise mais ampla e consistente, com base num maior número de premissas/razões, se buscasse harmonizar aspectos do Direito Financeiro e do Tributário, haja vista a umbilical relação entre essas disciplinas, cuja separação para fins didáticos não pode servir de argumento jurídico constitucional para obscurecer a análise da validade das contribuições. Apesar dos poucos argumentos, entendemos que esse foi o correto caminho seguido no julgamento da ADI 2.925, mas que pela falta de clareza e consistência dos argumentos, não permite aos jurisdicionados compreender de que forma o STF articula as relações entre Direito Tributário e Financeiro a partir da relação umbilical entre tais esferas em âmbito constitucional e de financiamento do Estado.

Nesse sentido, de grande valor a crítica de Misabel Derzi:

> Então, vejam bem, o que diz a Constituição é que as contribuições nascem para custear a construção do Estado Democrático de Direito, ou melhor, a atuação da União nessa construção. Mas não exigimos que essa atuação ocorra, porque ela é mero resultado ou finalidade, estando fora do Direito Tributário. E o Direito Tributário passa a funcionar assim, sem proteção da confiança, sem obediência às promessas do legislador e da Constituição. A norma tributária não funciona porque não a tornamos efetiva, porque nós nos subordinamos a uma lógica deôntica ultrapassada, que é resquício dos tempos autoritários.[180]

Assim, faltaram razões lógicas e consistentes, baseados em premissas materiais e normativas bem estabelecidas. Não houve qualquer diálogo com a dogmática jurídica tributária, nem muito menos com os estudiosos do Direito Financeiro, em especial acerca da relevância do requisito da destinação para configuração do arquétipo constitucional das contribuições e os impactos financeiros e federativos envolvidos.

O julgado possui coerência narrativa e normativa. Contudo, faltou a construção das premissas axiológicas que nortearam as decisões, como, por exemplo, a definição do fundamento ético e jurídico do pacto federativo e suas relações históricas com as questões tributárias e financeiras (financiamento de políticas públicas).

Verifica-se possibilidade de universalização de suas conclusões, contudo, a partir de premissas pouco consistentes, haja vista a falta de melhor endereçamento de aspectos relevantes para a questão constitucional, os quais até hoje não estão bem solucionados pelo STF, o que poderia ter sido realizado caso houvesse a preocupação metodológica de se aprofundar as premissas da decisão, especialmente a partir da identificação da adequabilidade das consequências do julgado para o sistema jurídico e para o Estado Democrático de Direito.

---

[180] DERZI, Misabel. *In* Baleeiro, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 59.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

Nos 4 julgamentos analisados, percebe-se que a Corte seguiu seus posicionamentos anteriores sobre a DRU, mas não sobre a questão da possível invalidade do tributo na hipótese de alterar sua natureza.

Como visto, o voto do Ministro Velloso, no RE 183.906, que tratava da inconstitucionalidade de vinculação de receita do ICMS, consignou que a destinação do produto de imposto não invalida sua cobrança, mas o mesmo não ocorre com as contribuições se o uso é diverso de sua afetação legal/constitucional. Referido julgamento deveria ter sido enfrentado pelos ministros nos casos envolvendo a DRU, inclusive para explicitar que as razões dele estavam sendo superadas ou que não seriam aplicadas por tratarem de situações diversa.

Afinal, no RE 183.906, o contribuinte pretendia não se sujeitar a parte do ICMS cujo Estado de São Paulo estava vinculando a determinada despesa, direito que foi reconhecido pelo STF, a despeito do voto do Ministro Velloso, que entendia, na linha do fundamento vencedor no RE 566.007, que a inconstitucionalidade da vinculação do imposto não daria direito ao contribuinte deixar de pagar o tributo. A justificativa por ele apresentada foi que isso seria um tema de Direito Financeiro e não Tributário, já que uma vez pago o imposto efetivamente devido, o mau uso dos recursos seria uma questão orçamentária sem impacto na tributação.

Ainda mais curioso, como dito, foi que o Ministro Velloso excluiu dessa lógica justamente as contribuições, haja vista que sua vinculação é fundamento para sua validação, ou seja, o mau uso dos recursos daria o direito ao contribuinte de não pagar o tributo.[181] No mesmo sentido foi o julgamento da ADI 2.925, em que houve, inclusive, o controle de constitucionalidade de lei orçamentária que autorizava destinação diversa à CIDE, prevalecendo o entendimento de que essa mudança de destinação desvirtuaria o tributo.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Nos julgamentos, especialmente os que reconheceram a validade da DRU nos termos fixados pela Constituição, o único elemento da realidade que foi apresentado e se demonstrou

---

[181] Embora o ministro Velloso, no julgamento do RE 138.284 (constitucionalidade da CSLL), tenha assentado o entendimento de que o eventual uso da receita de contribuições para destinação diversa não torna inconstitucional o tributo, mas sim desrespeita a lei instituidora, ou seja, seria uma questão infraconstitucional que não invalida o tributo, no tocante à DRU a questão tem claro assento constitucional.

relevante para os julgadores foi a questão de a União necessitar de recursos livres para realizar suas políticas públicas.

Não foram trazidos para os julgados, especialmente aqueles ocorridos no Pleno, elementos históricos, nem muito menos aportes de outras áreas para as análises empreendidas, dados úteis para identificação do âmbito normativo e do o programa normativo para a concretização da norma.

Por fim, ao não se trabalhar com esses elementos materiais, não nos parece que restou bem solucionada, pela falta de premissas consistentes, a questão das atribuições do governo federal, e suas despesas constitucionais obrigatórias, e o desrespeito ao compromisso estabelecido com os demais entes federados de divisão de receitas, haja vista que, como dito, ao manipular, para os seus interesses financeiros, a fonte de recursos, a União interfere, sem a participação desses entes, na sua autonomia e planejamento.

* * *

1.3 Desnecessidade de lei complementar para instituição das contribuições e referibilidade como requisito de validade das contribuições: análise dos RE 150.755 (Finsocial) e RE 396.266 (SEBRAE)

6) Caso: Constitucionalidade da cobrança do Finsocial das empresas prestadoras de serviço.

Proc.: RE 150.755/PE

Partes:

RECDO.(A/S) UNIÃO FEDERAL

RECDO.(A/S) NORDESTE SEGURANÇA DE VALORES LTDA

ADV. ROSA MARIA MOTTA BROCHADO E OUTROS

Rel.: Min. Sepúlveda Pertence Órgão: Pleno

Data de julg.:18/11/1992 Publ.: 20/08/1993

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: 40 aproximadamente

Processo com a mesma discussão: RE 150.764

Ementa:

I. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO E O PROBLEMA DO FINSOCIAL EXIGÍVEL DAS EMPRESAS DE SERVIÇO. 1. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO E MECANISMO DE CONTROLE

INCIDENTE DA CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS, CUJO ÂMBITO MATERIAL, PORTANTO, NÃO PODE ULTRAPASSAR O DA QUESTÃO PREJUDICIAL DE INCONSTITUCIONALIDADE DE SOLUÇÃO NECESSÁRIA PARA ASSENTAR PREMISSA DA DECISÃO DO CASO CONCRETO. 2. CONSEQÜENTE LIMITAÇÃO TEMÁTICA DO RE, NA ESPÉCIE, A QUESTÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 28 DA L. 7.738/89, ÚNICA, DAS DIVERSAS NORMAS JURÍDICAS ATINENTES AO FINSOCIAL, REFERIDAS NO PRECEDENTE EM QUE FUNDADO O ACÓRDÃO RECORRIDO, QUE É PREJUDICIAL DA SOLUÇÃO DESTE MANDADO DE SEGURANÇA, MEDIANTE O QUAL A IMPETRANTE - EMPRESA DEDICADA EXCLUSIVAMENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS -, PRETENDE SER SUBTRAÍDA À SUA INCIDÊNCIA. II. FINSOCIAL: CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PELAS EMPRESAS DEDICADAS EXCLUSIVAMENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO: EVOLUÇÃO NORMATIVA. 3. SOB A CARTA DE 1969, QUANDO INSTITUÍDA (DL. 1940/82, ART. 1º, PAR. 2º), A CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL DEVIDA PELAS EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - AO CONTRÁRIO DAS OUTRAS MODALIDADES DO TRIBUTO AFETADO A MESMA DESTINAÇÃO -, NÃO CONSTITUIA IMPOSTO NOVO, DA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO, MAS, SIM, ADICIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA, DA SUA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DISCRIMINADA (STF, RE 103.778, 18.9.85, GUERRA, RTJ 116/1138). 4. COMO IMPOSTO SOBRE RENDA, QUE SEMPRE FORA, E QUE DITA MODALIDADE DE FINSOCIAL - QUE NÃO INCIDIA SOBRE O FATURAMENTO E, PORTANTO, NÃO FOI OBJETO DO ART. 56 ADCT/88 - FOI RECEBIDA PELA CONSTITUIÇÃO E VIGEU COMO TAL ATÉ QUE A L. 7.689/88 A SUBSTITUISSE PELA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, DESDE ENTÃO INCIDENTE TAMBÉM SOBRE TODAS AS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO PAÍS. 5. O ART. 28 DA L. 7.738 VISOU A ABOLIR A SITUAÇÃO ANTI-ISONÔMICA DE PRIVILÉGIO, EM QUE A L. 7.689/88 SITUARA DITAS EMPRESAS DE SERVIÇO, QUANDO, DE UM LADO, UNIVERSALIZOU A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO, QUE ANTES SÓ A ELAS ONERAVA, MAS, DE OUTRO, NÃO AS INCLUIU NO RAIO DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FATURAMENTO, EXIGÍVEL DE TODAS AS DEMAIS CATEGORIAS EMPRESARIAIS. III. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL EXIGÍVEL DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO, SEGUNDO O ART. 28 L. 7.738/89: CONSTITUCIONALIDADE, PORQUE COMPREENSÍVEL NO ART. 195, I, CF, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO. 6. O TRIBUTO INSTITUÍDO PELO ART. 28 DA L. 7.738/89 - COMO RESULTA DE SUA EXPLÍCITA SUBORDINAÇÃO AO REGIME DE ANTERIORIDADE MITIGADA DO ART. 195, PAR. 6., CF, QUE DELAS É EXCLUSIVO - É MODALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL E NÃO, IMPOSTO NOVO DA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO. 7. CONFORME JÁ ASSENTOU O STF (RREE 146733 E 138284), AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL PODEM SER INSTITUÍDAS POR LEI ORDINÁRIA, QUANDO COMPREENDIDAS NAS HIPÓTESES DO ART. 195, I, CF, SÓ SE EXIGINDO LEI COMPLEMENTAR, QUANDO SE CUIDA DE CRIAR NOVAS FONTES DE FINANCIAMENTO DO SISTEMA (CF, ART. 195, PAR. 4º). 8. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL QUESTIONADA SE INSERE ENTRE AS PREVISTAS NO ART. 195, I, CF E SUA INSTITUIÇÃO, PORTANTO, DISPENSA LEI COMPLEMENTAR: NO ART. 28 DA L. 7.738/89, A ALUSÃO A "RECEITA BRUTA", COMO BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, PARA CONFORMAR-SE AO ART. 195, I, DA CONSTITUIÇÃO, HÁ DE SER ENTENDIDA SEGUNDO A DEFINIÇÃO DO DL. 2.397/87, QUE É EQUIPARÁVEL A NOÇÃO CORRENTE DE "FATURAMENTO" DAS EMPRESAS DE SERVIÇO.

(RE 150755, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min.

SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322 EMENT VOL-01713-03 PP-00485 RTJ VOL-00149-01 PP-00259)

Questão-chave:

É constitucional a previsão de contribuição ao Finsocial incidente sobre a receita bruta das prestadoras de serviço, haja vista a redação original do artigo 195, I, da CF/88 autorizar a criação de Contribuição sobre o faturamento?

Histórico:

Mandado de segurança impetrado por Nordeste Segurança de Valores para não se ver obrigada a recolher o Finsocial nos termos do artigo 28 da Lei n. 7.738/89, mas sim conforme o regime anterior (artigo 1º, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.940/82). A sentença concedeu a segurança, sendo confirmada pelo TRF da 5ª Região.

Argumentos:

Dois pontos foram objeto de discussão no caso. O primeiro dizia respeito ao aspecto formal da recepção do Finsocial pela CF/88, o que impactaria nos veículos normativos a serem utilizados para sua modificação posterior. O segundo diz respeito à interpretação do termo constitucional faturamento vis-à-vis a expressão legal receita bruta.

Quanto ao primeiro, o Ministro Velloso compreendeu que o Finsocial foi recebido pela CF/88 como imposto residual de competência da União, natureza reconhecida pelo STF sob o pálio do regime constitucional pretérito e que não foi alterado pelo artigo 56 do ADCT (que somente destinou parcela da arrecadação da contribuição para a Seguridade Social). Nesse contexto, somente poderia ser alterado por lei complementar, nos termos do artigo 154, I, da CF, o que tornaria inconstitucional todas as mudanças efetuadas nesse tributo via lei ordinária de 1999 em diante.

Contudo, restou vencedor o entendimento do Ministro Sepúlveda Pertence, que fez interpretação sistemática do artigo 56 do ADCT com o artigo 195 da CF/88, para concluir que a criação da CSLL serviu para estabelecer a isonomia na tributação do lucro das empresas (o que justificou no sistema constitucional anterior a criação do Finsocial das prestadoras de serviço como um adicional do imposto de renda) e a tributação criada pelo artigo 28 da Lei n.

7.713 evitou o privilégio que tais empresas teriam se não se sujeitassem, como as demais, à tributação sobre o faturamento (argumento pragmático consequencialista).

Quanto ao segundo ponto, a discussão e as conclusões foram extremante relevantes para outros casos julgados pelo STF (como por exemplo: recursos 527.602, 357.950, 390.840, 358.273, 346.084 e 336.134, em que se discutiu a constitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98). O debate girou em torno das definições dos conceitos faturamento e receita bruta, de modo a verificar se seria constitucional uma norma legal que preveja a incidência sobre esta última quando a Constituição somente autoriza a tributação daquela outra base econômica.

O Ministro Marco Aurélio, seguindo linha interpretativa gramatical, buscou demonstrar que o termo faturamento, selecionado pelo constituinte como delimitador da competência tributária da União, tem um limite semântico mínimo, que deve ser respeitado pelo legislador e observado pelo intérprete, sob pena de ruína do sistema constitucional, em especial da repartição de competências tributárias.

Restou vencedor, contudo, o Ministro Sepúlveda Pertence, que não enfrentou diretamente esse debate das diferenças entre os conceitos. Embora tenha reconhecido que receita bruta é, de fato, mais amplo do que faturamento, o Ministro estruturou sua posição com base nos cânones interpretativos do controle de constitucionalidade, que, segundo ele, exigem que o juiz constitucional busque preservar a norma legal quando isso é possível. Na sua ótica, utilizando-se mais uma vez de um racional pragmático e consequencialista, seria possível manter a higidez do artigo 28 da Lei n. 7.713 dando a ele interpretação conforme a Constituição para entender que receita bruta seria apenas o resultado da venda de bens e prestação de serviços, o que atenderia ao pressuposto constitucional (faturamento).

Decisão:

Declarou-se a constitucionalidade do Finsocial.

Abordagem crítica:

O julgamento do RE 150.755 representou a consolidação do entendimento do RE 146.733 e RE 138.284, no sentido de que as contribuições do artigo 195 da CF/88 podem ser criadas por lei ordinária.

Além disso, a discussão e as conclusões nesse julgamento foram extremante relevantes para a posterior análise da constitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 (recursos 527.602, 357.950, 390.840, 358.273, 346.084 e 336.134).

O debate girou em torno das definições dos conceitos faturamento e receita bruta, de modo a verificar se seria constitucional uma norma legal que preveja a incidência sobre esta última quando a Constituição somente autoriza a tributação daquela outra base econômica.

A linha interpretativa mais gramatical e restritiva da competência da União, propugnada pelo Ministro Marco Aurélio neste caso (e em muitos outros posteriormente), não foi acolhida, a despeito de todos concordarem com ele no sentido de que faturamento tem amplitude menor que receita bruta. A despeito dessa concordância, os demais ministros compreenderam que a interpretação constitucional deve buscar ser o mais deferente possível às escolhas do legislador, evitando declarar a nulidade integral de normas quando existem interpretações possíveis e válidas frente à Constituição.

Embora bastante razoável e coerente com os cânones interpretativos constitucionais a posição que se sagrou vencedora, é importante ressaltar o aspecto político e a lógica consequencialista do julgamento. Afinal, tratava-se de momento conturbado em nosso país, em que a redemocratização ainda era bastante recente e o regime constitucional recém instaurado ainda suscitava diversas dúvidas e questionamentos, o que demandava da Corte postura serena e minimamente interventiva para evitar a perda de credibilidade dos demais poderes e a ruptura do próprio sistema jurídico-político recém-inaugurado.

* * *

7) Caso: Constitucionalidade da cobrança da contribuição ao SEBRAE de todas as pessoas jurídicas e não apenas das pequenas empresas.

Proc.: RE 396.266/SC

Partes:

RECTE.(S) CIACENTER ARMAZÉM DA MODA LTDA

ADV.(A/S) JAQUELINE OLIVEIRA DOS SANTOS E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.(A/S) NEIRON LUIZ DE CARVALHO

RECDO.(A/S) SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE

ADV.(A/S) VALFREDO QUINTINO SALLES VALENTE E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) JOSÉ MÁRCIO CATALDO DOS REIS

Rel.: Min. Carlos Velloso Órgão: Pleno

Data de julg.:26/11/2003 Publ.: 27/02/2004

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: aproximadamente 37, sendo dois acórdãos em Repercussão Geral.

Processo com a mesma discussão: RE 635.682 (SEBRAE – RG), RE 603.624 (APEX e ABDI – RG) e RE 630898 (INCRA – RG), estes últimos aguardam julgamento.

Ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base imponível e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido.

(RE 396266, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2003, DJ 27-02-2004 PP-00022 EMENT VOL-02141-07 PP-01422)

Questão-chave: Em face do disposto no artigo 149 da CF/88, é válida a cobrança da contribuição ao SEBRAE de todas as pessoas jurídicas e não apenas das pequenas empresas, que se aproveitam diretamente dos serviços prestados pelo SEBRAE, haja vista a necessidade de referibilidade direta entre os contribuintes e o benefício ou prejuízo que demandou a intervenção?

Histórico:

Ação ordinária ajuizada pela empresa Ciacenter Armazém de Moda Ltda. para não se sujeitar à contribuição ao SEBRAE, instituída pela Lei n. 8.029/90, como um adicional das contribuições destinadas às demais entidades do "Sistema S" (artigo 1º do DL n. 2.318/86).

O TRF4 considerou constitucional o tributo ao entendimento de que seria desnecessária a criação da contribuição por lei complementar, bem como porque as contribuições de intervenção no domínio econômico não devem necessariamente beneficiar diretamente o contribuinte.

Argumentos:

Segundo a empresa, a contribuição ao SEBRAE não foi recepcionada pelo artigo 240 da CF/88, pois instituída em 1990. Ademais, as contribuições do artigo 240 incidem sobre a folha de salários, já a do SEBRAE não. Por fim, alega que seria uma contribuição no interesse de categoria profissional e econômica, sendo que ela (empresa) não é micro ou de pequeno porte, daí porque nem ela, nem seus colaboradores seriam alcançados pelos benefícios dessa arrecadação. Assim, somente poderia ser instituída por lei complementar.

Em seu voto, o Ministro Velloso aplicou a *ratio decidendi* firmada pelo Tribunal nos RREE 138.284 e 146.733 para afastar a exigência de lei complementar para a instituição das contribuições do artigo 149 da CF/88. Ainda: compreendeu que a contribuição ao SEBRAE possui natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico e não no interesse de categoria profissional e econômica, estando sua instituição baseada nos princípios gerais da atividade econômica (artigo 170 a 181 da CF/88), haja vista a função do SEBRAE prevista no artigo 9º da Lei n. 8.029/90.

Baseou seus argumentos essencialmente no acórdão recorrido do TRF4, que compreendeu ser uma CIDE e que não haveria necessidade de vinculação direta entre a exigência e os contribuintes, nem que estes auferissem benefícios diretos com o resultado da intervenção para validação da cobrança.

Para o Ministro Britto, apesar de acompanhar as conclusões do voto, trata-se de uma contribuição social para favorecer categoria econômica.

Já o Ministro Marco Aurélio, embora concordante com a natureza de CIDE, divergiu do relator por compreender que o veículo normativo introdutório da contribuição deveria ser lei complementar, nos termos do artigo 146, III, primeira parte da alínea "a", ao qual alude o artigo 149, sustentando que se trata de um tributo novo. Para ele, seria paradoxal o artigo 195, § 4º, da CF/88 prever lei complementar para a criação de novas contribuições destinadas à

Seguridade Social e, no tocante às contribuições com supedâneo no artigo 149, em que não há base de incidência, nem contribuintes pré-definidos, poderem ser criadas por lei ordinária. Tal entendimento harmoniza-se com seu voto no RE 146.733.

Decisão:

Declarada a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE.

Abordagem crítica:

Nos parece que a decisão do STF compreendeu bem a natureza jurídica do tributo (contribuição ao SEBRAE), enquadrando-o corretamente como uma contribuição de intervenção no domínio econômico, tendo em vista sua umbilical relação com as finalidades pretendidas pela Constituição no capítulo referente à Ordem Econômica (artigos 170 a 181).

Contudo, a decisão não fixou balizas fáticas e normativas precisas para sinalizar ao legislador e à sociedade os critérios que devem ser observados, no futuro, para seleção dos contribuintes que se sujeitarão às contribuições de intervenção no domínio econômico quando não há vinculação efetiva entre a exigência tributária e a atividade do contribuinte, nem é possível aferir algum benefício direto que o contribuinte tenha com a tributação.

No julgamento do RE 685.632-RG, o STF voltou a julgar a matéria, limitando-se a reproduzir os fundamentos do RE 396.266, consignando o relator, Ministro Gilmar Mendes, que:

> De fato, as contribuições de intervenção no domínio econômico não exigem contraprestação direta em favor do contribuinte. Infundada, portanto, a alegação de que a contribuição somente deveria ser cobrada das categorias empresariais por ela beneficiadas. De acordo com a jurisprudência desta Corte, tratando-se de empresa que exerce atividade econômica, é devida a cobrança de contribuição para o SEBRAE.

Neste caso, o Ministro Marco Aurélio agrega brevíssimo argumento ao seu voto anterior, aduzindo que haveria transgressão ao princípio que veda a cumulatividade, bem como que a empresa já estaria submetida a outras contribuições e não seria micro ou pequena empresa, daí que não se beneficiaria do SEBRAE. Conclui afirmando que “Contribuição pressupõe certo objetivo”.

O voto tangencia diversas questões que, por não terem sido desenvolvidas, não nos permite compreender exatamente que critérios o Ministro reconhece no sistema constitucional para controle da validade das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Com relação à questão da vinculação direta entre o tributo, os contribuintes e a natureza da intervenção, o STF fixou entendimento, no tocante à contribuição destinada ao Incra e ao Funrural devida por empresa urbana, no sentido de que elas seriam constitucionais porque destinam-se a cobrir os riscos aos quais está sujeita toda a coletividade de trabalhadores (RE 255.360-AgR, AI 299.261-AgR, AI 548.733-AgR, AI 663.176-AgR e AI 485.192-AgR), embora não se verifique que tal justificativa encontre respaldo no artigo 149, a menos que a natureza desses tributos passe a ser de contribuição social geral.

Ou seja, apesar de não haver uma argumentação consistente e clara quanto ao requisito, nesses julgados o STF inclinou-se por uma referibilidade indireta.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

Nos RREE 150.755 e 396.266, o STF reforça sua forma de julgar matérias tributárias, que pode ser caracterizada por poucos elementos concretos e fáticos, raras menções a outras áreas de conhecimento, inclusive às próprias correntes doutrinárias existentes no âmbito jurídico-tributário (exceção feita ao Ministro Velloso), de modo a buscar subsídios ou refutar suas conclusões, além da carência de exposição mais detalhada dos limites de aplicação de um precedente para a solução de uma demanda cuja matéria é diversa.

Nesses, como em outros julgados, o STF baseia-se na retórica consistente em delimitar as normas constitucionais relevantes para a questão, extrair delas uma sistematicidade que permita respaldar a definição que está sendo dada para determinado conceito, ou para justificar certa classificação ou a opção por uma natureza jurídica específica para um instituto. Em algumas circunstâncias, essa definição é buscada não na própria Constituição, mas sim em outras normas do ordenamento jurídico infraconstitucional, sem que fique claro quando e em que circunstâncias deve o intérprete buscar a normatividade de uma regra constitucional em normas hierarquicamente inferiores.

Assim, a despeito de as decisões veicularem razões lógicas e consistentes, com a correta fixação das premissas do raciocínio para enfrentamento dos argumentos das partes e alcance de suas conclusões, faltou o aprofundamento de temas relevantes para o sistema

tributário, tal como o esclarecimento dos limites dessa referebilidade indireta, bem como das consequências práticas, normativas e políticas de se autorizar a criação de contribuições com base no artigo 149 por lei ordinária, além, por fim, da falta de clareza quanto à metodologia de definição de conceitos constitucionais a partir das normas infraconstitucinais.

Ademais, muitas das premissas fixadas nos julgados careceram de diálogo com a dogmática jurídica tributária.

Os julgados possuem coerência narrativa e normativa, embora não tenham sido explicitadas as premissas axiológicas que os iluminaram. Verifica-se consistência e possibilidade de universalização das suas conclusões, apesar de deixar de apreciar aspectos relevantes.

Assim, embora coerente com posições anteriores e universalizáveis suas conclusões, faltou consistência na argumentação. As razões apresentadas no voto do Ministro Velloso, vencedor, não nos parece que foram suficientes para articular todas as respostas necessárias para afastar a tese contrária, qual seja, de que seria necessário lei complementar, ante a amplitude de bases econômicas que a União poderia eleger (o que restou delimitado pela Emenda Constitucional n. 33/01).

Faltou, também, a verificação das consequências, para o sistema tributário, em se autorizar que a União institua, por lei ordinária, contribuições cujas suas bases de incidência não estão previstas na Constituição. O argumento de que as contribuições, embora se sujeitem ao artigo 146, III, a, da CF, não obriga sua instituição por lei complementar carece de consistência e de maior reflexão quanto aos efeitos deletérios concretos que a facilitação do processo legislativo gerou em nosso sistema tributário, cuja complexidade ao longo dos quase 30 anos da Constituição somente aumentou.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

Nos 2 julgamentos analisados, o Tribunal manteve-se coerente com suas posições anteriores no sentido de que as contribuições podem ser criadas por lei ordinária. O julgamento do RE 150.755 representou a consolidação do entendimento do RE 146.733 e do RE 138.284, no sentido de que as contribuições do artigo 195 da CF/88 podem ser criadas por lei ordinária.

Apesar disso, nele surgiu interessante confronto de linhas interpretativas das normas constitucionais. De um lado, a postura mais restritiva, de interpretação gramatical e linguística dos termos constantes das normas constitucionais e legais, propugnada pelo Ministro Marco

Aurélio. Doutro lado, a linha que defende intepretação mais sistemática e menos interventiva, com a máxima deferência possível às opções do legislador, cujos expoentes seriam os ministros Sepúlveda Pertence, Moreira Alves e Ilmar Galvão.

Contudo, convém ressaltar que, nos casos apreciados anteriormente, a Corte havia se manifestado apenas sobre as contribuições instituídas com base no artigo 195 da CF. Nos casos do FINSOCIAL e da contribuição ao SEBRAE, os fundamentos constitucionais de validade eram outros, o que justificaria da Corte apresentar argumentação mais consistente.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Como dito acima, embora razoável e coerente com os cânones interpretativos constitucionais as posições que se sagram vencedoras, elas continham forte aspecto político e consequencialista, haja vista o momento conturbado e, à época, o recente processo de redemocratização. Declarar a inconstitucionalidade de normas certamente descredibilizaria o regime constitucional recém instaurado, especialmente o tributário, que já era objeto de inúmeros questionamentos judiciais. Isso demandava da Corte postura serena e minimamente interventiva para evitar a perda de credibilidade dos demais poderes e a ruptura do próprio sistema jurídico-político recém-inaugurado.

Contudo, nenhum desses elementos teve lugar nas decisões.

Com relação ao âmbito normativo, o julgamento da questão do FINSOCIAL apoiou-se em elementos da realidade importantes para a concretização da norma nos termos em que fixado. Isso porque constatou-se a situação envolvendo a possível não tributação dos prestadores de serviços, além da realidade comercial para configuração das relações entre os conceitos jurídicos receita e faturamento.

Da mesma forma, no caso da contribuição ao SEBRAE nos parece ter sido bem construído o âmbito normativo da norma constitucional no tocante à questão da referibilidade. Isso porque a decisão apontou que as grandes empresas são beneficiadas com o fortalecimento da economia proporcionado por micros e pequenas empresas bem estruturadas.

* * *

1.4 Prorrogação da cobrança de contribuições em face do princípio da anterioridade: análise das ADI 1.135 (não autoriza) e ADI 2.666 (autoriza)

8) Caso: Constitucionalidade da contribuição dos servidores públicos civis federais e possibilidade de cobrança antes de decorridos noventa dias.

Proc.: ADI 1.135

Partes:

REQTE. : PARTIDO DOS TRABALHADORES - PT

ADVDO. : CLAUDISMAR ZUPIROLLI E OUTROS

REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Rel.: Min. Sepúlveda Pertence Órgão: Pleno

Data de julg.:13/08/1997 Publ.: 05/12/1997

Repercussão geral: Não se aplica

Número de referências em outros julgados: 20

Processo com a mesma discussão: ADI 2.666

Ementa:

Previdência Social: contribuição social do servidor público: restabelecimento do sistema de alíquotas progressivas pela MProv. 560, de 26.7.94, e suas sucessivas reedições, com vigência retroativa a 1.7.94 quando cessara à da L. 8.688/93, que inicialmente havia instituído: violação, no ponto, pela MProv. 560/94 e suas reedições, da regra de anterioridade mitigada do art. 195, § 6º, da Constituição; conseqüente inconstitucionalidade da mencionada regra de vigência que, dada a solução de continuidade ocorrida, independe da existência ou não de majoração das alíquotas em relação àquelas fixadas na lei cuja vigência já se exaurira.
(ADI 1135, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/1997, DJ 05-12-1997 PP-63903 EMENT VOL-01894-01 PP-00061)

Questão-chave:

É constitucional a prorrogação de contribuição com data para ser extinta sem respeitar a anterioridade (noventena), ainda que não tenha havido aumento da cobrança?

Histórico:

Ação direta ajuizada pelo Partido dos Trabalhadores com o objetivo de ver declarada a inconstitucionalidade da Medida Provisória n. 566/94, 26/07/1994, que pretendia a manutenção da contribuição previdenciária dos servidores públicos civis, a qual deveria extinguiu-se em junho de 1994, um mês antes.

Argumentos:

O voto vencedor, do Ministro Sepúlveda, compreendeu que a extinção do tributo em junho de 1994 demandava que a sua reinstituição respeitasse o artigo 195, § 6º, da CF/88, não importando o tempo decorrido entre o término da vigência da lei anterior e a sua prorrogação. Já o Ministro Velloso considerava essencial para a decisão o transcurso de um prazo tão exíguo entre a extinção e a recriação (alguns dias), pois, segundo ele, não haveria uma expectativa legítima dos contribuintes a ser protegida, visto que eles apenas continuariam se sujeitando ao tributo, sem qualquer majoração ou surpresa, situações que são protegidas pela norma da anterioridade.

Decisão:

Inconstitucionalidade da cobrança da contribuição antes de decorridos noventa dias.

Abordagem crítica:

O julgado é relevante por demonstrar uma postura rígida da Corte no tocante à interpretação das garantias dos contribuintes, no caso apreciado a proteção à confiança concretizada pela norma constitucional da anterioridade.

Como apontado pelo Ministro Velloso, vencido no julgamento, teria ocorrido apenas o transcurso de um prazo exíguo (alguns dias) entre a extinção e a recriação da exação, sem que fosse alterada a carga tributária sobre os contribuintes.

A despeito desse importante aspecto fático, os demais ministros compreenderam que a norma constitucional não abriria espaço para essa intepretação. Uma vez extinta a contribuição, a sua recriação significaria um novo tributo sujeito aos limites constitucionais e respeito aos direitos dos contribuintes.

No acórdão não se debateu a proteção efetiva da expectativa dos contribuintes em ter o tributo extinto, fator que também tem peso relevante na solução da questão. Afinal, ainda que não tivesse passado um dia sequer entre a extinção e sua prorrogação, a primeira mensagem passada pelo legislador, no sentido de que o tributo teria um prazo definido de cobrança já é suficiente para gerar nos contribuintes a legítima expectativa de seu término, o que lhes permite, inclusive, organizar suas vidas e seus patrimônios conscientes de que sua participação nas despesas públicas, por intermédio de tributos, será de determinada monta até uma data definida. A mudança das regras dessa relação (tributária) entre Estado e contribuintes somente pode ocorrer respeitando a garantia constitucional da anterioridade

(geral ou mitigada), em respeito à proteção da confiança, da expectativa legítima e do direito à previsibilidade dos cidadãos acerca da sua participação no financiamento do Estado.

Esta discussão, caso tivesse ocorrido, seria útil para o julgamento da ADI 2.666 cinco anos mais tarde, no qual o STF autorizou a prorrogação da cobrança da CPMF, via emenda constitucional, sem respeito à anterioridade, o que veremos em seguida.

* * *

9) Caso: Constitucionalidade da prorrogação da CPMF sem respeitar a anterioridade.

Proc.: ADI 2.666

Partes:

REQTE. : PARTIDO SOCIAL LIBERAL - PSL

ADVDO. : WLADIMIR SÉRGIO REALE

REQDO. : CONGRESSO NACIONAL

Rel.: Min. Ellen Gracie Órgão: Pleno

Data de julg.: 03/10/2002 Publ.: 06/12/2002

Repercussão geral: Não se aplica

Número de referências em outros julgados: aproximadamente 33

Processo com a mesma discussão: ADI 1.135

Ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA-CPMF (ARTS. 84 E 85, ACRESCENTADOS AO ADCT PELO ART. 3º DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 37, DE 12 DE JUNHO DE 2002). 1 - Impertinência da preliminar suscitada pelo Advogado-Geral da União, de que a matéria controvertida tem caráter interna corporis do Congresso Nacional, por dizer respeito à interpretação de normas regimentais, matéria imune à crítica judiciária. Questão que diz respeito ao processo legislativo previsto na Constituição Federal, em especial às regras atinentes ao trâmite de emenda constitucional (art. 60), tendo clara estatura constitucional. 2 - Proposta de emenda que, votada e aprovada na Câmara dos Deputados, sofreu alteração no Senado Federal, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao art. 60, § 2º da Constituição Federal no tocante à supressão, no Senado Federal, da expressão "observado o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal", que constava do texto aprovado pela Câmara dos Deputados em 2 (dois) turnos de votação, tendo em vista que essa alteração não importou em mudança substancial do sentido do texto (Precedente: ADC nº 3, rel. Min. Nelson Jobim). Ocorrência de mera prorrogação da Lei nº 9.311/96, modificada pela Lei nº 9.539/97, não tendo aplicação ao caso o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal. O princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de

instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado. 3 - Ausência de inconstitucionalidade material. O § 4º, inciso IV do art. 60 da Constituição veda a deliberação quanto a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Proibida, assim, estaria a deliberação de emenda que se destinasse a suprimir do texto constitucional o § 6º do art. 195, ou que excluísse a aplicação desse preceito a uma hipótese em que, pela vontade do constituinte originário, devesse ele ser aplicado. A presente hipótese, no entanto, versa sobre a incidência ou não desse dispositivo, que se mantém incólume no corpo da Carta, a um caso concreto. Não houve, no texto promulgado da emenda em debate, qualquer negativa explícita ou implícita de aplicação do princípio contido no § 6º do art. 195 da Constituição. 4 - Ação direta julgada improcedente.
(ADI 2666, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/10/2002, DJ 06-12-2002 PP-00051 EMENT VOL-02094-01 PP-00177)

Questão-chave:

É constitucional a prorrogação de contribuição com data para ser extinta sem respeitar a anterioridade (noventena), ainda que não tenha havido aumento da cobrança?

Histórico:

ADI ajuizada pelo Partido Liberal contra o artigo 3º da Emenda Constitucional n. 37/02, que alterava os artigos 84 e 85 do ADCT, autorizando a prorrogação da cobrança da CPMF, instituída pela Lei n. 9.311/96, sem respeitar a anterioridade (noventena).

Argumentos:

Segundo o partido, o texto do projeto de emenda aprovado pela Câmara conteria a previsão de respeito à noventena, mas isso foi alterado pelo Senado, sem retorno do projeto àquela casa legislativa, o que violaria o artigo 60, § 2º, da CF/88 (aspecto formal). A norma aprovada também desrespeitaria à anterioridade, por afastar a aplicação § 6º do artigo 195 da CF. Neste caso, como a anterioridade corresponde a uma das garantias fundamentais de proteção aos direitos dos contribuintes, haveria ofensa ao artigo 60, § 4º, IV, da Carta da República (aspecto material).

De acordo com o voto vencedor, da relatora, não haveria a mencionada ofensa formal, porque não ocorreu modificação substancial no projeto, sendo esta a única hipótese que demandaria retorno da matéria para a Câmara dos Deputados.

Quanto à ofensa material, também compreendeu inexistente ao fundamento de que a discussão cinge-se a saber se a norma da anterioridade restaria violada ou não no caso

concreto, e não de uma pretensão do legislativo de abolir esta garantia constitucional, o que é vedado pelo artigo 60, § 4º, IV, da CF. Segundo a Ministra relatora, a hipótese da EC 37 não se subsome à hipótese do artigo 195, § 6º, por não se tratar de instituição ou majoração de contribuição.

Embora tenha concordado com a Relatora, o Ministro Ilmar Galvão aponta que, no seu entendimento, a CPMF seria inconstitucional, por ofensa ao "princípio da capacidade econômica, corolário do devido processo legal, sob o aspecto substantivo, visto que mera movimentação de conta bancária não configura fato econômico suscetível de tributação".

Decisão:

Constitucionalidade da prorrogação da CPMF pela EC n. 37/2002 sem respeitar a anterioridade.

Abordagem crítica:

O julgamento da ADI 2.666 seguiu um caminho bastante simplório ao considerar que se tratava de uma questão jurídica relevantíssima: o descumprimento da garantia constitucional da proteção da confiança dos contribuintes. Caso tivesse prestigiado a proteção constitucional e permitido o retorno da matéria à Câmara dos Deputados, haja vista a substancial modificação promovida pelo Senado, a questão relacionada com a vontade do parlamento em proteger o contribuinte poderia ter sido melhor desenvolvida no âmbito legislativo, em claro prestígio ao diálogo entre os Poderes.

É bastante questionável a interpretação restritiva e gramatical à proteção constitucional contida na norma da anterioridade. Segundo o voto prevalecente da Ministra Ellen Gracie, tal norma somente teria incidência nas hipóteses de instituição e/ou majoração de tributos.

Ocorre que, por uma interpretação mais coerente com o âmbito da norma, percebe-se que sua proteção visa garantir aos contribuintes a tranquilidade de organização de sua vida, assegurando-se de estar livres de investidas abruptas do governo sobre seu patrimônio, por intermédio da exigência de tributos. Ou seja, trata-se de um direito fundamental do contribuinte à previsibilidade da sua participação nas despesas públicas, sendo difícil entender que a prorrogação de uma exigência tributária que nasceu temporária e que já estava sendo pela segunda vez mantida não significaria desrespeito à legítima confiança que os

contribuintes tinham de que o tributo não mais lhes oneraria e, portanto, deveria respeitar a garantia da anterioridade.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

Nas ADIs 1.135 e 2.666, o STF, tal como costuma proceder nos julgamentos do processos de índole subjetiva (recursos extraordinários, por exemplo) reforça sua forma de julgar matérias tributárias, que pode ser caracterizada por poucos elementos concretos e fáticos, raras menções a outras áreas de conhecimento, inclusive às próprias correntes doutrinárias existentes no âmbito jurídico-tributário, de modo a buscar subsídios ou refutar suas conclusões, além da carência de exposição mais detalhada dos limites de aplicação de um precedente para a solução de uma demanda cuja matéria é diversa.

Nesses, as decisões utilizam a retórica de definição da amplitude de uma garantia constitucional, contudo, faz análise que não traz elementos históricos da criação daquela proteção, nem aponta a contribuição de áreas relevantes como filosofia política e jurídica, ou de pesquisa sociais, antropológicas ou no direito comparado, para melhor identificar os contornos constitucionais dessa garantia.

Assim, concluímos que a decisão carece de boas razões para se sustentar enquanto critério de decisão para o futuro. As premissas são frágeis e não dialogam com a dogmática tributária ou com outras áreas. Ademais, não são apontadas as premissas axiológicas que nortearam a decisão, o que impossibilita compreender porque restou amesquinhada a proteção da confiança dos contribuintes. Desse modo, suas conclusões são pouco consistentes e com baixo potencial de universalização, especialmente por não se apontar a adequabilidade das consequências fáticas e normativas do julgado para o sistema jurídico.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

No julgamento da ADI 2.666, o Tribunal, aparentemente, manteve-se coerente com sua posição na ADI 1.135. Diz aparente, pois neste último caso o tributo havia efetivamente sido extinto, o que tornou mais fácil a conclusão da Corte a partir desse fato. Já na ADI 2.666 a questão ganhou contornou fáticos mais complexos, que impossibilita dizer que o julgamento dela seria um prosseguimento da *ratio* contida na ADI 1.135.

Em verdade, como visto nas respostas à questão anterior, o julgamento da ADI 2.666 demandava da Corte mais compromisso institucional na concretização da norma da anterioridade, explicitando seus fundamentos históricos, políticos e axiológicos, bem como as consequências do julgamento para a proteção da confiança dos contribuintes.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Em nenhum dos julgamentos foram apresentados elementos materiais relevantes para a tomada de decisão a partir da concreção da norma da anterioridade.

Diante de um tema de tamanha relevância política e jurídica, que é a proteção da confiança, tem-se como exigência a fixação de premissas estruturadas a partir de elementos concretos e diálogo com outras áreas do conhecimento, o que traria para a concretização da norma constitucional análises acerca da previsibilidade dos cidadãos quanto à sua participação no financiamento do Estado e os limites ético-jurídicos de mudanças imediatistas dos Governos.

* * *

1.5 Imunidades do artigo 150, VI, da CF não se aplicam às Contribuições: RE 129.930

11) Caso: Imunidade dos artigos 150, VI, CF é inaplicável às contribuições.

Proc.: RE 129.930/SP

Partes:

RECTE.: IGREJA PRIMITIVA DE JESUS NO BRASIL

ADVA.: MARIA SÔNIA O. SOUZA

RECDO.: SINDICATO DOS HOSPITAIS, CLINICAS, CASAS DE SAÚDE, LABORATORIOS DE PESQUISAS E ANÁLISES CLÍNICAS, INSTITUIÇÕES BENEFICENTES, RELIGIOSAS E FILANTRÓPICAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

ADVA.: SOLANGE DE MENDONÇA

Rel.: Min. Carlos Velloso Órgão: 2T

Data de julg.: 07/05/1991 Publ.: 16/08/1991

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: 0

Processo com a mesma discussão: RE 141.715/PE (Finsocial) e RE 211.388 (PIS)

Ementa:

- CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2., I, ART-19, III, "b", C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, "b". I. A

imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição e espécie tributaria distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical, instituida no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2., I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido.
(RE 129930, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 07/05/1991, DJ 16-08-1991 PP-10788 EMENT VOL-01629-02 PP-00257 RTJ VOL-00136-02 PP-00846)

Questão-chave:

A imunidade do artigo 150, VI, da CF é extensível às contribuições?

Histórico:

Ação ordinária promovida pela Igreja contra o sindicato com a finalidade de não se sujeitar à contribuição sindical em face de sua imunidade tributária.

Sentença julgou procedente o pedido, sendo, contudo, reformada pelo TJSP.

Argumentos:

Segundo a autora, a imunidade a ela concedida abrange todos os tributos e não apenas os impostos.

O Ministro Velloso, após se deter longamente sobre a natureza tributária das contribuições, aponta que a referência feita aos impostos não é extensível às contribuições, conferindo, portanto, interpretação literal à norma imunizante.

Apesar de o Ministro Célio Borja tê-lo acompanhado, fez importante consideração, antecipando uma realidade de nosso sistema constitucional atual: a proliferação das contribuições. Preocupava-o o fato de que a sujeição das entidades religiosas às contribuições poder comprometer a própria subsistência dessas entidades, que a Constituição buscou preservar.

Decisão:

A imunidade prevista tanto na Constituição pretérita (artigo 19, III, b), quanto na atual (artigo 150, VI, da CF/88) abrange apenas os impostos, não se estendendo às contribuições.

Abordagem crítica:

O entendimento do referido julgamento foi repetido em outros casos que versavam sobre outras contribuições diversas (Finsocial, PIS, por exemplo).

Apesar disso, a preocupação do Ministro Borja não teve eco, mantendo o STF a sua jurisprudência mais restritiva no tocante à interpretação da regra imunizante.

Quanto ao ponto, embora realmente seja relevante a preocupação do Ministro Borja, o fato é que se deve partir da premissa de que o legislador constituinte estava ciente de que o regime tributário por ele instituído previa inúmeras contribuições, o que leva à conclusão de que foi sua escolha política não estender a imunidade das entidades religiosas para tais tributos, daí porque a interpretação literal do STF é deferente à essa escolha política, que não parece conflitar com qualquer direito fundamental dessas entidades.

Convém ressaltar que situação diversa poderia ocorrer na hipótese de restar demonstrado, em um número razoável de casos, que a tributação dessas entidades tem inviabilizado tais organizações sociais e, de certo modo, o próprio direito de culto dos cidadãos, cenário que poderia demonstrar desajuste no regime tributário infraconstitucional de tal forma que a subsistência dessas entidades estar-se-ia comprometida em concreto.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

No RE 129.930, o STF mantém sua praxe de apresentar poucos elementos concretos e fáticos, bem como raras menções a outras áreas de conhecimento. Também nesse caso, o STF não traz elementos históricos da criação daquela proteção, nem contribuição de áreas relevantes como filosofia política e jurídica, ou de pesquisas sociais, antropológicas ou no direito comparado.

Contudo, o voto vencedor, do Ministro Velloso, faz um interessante diálogo com a doutrina tributária, com a finalidade de estabelecer os limites da norma constitucional imunizante, especialmente seu campo de aplicação, haja vista a referência aos impostos e não às contribuições. Tal análise confere consistência aos argumentos, na medida em que estabelece o programa da norma com mais detalhes, ampliando as possibilidades de compreensão da sua normatividade pela sociedade.

Além disso, o voto divergente, do Ministro Célio Borja, apresentou importantes considerações sobre os riscos de a proliferação das contribuições mitigar a garantia constitucional. Seu aparte, contudo, foi breve e sucinto, muito mais como um alerta para o

futuro. Podemos dizer que se tratava de um exercício de análise de adequabilidade das consequências, que, a partir da demonstração da inviabilização das atividades dessas entidades, poderia suscitar outra orientação da Corte.

Apesar de não ser um acórdão extenso, pode-se concluir que o julgamento possui coerência, consistência e possibilidade de suas conclusões se universalizarem. Além disso, como visto, até mesmo algumas possíveis consequências práticas foram vislumbradas, caso o legislador viesse (como de fato o fez) abusar do uso das contribuições.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

O julgamento não citou precedentes.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Não foram apresentados elementos da realidade, nem muito menos aportes de outras áreas do conhecimento para as análises empreendidas.

Em se tratando da concretização de uma norma constitucional que veicula uma imunidade, a construção de sua normatividade seria mais consistente com identificação dos elementos materiais que compõem seu âmbito normativo, a partir de dados históricos e dos aspectos sociais envoltos na questão da liberdade de culto, um dos principais motivadores da imunidade em tela. De grande relevância na fixação das razões materiais do julgado seria a identificação da base axiológica dessa proteção face as demandas sociais atribuídas ao Estado atualmente, o que levaria a melhor adequação das consequências.

* * *

2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS – PRIMEIRA PARTE DO ARTIGO 149

2.1 Reconhecimento da legitimidade da União de criar contribuições com base apenas na justificativa de ser de interesse social geral (Contribuições da LC 110/01 / social geral): análise da ADI 2.556

10) Caso: Constitucionalidade das contribuições da Lei Complementar n. 110.

Proc.: ADI 2.556/DF

Partes:

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA

ADV.(A/S) : SYLVIA LORENA TEIXEIRA DE SOUSA E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Rel.: Min. Joaquim Barbosa Órgão: Pleno

Data de julg.: 13/06/2012 Publ.: 20/09/2012

Repercussão geral: N/A

Número de referências em outros julgados: aproximadamente 50

Processo com a mesma discussão: ADI 2.568/DF

Ementa:

Tributário. Contribuições destinadas a custear dispêndios da União acarretados por decisão judicial (RE 226.855). Correção Monetária e Atualização dos depósitos do Fundo de Garantia por tempo de Serviço (FGTS). Alegadas violações dos arts. 5º, LIV (falta de correlação entre necessidade pública e a fonte de custeio); 150, III, b (anterioridade); 145, § 1º (capacidade contributiva); 157, II (quebra do pacto federativo pela falta de partilha do produto arrecadado); 167, IV (vedada destinação específica de produto arrecadado com imposto); todos da Constituição, bem como ofensa ao art. 10, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (aumento do valor previsto em tal dispositivo por lei complementar não destinada a regulamentar o art. 7º, I, da Constituição). LC 110/2001, arts. 1º e 2º. A segunda contribuição criada pela LC 110/2001, calculada à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, extinguiu-se por ter alcançado seu prazo de vigência (sessenta meses contados a partir da exigibilidade – art. 2º, §2º da LC 110/2001). Portanto, houve a perda superveniente dessa parte do objeto de ambas as ações diretas de inconstitucionalidade. Esta Suprema Corte considera constitucional a contribuição prevista no art. 1º da LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição). O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios. Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas prejudicadas em relação ao artigo 2º da LC 110/2001 e, quanto aos artigos remanescentes, parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, caput, no que se refere à expressão "produzindo efeitos", bem como de seus incisos I e II.

(ADI 2556, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 19-09-2012 PUBLIC 20-09-2012)

Questão-chave:

É constitucional a criação de contribuições sociais com a finalidade de recompor dívidas da União com políticas econômicas equivocadas?

Histórico:

As contribuições da LC N. 110/01 foram instituídas pela União como forma de repartir com a sociedade sua obrigação de garantir que o FGTS pudesse recompor as contas dos trabalhadores afetadas pelas perdas ocorridas com a manipulação indevida dos índices inflacionários pelo Governo no fim da década de 80 e início dos anos 90,[182] sem prejudicar as atividades normais do Fundo, que são várias além da garantia de recursos ao trabalhador na hipótese de demissão, como se vê do artigo 9º da Lei n. 8.036/90.

Isso porque o Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos julgamentos do RREE nos 248.188/SC e 226.855/RS, condenou a CEF a corrigir as contas dos trabalhadores (que moveram as ações) com os expurgos inflacionários verificados no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e no mês de abril de 1990, fruto de planos econômicos malsucedidos do Governo, denominados Plano Verão e Collor I.[183]

Conforme exposição de motivos do projeto de Lei Complementar que originou a LC n. 110/01, a União, em atenção às decisões proferidas pelo STF, reconheceu o direito dos trabalhadores a correção monetária integral e, com a finalidade de reduzir as demandas que seriam ajuizadas (bem como aquelas que já se encontravam em curso), [184] optou por também reconhecer a dívida do FGTS com os respectivos trabalhadores. Além disso, assumiu a responsabilidade em garantir a saúde financeira do Fundo, que, além de suas despesas ordinárias, passaria, a partir de então, a ter uma dívida da ordem de aproximadamente R$ 42 bilhões, valor que, contudo, não poderia ser suportado exclusivamente pelo Tesouro Nacional,

---

[182] Também foi instituída uma contribuição provisória (duraria por sessenta meses contados da publicação da Lei), prevista no artigo 2 da Lei Complementar:
"Art. 2º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990."

[183] "O chamado "Plano Verão" foi uma das fracassadas tentativas de debelar a inflação nos anos 1980, capitaneado pelo então Presidente JOSÉ SARNEY e seu Ministro MAÍLSON DA NÓBREGA. As medidas foram introduzidas pela Medida Provisória 32, de 15 de janeiro de 1989, que se converteu na Lei 7.730, de 31 de janeiro de 1989. Já o denominado "Plano Collor I" foi outra experiência sem resultado para controle da inflação, conduzida pelo Presidente FERNANDO COLLOR DE MELLO e sua Ministra ZÉLIA CARDOSO DE MELLO. Algumas das principais normas que deram estrutura jurídica ao plano foram a Medida Provisória 168, de 15 de março de 1990 (convertida na Lei 8.024, de 12 de abril de 1990 – que instituiu o cruzeiro como unidade monetária do país), e a Medida Provisória 154, de 15 de março de 1990 (convertida na Lei 8.030, de 12 de abril de 1990 – que alterou os reajustes de preços da economia), entre outras." (trecho extraído do Parecer ofertado pelo Ministério Público Federal na ADI 5.050)

[184] "O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foram corrigidos a menor na implementação dos Planos Verão e Collor I, teve o efeito de aumentar o passivo do FGTS sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo.
Diante dessa decisão da Justiça, e devido à possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria o efeito de paralisar o processo judiciário no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, independentemente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração de patrimônio no FGTS da ordem de R$ 42 bilhões." (Exposição de Motivos da LC n. 110/01)

pois, se assim fosse, acabaria por comprometer seu orçamento e sacrificar toda a sociedade indiretamente de forma injusta, e especialmente os trabalhadores, cuja proteção estava se buscando (conforme expressamente dito pelos Ministros da Fazenda e do Trabalho e Emprego na exposição de motivos).

Daí porque foi feito um acordo entre Poder Executivo, centrais sindicais e confederações patronais, como consta da exposição de motivos, que resultou na seguinte proposta para sanar a dívida com os trabalhadores:

> – contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo;
>
> – criação de uma contribuição social de 0,5% sobre a folha de salários das empresas não participantes do Simples, destinada ao FGTS (não abrangendo pessoas físicas empregadores de empregados domésticos e de empregados rurais);
>
> – utilização de parte das disponibilidades hoje existentes no FGTS;
>
> – deságio de 10% a 15%, concedido pelos trabalhadores com complementos de atualização monetária cujos valores estejam acima de R$1.000,00;
>
> – contrapartida do Tesouro Nacional correspondente a R$6 bilhões.

Assim, com a edição da LC nº 110/2001, foi criado um mecanismo para equilibrar as contas do FGTS, a partir do reconhecimento imediato de um passivo da ordem de R$ 42 bilhões, proveniente da obrigação assumida pelo Governo com os trabalhadores, o que tornou necessário buscar-se receitas para garantir o equilíbrio do Fundo ao pagar tal dívida, evitando-se o risco de comprometimento de suas atividades e sua existência.

Enfim, entre as várias medidas previstas para serem implementadas em conjunto, uma seria justamente a criação de duas contribuições sociais. Uma seria temporária e incidiria à alíquota de 0,5% sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador. A outra seria praticamente um adicional do FGTS, pois seria uma alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas, nos casos de demissão sem justa causa. Ocorre que, obviamente, esse adicional esse que não é revertido para todos os trabalhadores, que continuariam percebendo apenas os 40% de multa rescisória sobre o montante dos depósitos realizados durante seu contrato de trabalho.

Os empregadores, em verdade, no momento da demissão sem justa causa, passaram a contribuir com uma alíquota total de 50% sobre o montante dos depósitos realizados durante seu contrato de trabalho, sendo 40% destinados à indenização para o trabalhador e 10% a título de Contribuição Social, esta última com a finalidade de auxiliar a equilibrar as contas do

FGTS, reduzindo o mencionado déficit com o reconhecimento imediato, em 2001, da dívida com os expurgos.

Em face disso, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou ação direta de inconstitucionalidade, apresentando diversos argumentos pela invalidade material e formal dos tributos criados pela LC n. 110/01.[185]

Argumentos:

O STF, nos julgamentos das ADI 2.556 e 2.568, declarou a constitucionalidade da **criação** das Contribuições Sociais previstas nos artigos 1º e 2º, por compreender legítimo que a sociedade fosse chamada a auxiliar com transferência recursos para garantir a saúde financeira do FGTS ao realizar o pagamento dessas despesas extraordinárias decorrentes dos expurgos inflacionários.[186] O STF, contudo, apenas se deteve sobre esse específico ponto, i.e., sobre a constitucionalidade da criação de um tributo (Contribuição Social) para custear uma despesa do Estado com o FGTS (ou melhor: com os trabalhadores, com base no disposto no artigo 7º da CF), em razão da manipulação desastrosa dos índices de inflação pelo Governo Federal (Plano Verão, etc.).

Desse julgamento, podem-se extrair as seguintes balizas jurídicas firmadas pela Suprema Corte a respeito do tema, sendo certo que algumas referem-se exclusivamente à questão e outras relacionam-se com a moldura de nosso sistema jurídico tributário. Pontuou o STF que:

- as Contribuições são tributos, pois se enquadram na definição do art. 3º do CTN;

- as Contribuições da LC n. 110/01 destinam-se a fornecer recursos, que se somariam aos outros que o FGTS possui, para lhe conferir suporte financeiro para saldar suas despesas com o complemento da correção monetária dos trabalhadores afetados, daí porque seria tributo da espécie Contribuição Social e não imposto (receitas vinculadas a essa necessidade pública);

---

[185] Do acórdão, extrai-se: "(...) as requerentes suscitaram a violação dos arts. 5º, LIV (falta de correlação entre necessidade pública e a fonte de custeio); 150, III, b (anterioridade); 145, § 1º (capacidade contributiva); 157, II (quebra do pacto federativo pela falta de partilha do produto arrecadado); 167, IV (vedada destinação específica de produto arrecadado com imposto); todos da Constituição, bem como ofensa ao art. 10, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (aumento do valor previsto em tal dispositivo por lei complementar não destinada a regulamentar o art. 7º, I, da Constituição)." (página 4 do acórdão que julgou o mérito da ADI n. 2.556)

[186] O STF declarou a inconstitucionalidade apenas da cobrança das Contribuições da LC n. 110/01 no próprio exercício de 2001, por respeito ao princípio da anterioridade.

- por serem Contribuições destinadas ao FGTS, enquadram-se no art. 217, incisos IV e V, do CTN;

- tal Contribuição não se destina ao financiamento da Seguridade Social e, portanto, não se sujeita ao art. 195 da CF/88, mas sim ao art. 149 (Contribuições Sociais Gerais), daí porque se aplica à hipótese a anterioridade do art. 150, III, "b", da CF/88.

Outro critério jurídico de extrema relevância fixado pelo STF nesse julgamento, placitando o que defende a doutrina tributária de forma pacífica, foi o de que a validade da espécie tributária Contribuição está atrelada a manutenção atual da necessidade pública do dispêndio para o alcance daquela finalidade social que motivou a criação do tributo. Nesse sentido, no julgamento da ADI 2.556, foi textual o voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, que disse:

> Para o administrado, como contribuinte ou cidadão, a cobrança de contribuições somente se legitima se a exação respeitar os limites constitucionais e legais que a caracterizam. Assim, a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.

E a motivação para criação do tributo foi esclarecida no voto do Ministro Moreira Alves, no julgamento da Medida Cautelar na mesma ADI, reconhecendo que:

> A esse respeito, não integrando o produto da arrecadação delas a receita pública, por ser ele recolhido pela Caixa Econômica Federal diretamente ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), **para depois, com os recursos desse Fundo, que são vários, creditar nas contas vinculadas dos empregados o complemento de atualização monetária para cujo suporte foram essas exações criadas**, não há que se pretender que sejam impostos por não gerarem receita pública. (...) E, tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do artigo 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais. (g.n.)

Desse trecho, verifica-se que a Suprema Corte julgou constitucionais os tributos criados pela LC n. 110, reconhecendo sua validade frente ao que dispõem o inciso III do artigo 7º e artigo 149 da Constituição de 1988, partindo da premissa de que tais exações foram criadas para auxiliar o FGTS a pagar, juntamente com outros recursos de que dispõe e outros que receberia à época, a dívida com os trabalhadores decorrentes do complemento de atualização monetária.

Ou seja, o que se extrai desse julgamento é não apenas a declaração da constitucionalidade da criação dos tributos, mas que os recursos das contribuições criadas pela LC n. 110/01 sempre tiveram sua destinação previamente definida, sendo esta o FGTS, e para atingir determinada finalidade, que dar ao Fundo suporte (equilíbrio) financeiro para o

pagamento da sua dívida com os trabalhadores decorrentes dos expurgos inflacionários, como se pode inferir da leitura do seu artigo 3º, *caput* e §1º, e 4º, da LC n. 110/01[187], ao estabelecerem que o produto da arrecadação das Contribuições Sociais, incluída aquela instituída pelo art. 1º, deve ser incorporada ao FGTS para os fins dos arts. 4º a 7º da LC 110/01 (pagamento dos acordos).

Ou seja, nem as normas da LC n. 110/01, nem a interpretação feita pelo STF, vincularam a finalidade da contribuição do artigo 1º e as receitas dela decorrentes ao FGTS em si, muito menos para a aplicação em qualquer finalidade, mas sim para garantir seu equilíbrio econômico e financeiro ao pagar os trabalhadores que aderiram ao acordo previsto na LC n. 110/01.

Convém citar trecho do voto do Min. Joaquim Barbosa na ADI 2.556 em que se reconhece que a finalidade da contribuição do artigo 1º da LC n. 110/01 e as receitas dela decorrentes ao FGTS era garantir seu equilíbrio econômico e financeiro ao pagar os trabalhadores que aderiram ao acordo previsto na LC n. 110/01:

> A contribuição em exame não se confunde com a contribuição devida ao FGTS, em razão da diferente destinação do produto arrecadado. Como se lê nas informações oferecidas pelo Senado, os valores arrecadados visam especificamente a "fazer frente à atualização monetária, eliminados os expurgos dos Planos Econômicos em causa, dos saldos das contas vinculadas a ele, em benefício, portanto, de empregados inespecíficos que firmaram o Termo de Adesão referido no artigo 4º da Mencionada Lei Complementar, e não especificamente daquele despedido injustamente" (Fls. 178). Vale dizer, o tributo não se destina à formação do próprio fundo, mas visa custear uma obrigação da União que afetaria o equilíbrio econômico-financeiro daquela dotação.[188]

Em conclusão, tem-se que o STF definiu que a Contribuição do artigo 1º da LC n. 110/01 é um tributo, criado com base no artigo 149, cuja finalidade social é a proteção dos trabalhadores, por intermédio da manutenção de um dos seus principais direitos, o FGTS (artigo 7º, III, da CF), que, diante do reconhecimento de uma dívida de R$ 42 bilhões,

---

[187] Art. 3º Às contribuições sociais de que tratam os arts. 1o e 2o aplicam-se as disposições da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990, e da Lei no 8.844, de 20 de janeiro de 1994, inclusive quanto a sujeição passiva e equiparações, prazo de recolhimento, administração, fiscalização, lançamento, consulta, cobrança, garantias, processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais. (Vide: ADIN 2.556-2 e ADIN 2.568-6)
Art. 4º Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, a expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1o de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990 (....).

[188] E, em outra passagem do voto, disse: "Os dois tributos tinham por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou devido o reajuste dos saldos do FGTS (RE 226.855, rel. min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 13.10.2000)".

necessitava de recursos financeiros para equilibrar suas contas e poder pagar os acordos previstos na LC n. 110/01, por intermédio de todos os seus recursos, incluindo os advindos das novas contribuições sociais.

Decisão:

Constitucional a criação das contribuições, mas inconstitucional a sua cobrança no mesmo ano da publicação da lei, em respeito ao princípio da anterioridade.

Abordagem crítica:

O julgamento da ADI 2.556 possui dois momentos extremamente relevantes. O primeiro em que foi analisada a medida cautelar, deferida parcialmente, apenas para que os tributos incidissem a partir de 2002 e não já em 2001. O outro, mais de 10 anos depois, quando apreciado o mérito da controvérsia, momento em que a decisão inicial do tribunal restou mantida, mas foram apresentados novos argumentos relevantes para o estabelecimento de balizas normativas mais seguras para nosso sistema jurídico.

No julgamento da cautelar, o STF, demonstrando clara postura de deferência com as escolhas do legislador, conferiu interpretação bastante ampla da autorização constitucional prevista no artigo 149 da CF. Isso porque, para atender e cumprir com as decisões do STF que determinaram ao FGTS recompor as contas dos trabalhadores que haviam sido prejudicas pelo uso de índices que não refletiam a inflação, a União escolheu determinado grupo da sociedade para lhe auxiliar no pagamento dessa dívida.

Ou seja, a partir da previsão da Constituição de que a União pode criar contribuições sociais “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, o STF compreendeu que estariam validadas as contribuições da LC n. 110/01, na contramão do que defendia toda a doutrina tributária à época, que não vislumbrava na referida expressão constitucional qualquer permissão para a União chamar a sociedade a lhe ajudar a pagar uma dívida decorrente da indevida manipulação de índices econômicos.

No julgamento de mérito, foram levados ao STF informações acerca da perda da finalidade do tributo previsto no artigo 1º da LC n. 110/01 (o do artigo 2º já está extinto desde 2007), haja vista que o FGTS já possui situação superavitária faz muitos anos, inexistindo, portanto, justificativa para se prosseguir com a cobrança.

Como tais argumentos foram apresentados muitos anos após o ajuizamento da ação, o Ministro Joaquim Barbosa, relator, afirmou que eles inovavam a lide, o que impossibilitava que o STF analisasse a constitucionalidade do tributo com base neles naquele momento. Contudo, não se furtou a tecer importantes considerações sobre o tema. Nelas, ele reconhece características das contribuições defendidas pela doutrina e que são extremamente importantes para delimitar o espaço criativo da União na elaboração de tributos dessas espécies, bem como para proteger a sociedade da perpetuação de cobranças que perdem sua validação com o tempo. Segundo o Ministro Joaquim, as contribuições são tributos que cuja validade deve ser aferida por intermédio da finalidade que a União pretende dar aos recursos por ela buscados. Deve ser uma finalidade constitucionalmente prevista. Os recursos devem servir para cobrir um dispêndio necessário e imediato, o qual deve assim se manter ao longo do tempo.

A argumentação indica uma linha interpretativa que aproxima elementos de Direito Tributário e Financeiro para avaliar a criação e a permanência da validade de contribuições em nosso ordenamento jurídico. O seguinte trecho parece bem resumir esse alinhamento de visões jurídicas:

> Assim, a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.

Apesar desse relevante aspecto do julgamento, convém ressaltar que os argumentos apresentados inicialmente pelo autor da ação não foram devidamente enfrentados, limitando-se o STF, pelo voto do relator, a dizer que a questão já havia sido pacificada ao longo dos anos por diversos precedentes da Corte e a apenas responder brevemente alguns os fundamentos usados pela ação para demonstrar a inconstitucionalidade do tributo.

Ocorre que os referidos precedentes mencionados foram formados tendo por base o julgamento da medida cautelar, o qual, como de costume, não é exauriente no tocante à todas questões suscitadas. E, no caso da ADI 2.556, a despeito de o acórdão da medida cautelar ter se debruçado sobre alguns dos pontos trazidos pela ação, não o fez com profundidade suficiente para se considerar que os temas/fundamentos estavam definitivamente apreciados pela Corte.

De relevo mencionar o voto do Ministro Marco Aurélio, que restou vencido, mas que teceu importantes considerações a partir do histórico que motivou a criação das contribuições, i.e., as condenações judiciais do FGTS a corrigir monetariamente as contas dos trabalhadores.

Segundo o Ministro, os tributos foram criados para a “feitura de caixa” e não para uma atuação da União em alguma área social, o que não encontra fundamento na previsão do artigo 149 da CF, desnaturando o sistema tributário.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

O julgamento da ADI 2.556 buscou apreciar todos os argumentos suscitados pelas partes, além de apresentar diversos dados concretos e históricos que motivaram a criação dos tributos, o que permite ao jurisdicionado uma reconstrução razoável do âmbito material e âmbito da norma envolvidos no julgamento.

Apesar disso, tal como noutros julgados, as razões carecem de elementos de outras áreas do conhecimento, inclusive da área jurídica, sobre os temas. Os argumentos, vencedores e vencido, são apresentados com base em interpretações/leituras pessoais de cada ministro das normas constitucionais envolvidas na questão jurídica submetida à Corte, sem, contudo, respaldo teórico consistente.

Assim, o julgado certamente foi coerente com os demais precedentes da Corte e suas conclusões são universalizáveis, mas, ainda que contenha importantes elementos concretos, eles carecem de consistência argumentativa, o que é enfatizado pela falta de análise mais profunda das consequências práticas e normativas que podem ocorrer, para nosso sistema tributário, a criação de uma contribuição com a finalidade de fazer caixa para o governo pagar dívidas provenientes de uma má condução da economia.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

Na ADI 2.556, percebe-se que a Corte seguiu seus posicionamentos anteriores, embora tenham sido agregados novos argumentos que motivaram, inclusive, o ajuizamento de novas ações perante a Corte (ADI 5.050, 5.051 e 5.053).

Apesar disso, é importante registrar que a Corte manteve-se fiel a suas decisões anteriores sobre o assunto, mas que tais decisões tinham por base uma única análise feita pelo STF quando apreciou a medida cautelar na mesma ADI 2.556. Ou seja, ocorreu que os precedentes, no lugar de justificarem a força dos argumentos consolidados na Corte, em verdade serviram para, de forma tautológica, repetir a conclusão da Corte na medida cautelar, em clara deferência a essa decisão do Plenário. Por óbvio que o julgamento do mérito da ADI

2.556 não poderia ter como base referidos precedentes para justificar a posição adotada pela Corte, sob pena de lhe faltar consistência.

De qualquer modo, o voto vencedor respondeu, ainda que de modo sucinto e sem bases dogmáticas, os fundamentos jurídicos da ação e afastou as alegações de inconstitucionalidade dos tributos.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

O julgamento da ADI 2.556 teve o importante aspecto de ter apresentado elementos da realidade, que formaram o âmbito material e o âmbito das normas inquinadas de inconstitucionais. Embora o programa das normas pudesse ter também sido melhor desenvolvido, especialmente a partir dos aportes de outras áreas do conhecimento para as análises empreendidas, tem-se que o julgamento permite ao intérprete a reconstrução do trabalho jurídico efetuado pelo STF e a sua reprodução em outras demandas, especialmente nas novas ações que serão apreciadas pela Corte.

Será de grande relevância verificar como o STF procederá nessas ações a partir das balizas fáticas e jurídicas construídas na ADI 2.556, especialmente pelos votos dos Ministros Joaquim Barbosa, Luiz Fux e Marco Aurélio.

Apesar disso, convém mencionar que a concretização da normatividade do artigo 149 da CF/88 exige que o STF, a partir da sua posição na ADI 2.556 identifique os elementos do âmbito normativo e programa normativo da regra constitucional que possibilitam a convivência harmônica do requisito da destinação dos recursos com os interesses da União em utilizá-los para outras finalidades sociais. Nesse contexto, o âmbito da norma deverá levar em consideração a contínua desvinculação de receitas promovido pelas regras constitucionais que instituíra a DRU, e os efeitos extremamente deletérios para a racionalidade e harmonia do nosso sistema constitucional tributário.

* * *

2.2 Constitucionalidade da Contribuição do Salário-Educação (social geral): RE 290.079.

11) Caso: Constitucionalidade da contribuição do Salário-Educação.

Proc.: RE 290.079/SC

Partes:

RECTES. : NEIVOR LUIZ GRANDO & FILHO LTDA-ME E OUTRA

ADVDO. : LÉO KRAKOWIAK E OUTROS

ADVDA. : FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ

RECDO. : FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO - FNDE

ADVDO. : NILO CÉSAR BAHIA CARDOSO

RECDO. : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADVDA. : NEUSA MOURÃO LEITE

ASSIST. : UNIÃO

ADVDO. : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

Rel.: Min. Ilmar Galvão Órgão: Pleno

Data de julg.: 17/10/2001 Publ.: 04/04/2003

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: aproximadamente 22

Processo com a mesma discussão: RE 660.933 (RG) / RE 405.444 / ADC 3

Ementa:

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À LEI N.º 9.424/96. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA EC 01/69, VIGENTE QUANDO DA EDIÇÃO DO DECRETO-LEI N.º 1.422/75, POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CONSAGRADO NOS ARTS. 153, § 2.º, E 178, E AO PRINCÍPÍO DA VEDAÇÃO DA DELEGAÇÃO DE PODERES, PREVISTO NO ART. 6.º, PARÁGRAFO ÚNICO. ALEGADA CONTRARIEDADE, AINDA, AO ART. 195, I, DA CF/88. CONTRIBUIÇÃO QUE, DE RESTO, FORA REVOGADA PELO ART. 25 DO ADCT/88. Contribuição que, na vigência da EC 01/69, foi considerada pela jurisprudência do STF como de natureza não tributária, circunstância que a subtraiu da incidência do princípio da legalidade estrita, não se encontrando, então, na competência do Poder Legislativo a atribuição de fixar as alíquotas de contribuições extratributárias. O art. 178 da Carta pretérita, por outro lado, nada mais fez do que conferir natureza constitucional à contribuição, tal qual se achava instituída pela Lei n.º 4.440/64, cuja estipulação do respectivo quantum debeatur por meio do sistema de compensação do custo atuarial não poderia ser cumprida senão por meio de levantamentos feitos por agentes da Administração, donde a fixação da alíquota haver ficado a cargo do Chefe do Poder Executivo. Critério que, todavia, não se revelava arbitrário, porque sujeito à observância de condições e limites previstos em lei. A CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa -- e, portanto, constitucionalizado --, a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o FINSOCIAL (art. 56 do ADCT), valendo dizer que a recepcionou nos termos em que a encontrou, em outubro/88. Conferiu-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n.º 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova

Carta a delegação contida no § 2.º do seu art. 1.º, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita. Recurso não conhecido. (RE 290079, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2001, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-06 PP-01021)

Questão-chave:

É constitucional a contribuição ao Salário-Educação a partir do novo regime constitucional instituído em 1988?

Histórico:

Com a inauguração da nova ordem constitucional, a contribuição do Salário-Educação passou a ostentar natureza tributária, o que motivou inúmeras ações dos contribuintes questionando a validade da legislação que autorizava a fixação de alíquotas por ato do Poder Executivo.

Referido tributo, na ordem constitucional pretérita, também teve sua validade questionada, justamente pela delegação realizada pelo Executivo. Contudo, à época, o STF considerou válida a legislação por considerar que não se tratava de tributo, razão pela qual não havia ofensa ao princípio da legalidade a fixação de alíquota pelo Executivo.

No RE 290.079, foi analisado o período anterior à Lei n. 9.424/96, mais especificamente a recepção do Decreto-Lei n. 1.422/75 pela CF/88.

Argumentos:

Entendeu-se que a Constituição atual recepcionou a contribuição com a última alíquota fixada pelo Poder Executivo, visto que tal delegação não era incompatível no regime constitucional pretérito, mas apenas no atual. Assim, sendo válida sua exigência anteriormente a 1988, a menção expressa feita pelo artigo 212, § 5º, da CF/88 à essa contribuição para financiamento da educação primária garante a validade da cobrança, sendo que, a partir da nova ordem constitucional, estaria submetida ao princípio da estrita legalidade, o que significa que o Poder Executivo não poderia mais fixar suas alíquotas.

A posição divergente, do Ministro Marco Aurélio, compreendeu que a contribuição era inconstitucional tanto no regime pretérito quanto no que foi inaugurado em 1988, em razão da ilegítima delegação para o Executivo fixar as alíquotas *ab initio*, e não apenas alterá-

las a partir de limites legais. Segundo ele, o vício da delegação só foi corrigido em 1996, com a Lei n. 9.494.

Decisão:

É constitucional a contribuição do Salário-Educação antes e depois da CF/88.

Abordagem crítica:

O acórdão, bastante extenso (81 páginas), apreciou com profundidade o tema da constitucionalidade do tributo no regime anterior e a sua recepção pela CF/88.

Segundo o Ministro Sepúlveda Pertence, que analisou a diferença das normas constitucionais que constitucionalizaram tributos cobrados anteriormente, quando a Constituição se refere às normas legais pretéritas, tem-se que ela não apenas manteve a exigência tributária, mas também constitucionaliza toda a sua legislação, que não poderia ser alterada por leis infraconstitucionais. Isso, diz, é que teria ocorrido com o PIS (artigo 239) e com o FINSOCIAL (artigo 56 do ADCT). De outro lado, quando a Constituição apenas se refere ao tributo que existia antes, isso significa que ela o recebe tal como antes instituído, mas suas futuras alterações seguirão as regras gerais previstas na Constituição. Essa foi a situação da contribuição do Salário-Educação.

Contudo, a questão envolvendo a interpretação do artigo 34[189] do ADCT não foi devidamente enfrentada, constando apenas em breves apartes dos Ministros Marco Aurélio e Nelson Jobim. Tal norma previa que as exigências tributárias feitas antes de 1988, inclusive a contribuição do Salário-Educação, só poderiam ser cobrados até o primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da CF/88.

Teria sido relevante para a concreção dessa norma que o STF fixasse suas balizas interpretativas nesse julgado.

Convém mencionar que a constitucionalidade da contribuição do Salário-Educação, desta vez sob ótica da Lei n. 9.494/96, já havia sido apreciada alguns anos antes pelo STF, ao julgar a ADC 3, restando reforçada a tese de que não é necessário lei complementar para

[189] Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

instituição das contribuições sociais, especialmente esta que possui expressa previsão constitucional que menciona apenas lei, sem qualquer adjetivação.

Nesse julgamento, inclusive, o STF também definiu que o conceito de empresa, previsto no artigo 212 da CF/88, abrange não só aqueles entes que buscam lucro, mas todos que paguem remuneração a segurados-empregados, o que torna contribuintes também entes da administração pública direta e indireta, bem como os sem fins lucrativos. Tal entendimento foi reiterado, por exemplo, no julgamento do RE 405.444.

Nota-se, portanto, ampliação do conceito de empresa bastante questionável, especialmente porque não restaram devidamente fundamentadas as razões que motivaram essa ampliação. A mera alegação de que, para fins do tributo analisado, o conceito de empresa abrange toda e qualquer pessoa jurídica que remunere seus empregados não é suficiente para garantir normatividade suficiente a tal conclusão de modo a que tal entendimento possa ser ampliado racional e juridicamente para outras situações.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

Tanto no julgamento do RE 290.079, quanto da ADC 3, especialmente nesta, o STF apresenta dados de fato e históricos relevantes para a intepretação da validade da contribuição do Salário-Educação e concretização da sua normatividade.

No RE 290.079 é feito diálogo com a doutrina tributária da época, apontando-se tanto aqueles que seriam favoráveis à inconstitucionalidade quanto os desfavoráveis, embora os argumentos daqueles não tenham sido reproduzidos no acórdão

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

O Tribunal manteve-se fiel aos seus julgamentos anteriores, tanto aqueles que reconheciam que a contribuição, antes de 1988, não tinha natureza tributária, quanto os que definiram não ser necessária lei complementar para a criação de contribuições, excepcionando-se apenas as da seguridade social previstas na competência residual do artigo 195, § 4º, da CF/88. Assim, podemos dizer que o julgamento possui coerência com seus julgados, consistência argumentativa e possibilidade de universalização.

Apesar disso, deve-se ressaltar a falta de consistência argumentativa e análise das consequências (fáticas e normativas) que a ampliação do conceito de empresa acarretaria.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Como visto, o Tribunal identificou elementos materiais úteis para a concreção da normatividade da questão da contribuição do Salário-Educação, possibilitando à sociedade a melhor compressão do campo de aplicação da norma, bem como a sua reprodução em outras situações.

* * *

2.3 Constitucionalidade da contribuição ao SEST/SENAT: RE 412.368

12) Caso: Constitucionalidade da contribuição ao SEST/SENAT.

Proc.: RE 412.368-AgR
AGTE.(S) : TRANSPORTADORA GLOBO LTDA
ADV.(A/S) : MARIANA ARAUJO BECKER E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AGDO.(A/S) : SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE - SEST E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : JOSÉ ALBERTO ALBENY GALLO E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S) : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : SYLVIA LORENA TEIXEIRA DE SOUSA E OUTRO(A/S)
Rel.: Min. Joaquim Barbosa Órgão: 2T
Data de julg.: 01/03/2011 Publ.: 01/04/2011
Repercussão geral: Não
Número de referências em outros julgados: aproximadamente 4
Processo com a mesma discussão:

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO SEST/SENAT (DESDOBRADAS DO SESI/SENAI). DESTINAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. DECRETOS-LEIS 6.246/1994 E 9.403/1956. LEI 8.706/1993. ART. 240 DA CONSTITUIÇÃO. 1. O art. 240 da Constituição expressamente recepcionou as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Como o objetivo da agravante é exonerar-se do pagamento dos tributos nos períodos de apuração que vêm se sucedendo após a promulgação da Constituição de 1988, eventual vício formal relativo aos

exercícios anteriores é irrelevante. 2. A alteração do sujeito ativo das Contribuições ao SESI/SENAI para o SEST/SENAT é compatível com o art. 240 da Constituição, pois a destinação do produto arrecadado é adequada ao objetivo da norma de recepção, que é manter a fonte de custeio preexistente do chamado "Sistema ´S´". Agravo regimental ao qual se nega provimento.
(RE 412368 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJe-062 DIVULG 31-03-2011 PUBLIC 01-04-2011 EMENT VOL-02494-01 PP-00059)

Questão-chave:

É constitucional a modificação da sujeição ativa das contribuições previstas no artigo 240 da CF/88, contribuições ao "Sistema S"?

Histórico:

O acórdão possui mínimas informações sobre o histórico do caso e da controvérsia.

Argumentos:

Segundo o STF, a modificação da sujeição ativa, com a transferência parcial de recursos da contribuição para o SEST/SENAT não viola o artigo 240 da CF/88 por não haver aumento na tributação, mas apenas transferência de parte do que arrecadado para outra entidade também do "Sistema S".

Decisão:

É constitucional a legislação que previu a versão de recursos da contribuição ao "Sistema S" para o SEST/SENAT.

Abordagem crítica:

O julgamento ocorre no mesmo dia em que a Turma analisou a validade das contribuições ao SESC/SENAC, SEST/SENAT.

O julgamento foi extremamente conciso. O acórdão possui apenas 6 páginas e o único fundamento, desenvolvido em uma página, foi o de não haver inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 240, a legislação infraconstitucional alterar a sujeição ativa das contribuições ao "Sistema S", contanto que não majorada a tributação sobre as empresas.

O julgamento poderia ter ido mais adiante e enfrentado a questão de forma mais profunda, de modo a estabelecer de forma mais racional e objetiva a normatividade do artigo 240, analisando que tipos de modificação a norma autoriza ser feita pela legislação infraconstitucional, especialmente se houver majoração da tributação, pois não ficou claro se a ocorrência de tal elevação necessariamente levaria à inconstitucionalidade do tributo.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

O julgamento do RE 412.368 é bastante simplório em fundamentos, sem apresentar elementos concretos ou bases teóricas. O argumento vencedor limita-se a apontar a compreensão que o relator fazia do artigo 240, sem qualquer aprofundamento na doutrina tributária, precedentes da Corte ou outras áreas do conhecimento.

Assim, podemos dizer que o julgamento carece de coerência e consistência argumentativa, embora seu principal e único fundamento possa ser universalizado. Ademais, seria conveniente que o STF apreciasse, com argumentos consistentes, que elementos das contribuições ao "Sistema S" podem ser alterados pelas leis infraconstitucionais sem implicar ofensa ao artigo 240 da CF/88, apontando inclusive as consequências (fáticas e normativas) dessa interpretação, com o que estaria melhor concretizada a normatividade da regra constitucional.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

O julgamento cita o RE 396.266, em que se apreciou a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE, sem, contudo, apontar de que modo tal precedente seria aplicável à questão do SEST/SENAT.

Desse modo, não é possível dizer que ele prossegue com base em julgamentos anteriores, nem que ele os modifica, ante a falta de clareza quanto à utilização do referido julgado.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Não foram apresentados elementos da realidade, nem muito menos aportes de outras áreas do conhecimento para a análise empreendida pelo STF.

Como visto, o âmbito da norma do artigo 240 necessitava de melhor configuração, haja vista que a partir do julgado não é possível a conclusão segura de quais elementos das contribuições ao "Sistema S" poderiam ser alterados sem ofender a norma constitucional. Para era importante que a Corte construísse o âmbito normativo a partir do histórico desses tributos em nosso país, bem como identificasse a função dessas entidades em nossa sociedade, de modo a apontar, para o futuro, a abrangência concreta do artigo 240.

* * *

2.4 Constitucionalidade da exigência de Contribuição ao SESC e SENAC das prestadoras de serviços: RE 509.624-AgR

13) Caso: Constitucionalidade da contribuição ao SESC/SENAC.

Proc.: RE 509.624-AgR

AGTE.(S) : GRUNITZKY - AUDITORES INDEPENDENTES S/C

ADV.(A/S) : ALEXANDRE BLEGGI ARAUJO

AGDO.(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

AGDO.(A/S) : SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO - SESC

AGDO.(A/S) : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

ADV.(A/S) : ROBERTO ROSAS E OUTRO(A/S)

Rel.: Min. Joaquim Barbosa Órgão: 2T

Data de julg.: 01/03/2011 Publ.: 01/04/2011

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: 2

Processo com a mesma discussão:

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SESC E AO SENAC. PRESTADOR DE SERVIÇOS (AUDITORIA INDEPENDENTE). CONSTITUCIONALIDADE. DECRETO-LEI 9.853/1946. ART. 557 DA CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO (CLT). PORTARIA DO

TRABALHO 3.399/1986. ORDEM DE SERVIÇO SAF/INSS 168/1988. RESOLUÇÃO CNC 02/1991. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. A atividade desempenhada por empresa prestadora de serviços com intuito lucrativo é compatível com o escopo de atuação do SESC e do SENAC, enquanto não for criada entidade sindical de grau superior com o objetivo de orientar, coordenar e defender todas as atividades econômicas relacionadas à prestação de serviços. Interpretação dos arts. 149 e 240 da Constituição. 2. A incompatibilidade entre regulamento e lei, se não depender de juízo sobre a constitucionalidade do texto legal, não pode ser objeto do recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição – Súmula 636/STF). 3. A decisão agravada não excedeu os limites da causa ao aludir ao precedente sobre a Contribuição ao Sebrae como fundamentação (extra petita). A fundamentação não se confunde com o dispositivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento.
(RE 509624 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJe-062 DIVULG 31-03-2011 PUBLIC 01-04-2011 EMENT VOL-02494-01 PP-00096)

Questão-chave:

É constitucional a exigência de contribuição ao SESC/SENAC de empresa prestadoras de serviços?

Histórico:

O acórdão possui mínimas informações sobre o histórico do caso e da controvérsia.

Argumentos:

O contribuinte alegou que, por ser uma empresa prestadora de serviços, não haveria referibilidade entre sua sujeição à contribuição ao SESC/SENAC e a atividade realizada por essas entidades, visto que dedicadas ao comércio.

De acordo com o STF, a solução da questão jurídica seria solucionada com uma melhor contextualização das atividades econômicas e a correção do conceito de comércio. De acordo com o Relator, comércio e prestação de serviços com intenção de lucro seriam atividades econômicas do ponto de vista e organização do trabalho e apoio às categorias

profissionais. Nesse contexto, suscita que o sistema jurídico trata comércio como gênero, do qual venda de mercadorias e prestação de serviços seriam espécies. E do ponto de vista econômico o tratamento é o mesmo.

Por fim, afirma que até que seja criada uma entidade específica para o setor de serviços, as prestadoras continuam sujeitas às contribuições do artigo 240 da CF/88.

Decisão:

É constitucional a exigência de contribuição ao SESC/SENAC das empresas prestadoras de serviço.

Abordagem crítica:

O julgamento ocorre no mesmo dia em que a Turma analisou a validade das contribuições ao SESC/SENAC, SEST/SENAT.

O julgamento foi extremamente conciso. O acórdão possui apenas nove páginas, sendo que de fundamentos apenas duas. O argumento foi o de que venda de mercadorias e prestação de serviços seriam atividades comerciais em sentido amplo, não podendo haver a separação conceitual pretendida pelo contribuinte, pois nosso sistema jurídico não autorizaria tal conclusão para fins tributários.

Embora razoável o racional adotado pelo voto, faltou a demonstração de quais normas autorizam a conclusão de que nosso sistema jurídico trata usualmente venda de mercadorias e prestação de serviço como comércio, bem como que normas diferenciam tais atividades. Além disso, como foi afirmado no voto, seria relevante demonstrar com dados, posições doutrinárias etc., que comprovem que a economia também tem essa interpretação.

Ademais, o voto expressamente reconhece que outra questão jurídica relevante exsurge dessa necessária concretização da norma do artigo 240, no tocante à contribuição ao SESC/SENAC, qual seja, a cobrança desse tributo de entidades beneficentes, assistenciais e filantrópicas. Contudo, no lugar de enfrentar o tema, definido com mais objetividade a norma do artigo 240, ele prefere deixar a análise para outra oportunidade.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

O julgamento do RE 506.624, ocorrido no mesmo dia do RE 412.368, é, tal como este, bastante simplório em fundamentos, sem apresentar elementos concretos ou bases teóricas que deem consistência à decisão.

O argumento vencedor limita-se a apontar a compreensão que o relator fazia do termo comércio para fins de identificação de sua abrangência em termos jurídicos e econômicos. Assim, podemos dizer que o julgamento carece de consistência argumentativa, pois suas assertivas foram feitas sem bases fáticas, jurídicas e teóricas.

Seria conveniente, também, que o STF apreciasse, com argumentos consistentes, a outra questão jurídica relevante identificada na demanda, qual seja, a cobrança desse tributo de entidades beneficentes, assistenciais e filantrópicas.

Contudo, no lugar de enfrentar o tema, definido com mais objetividade a norma do artigo 240, especialmente no tocante à incidência da contribuição ao SESC/SENAC, o STF preferiu deixar a análise para outra oportunidade. Tal análise era relevante haja vista relacionar-se com as consequências (fáticas e normativas) dessa interpretação, daí porque, se tivesse constatado no acórdão, estaria melhor concretizada a normatividade da regra constitucional.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

O julgamento cita o RE 396.266, em que se apreciou a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE, alegando que ele seria relevante por explicitar a fundamentação acerca das contribuições do artigo 240 da CF/88. Como não é esclarecida a exata utilidade do precedente, e ele não se manifestou sobre o tema analisa pelo voto, não é possível dizer que ele prossegue com base em julgamentos anteriores, nem que ele os modifica, ante a falta de clareza quanto à utilização do referido julgado.

Ou seja, também nesse ponto o julgamento carece de consistência argumentativa, por não explicitar uma das premissas do raciocínio.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Tal como no caso analisado anteriormente, o âmbito da norma do artigo 240 necessitava de melhor configuração do seu âmbito normativo, haja vista que a partir do julgado o conhecimento seguro da amplitude e limites da competência da União com relação à cobrança das contribuições ao “Sistema S”.

Apesar coerência do argumento central que levou a manutenção da exigência tributária, seria útil explicitar, com dados e/ou teorias econômicas, que a realidade da economia moderna, que compõe o âmbito da norma do artigo 240, haja vista a natureza das entidades ali previstas,, reconhece essa proximidade entre venda de bens e prestação de serviços para fins de incluir este último na classificação genérica de comércio.

* * *

2.5 Constitucionalidade da Contribuição ao SESCOOP: ADI 1.924

14) Caso: Constitucionalidade da contribuição ao SESCOOP.

Proc.: ADI 1.924-MC

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDOS.: CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(A/S)

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Rel.: Min. Joaquim Barbosa Órgão: Plenário

Data de julg.: 20/05/2009 Publ.: 07/08/2009

Repercussão geral: Não

Número de referências em outros julgados: 2

Processo com a mesma discussão:

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DOS SERVIÇOS SOCIAIS E DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL VINCULADOS AO SISTEMA SINDICAL ("SISTEMA S"). PROGRAMA DE REVITALIZAÇÃO DE COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA - RECOOP. CRIAÇÃO DO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO - SESCOOP. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 146, III, 149, 213 E 240 DA CONSTITUIÇÃO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. MEDIDA PROVISÓRIA 1.715/1998 E REEDIÇÕES (MP 1.715-1/1998, 1.715-2/1998 E 1.715-3/1998). ARTS. 7º, 8º E 11. 1. Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida liminar, ajuizada contra os arts. 7º, 8º, 9º e 11 da MP 1.715/1998 e reedições, que autorizam a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP, preveem as respectivas fontes de custeio e determina a substituição de contribuições da mesma espécie e destinadas a serviços sociais (SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAT, SEST, SENAR) pela contribuição destinada a custear o SESCOOP. 2. Alegada violação formal, por inobservância da reserva de lei complementar

para instituir os tributos previstos no art. 149 da Constituição. Ausência de fumus boni juris, seja porque, a primeira vista, não se trata de tributo novo, seja em razão da distinção entre a reserva de lei complementar para instituição de determinados tributos e a reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária (art. 146 da Constituição). 3. Alegada violação do art. 240 da Constituição, na medida em que somente as contribuições destinadas ao custeio dos serviços sociais e de formação profissional vinculados ao sistema sindical recebidas pela Constituição de 1988 teriam sido ressalvadas do regime tributário das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. Contrariedade causada, ainda, pela alegada impossibilidade de modificação de tais tributos, por supressão ou substituição. Ausência de fumus boni juris, dado que o tributo, em primeiro exame, não se caracteriza como contribuição nova. Ausência do fumus boni juris quanto à extensão do art. 240 da Constituição como instrumento apto a conferir imutabilidade às contribuições destinadas a custear os serviços sociais. 4. Ausência do fumus boni juris em relação à previsão de destinação específica de recursos públicos somente às escolas públicas, comunitárias, confessionais e filantrópicas (art. 213 da Constituição) porque, em primeiro exame, a norma constitucional se refere à destinação de verba pública auferida por meio da cobrança de impostos. Medida cautelar indeferida.
(ADI 1924 MC, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA (Art. 38, IV, b, do RISTF), Tribunal Pleno, julgado em 20/05/2009, DJe-148 DIVULG 06-08-2009 PUBLIC 07-08-2009 EMENT VOL-02368-01 PP-00093 RTJ VOL-00217-01 PP-00114 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 31-69)

Questão-chave:

O artigo 240 da CF/88 autoriza a criação de contribuição para outras entidades com função assemelhadas as do “Sistema S”, tal como o SESCOOP?

Histórico:

A Medida Provisória n. 1.715/1998 institui a contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP, em substituição às contribuições às demais entidades do “Sistema S” devidas pelas cooperativas.

Essa nova exigência tributária motivou o ajuizamento da ADI 1.924 pela CNI, na qual alegou ofensa aos artigos 146, III, 149, 213 e 240 da CF/88.

Argumentos:

Foi afastado o argumento de que seria necessária lei complementar para instituir o novo tributo, com base na jurisprudência do Tribunal desde o RE 146.733.

Em relação à ofensa ao artigo 149 da CF/88 pelo fato de os recursos serem destinados à entidade de direito privado e não para a União intervir em determinada área, assentou-se que tal entidade teria natureza híbrida, com funções claramente públicas, sendo irrelevante o fato de ser instituída como de direito privado.

Quanto à ofensa ao artigo 240 da CF/88, assentou-se que tal norma visa apenas resguardar as contribuições do "Sistema S" das consequências da aplicação do artigo 195, mantendo sem solução de continuidade a cobrança daquelas. Assim, como o 240 não visou petrificar as contribuições até então cobradas, mas apenas manter a destinação de recursos para serviços sociais e formação profissional, resta observada tal norma quando parcela desses recursos é transferida para o âmbito da atividade das cooperativas. Ou seja, teria havido apenas uma mudança da sujeição ativa

Com relação ao artigo 213, afirmou-se tratar-se de norma sem pertinência com o caso concreto, por se referir à destinação de verba pública auferida por impostos, tributo não vinculado, não servindo de limite para as contribuições, tributos com destinação previamente definida.

Decisão:

É constitucional a exigência de contribuição ao SESC/SENAC das empresas prestadoras de serviço.

Abordagem crítica:

O primeiro ponto de crítica diz respeito ao tempo decorrido para se analisar apenas a medida cautelar. A ação foi ajuizada em dezembro de 1998. Em fevereiro de 1999, o julgamento teve início, sendo suspenso com o pedido de vista do Ministro Jobim. Naquele momento, o resultado era: um voto negando a cautelar, do Ministro Neri da Silveira, e três votos pela sua concessão, dos ministros Marco Aurélio, Maurício Correa e Sepúlveda Pertence, que teceu críticas aos pedidos de vista que interrompiam os julgamentos, sem

qualquer prazo para retornarem. E, no caso analisado, o pedido de vista só retornou em maio de 2006, sendo objeto de novo pedido, desta vez do Ministro Joaquim Barbosa, que retornaria com o processo em dezembro do mesmo ano.

Ou seja, o STF demorou, desde o início do julgamento, quase oito anos apenas para julgar a medida cautelar do processo, sendo que a conclusão foi 6 votos contrários à concessão e 5 favoráveis. Tal fato demonstra dúvida do Tribunal quanto à constitucionalidade da norma, o que demanda apreciação mais célere e aprofundada da questão, e não apenas da medida cautelar, a qual, certamente, já não dispunha mais do requisito do perigo da demora depois de tantos anos.

O julgado também peca por deixar incerteza quanto à natureza do SESCOOP, pois o Ministro Nelson Jobim reconhece a norma legal que o instituiu como de natureza privada, mas afirma que, diante das características, funções e limitações a que está submetido, ele teria natureza pública ou, quando menos, híbrida.

Contudo, tal argumento não foi objeto de análise pelos seus pares.

Essa incerteza quanto à natureza da entidade levou à incerteza acerca da norma constitucional que lhe dá validade. Parece que o entendimento da Corte foi que ele teria supedâneo no artigo 149 cumulado com o artigo 240. No entanto, isso não é dito expressamente.

Outro ponto que merece crítica no julgamento diz respeito a falta de fundamentos dos votos vencidos, que, talvez por estarem no âmbito da cautelar, limitaram-se a dizer que suspendiam a norma do artigo 9º da Medida Provisória. Apenas os Ministros Marco Aurélio e Carlos Britto externaram efetivamente suas posições no sentido de que haveria ofensa ao artigo 240.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

O julgamento da ADI 1.914 não apresenta elementos concretos ou bases teóricas que deram suporte à decisão. Muitos dos votos apresentados carecem de consistência argumentativa e até mesmo de coerência interna.

Além disso, o tempo decorrido apenas para se analisar a medida cautelar é bastante prejudicial para a questão constitucional envolvida, para a conformação do sistema jurídico e, até mesmo, para a credibilidade do Tribunal.

Podemos dizer que o julgamento carece de consistência argumentativa e de coerência interna. Faltam bases teóricas especialmente na configuração da natureza do SESCOOP e do tributo. Em razão dessas inconsistências e incoerências, o potencial de universalização fica prejudicado. Como são feitas assertivas genéricas e sem embasamento técnico ou jurídico, existe o risco de o precedente servir apenas para uso estratégico e não para a devida conformação do sistema jurídica sobre bases racionais mais consistentes.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

O julgamento da ADI 1.924 reitera a posição da Corte acerca da desnecessidade de lei complementar para criação das contribuições do artigo 149 da CF, estendendo sua aplicação às do artigo 240, sem, contudo, explicitar se se tratam de contribuições sociais, interventivas ou no interesse de categoria profissional e econômica.

Inclusive, há certa confusão quanto ao tema, pois o Ministro Joaquim Barbosa cita o RE 396.266 (contribuição ao SEBRAE) para justificar sua conclusão de que o STF já definiu ser desnecessário o uso de lei complementar para criar as contribuições do artigo 149, mas diz que a contribuição ao SESCOOP seria de intervenção no domínio econômico, quando naquele julgado as contribuições ao "Sistema S" parecem ter sido classificadas como de interesse de categoria profissional e econômica.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Não foram apresentados elementos da realidade, nem muito menos aportes de outras áreas do conhecimento para a análise empreendida pelo STF.

* * *

3 CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

3.1 Adicional de Tarifa Portuária: RE 209.365

15) Caso: Constitucionalidade e natureza do Adicional de Tarifa Portuária (ATP).

Proc.: RE 209.365/SP
RECTE. : COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO - CODESP
ADVDOS. : CÉLIO JULIANO DA SILVA COIMBRA E OUTROS
RECDO. : NAVIBRÁS - COMERCIAL MARÍTIMA E AFRETAMENTOS LTDA
ADVDOS. : OSVALDO SAMMARCO E OUTROS

ADVDOS. : EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, OSVALDO SAMMARCO E OUTROS

Rel.: Min. Carlos Velloso **Órgão:** Tribunal Pleno

Data de julg.: 04/03/1999 **Publ.:** 07/12/2000

Repercussão Geral: Não

Número de referência em outros julgados: 5

Processos com a mesma discussão: RE 89.876, RE 117.315, RE 218.061 e ADI 477

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE TARIFA PORTUÁRIA - ATP. Lei 7.700, de 1988, art. 1º, § 1º. I. - Natureza jurídica do A.T.P.: contribuição de intervenção no domínio econômico, segundo o entendimento da maioria, a partir dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Nelson Jobim. II. - Voto do Relator, vencido no fundamento: natureza jurídica do A.T.P.: taxa: criado por lei, Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º, remunera serviço público (C.F., art. 21, XII, d e f; art. 175. Decreto 25.408/34). III. - Constitucionalidade do A.T.P.: Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º. IV. - R.E. conhecido e provido.

Questão-chave:

Qual a natureza do ATP para fins de aferição da constitucionalidade de sua exigência?

Histórico:

Navibrás impetrou Mandado de Segurança contra ato do Presidente da Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP), objetivando o não recolhimento do ATP, instituído pela Lei n. 7.700/1988, por compreender não ter natureza de preço público e nem de tributo.

A sentença concessiva da segurança foi mantida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª (TRF3), tendo em vista que o órgão especial daquela corte já havia declarado a inconstitucionalidade da supracitada norma legal. O TRF3 compreendeu que o ATP é tributo, nos termos do art. 3º do CTN. A partir da sua hipótese de incidência, concluiu que, como ele não se achava vinculado a uma atuação estatal, o ATP então seria classificado como um imposto (teoria bipartite de tributo – impostos e taxas). Assim, por não se encontrar dentre aqueles arrolados no art. 153, incisos, da CF/88, foi tido como de competência residual da União, para cuja instituição seria exigida lei complementar, nos termos do art. 154, I, da CF/88. Com base nesses argumentos, reconheceu a inconstitucionalidade formal do ATP.

A CODESP, em seu recurso extraordinário, suscitou violação ao art. 175, parágrafo único, incisivos III e IV, da CF/88, pois defende que o ATP seria um adicional de tarifário. Sustentou que: **i)** a inexigibilidade do ATP resultaria em redução de receita, investimentos nos portos brasileiros e qualidade dos serviços; **ii)** o ATP difere da Taxa de Melhoramento dos Portos, pois incidia sobre as tabelas de Tarifas Portuárias, sendo uma majoração dos serviços portuários. Seria um acessório de um preço público; e, por fim, **iii)** seria facultativo e não compulsório, pois somente quem usa tais serviços é obrigado a pagar as tarifas e, consequentemente, o ATP (adicional).

O STF deu provimento ao recurso, pois o ATP não seria um imposto residual, mas sim uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Argumentos:

Para o STF, o ATP remunera serviço público cuja exploração a CF/88 atribuiu à União (art. 22, XII, f). No entanto, são serviços que podem ser exercidos diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, não estando inseridos como serviços ínsitos à soberania ou propriamente estatais. Noutras palavras, os serviços portuários não seriam assemelhados aos serviços de distribuição de água ou de coleta de lixo, por exemplo.

Além disso, os serviços portuários também não seriam serviços públicos não essenciais, remunerados por intermédio do preço público, pois não se compara ao serviço de correios e telégrafos, por exemplo, que podem ser realizados por terceiro.

Por fim, argumentaram que o ATP deixou de ter relação com o prestador do serviço (extinção da Portobrás) e passou a ser recolhido como receita vinculada da União, mas com a manutenção de sua destinação original (investimento nas instalações portuárias). Por consequência, sem a função de reforço de caixa do Tesouro, deixou de ser taxa (período anterior não discutido na ação, quando ainda existia a Portobrás) e passou a ser, com base nas legislações subsequentes, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, devida por uma categoria especial de usuários de serviços que a eles dizem respeito/beneficiam de forma direta.

Decisão:

Declarada a constitucionalidade do ATP, por configurar contribuição de intervenção no domínio econômico.

Abordagem crítica:

A questão controvertida no STF foi a respeito da natureza jurídica do ATP.

O Min. Carlos Velloso (relator), voto vencido nesse ponto, menciona que a CODESP trouxe argumentos econômicos para manutenção do ATP, alegando que o não recebimento de tais recursos resultaria em redução de investimentos nos portos brasileiros e queda na qualidade dos serviços prestados. Esses argumentos econômicos, contudo, não foram explorados nos votos dos ministros.

Seu voto, no tocante à natureza do adicional, está baseado na posição por ele externada sobre a matéria no RE 218.061/SP, no qual houve aprofundada análise da legislação que instituiu o ATP com a abordagem das sucessivas modificações legislativas que alteraram a destinação das receitas auferidas com esse tributo. Daí, conclui que o ATP possui natureza de taxa com base em judicioso estudo e aprofundamento teórico acerca da diferenciação de taxa e de preço público. Esse estudo é decorrente do julgamento da ADIn 477/DF, também de relatoria do Min. Carlos Velloso, e que teve como alicerces doutrinários estudos de Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carraza e Sacha Calmon Navarro Coelho.

O Ministro Pertente concluiu que não poderia ser taxa, pois não remunera um serviço, mas sim é destinado à União. Sendo assim, o ATP seria um imposto, inclusive seria de competência dos municípios por incidir sobre um serviço, o que torna inconstitucional sua exigência pela União em face da CF/88.

O voto do Ministro Nelson Jobim foi extremamente didático, explicitando as conclusões a que já havia chegado o Ministro Ilmar Galvão, i.e., de que se tratava de contribuição de intervenção no domínio econômico, baseando-se no precedente da Corte firmado no caso do Adicional do Frente para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), RE 75.972, relator Ministro Thompson Flores, analisado sob a ótica da Constituição pretérita.

Primeiro, Jobim apresentou as posições dos demais pares que haviam proferidos votos anteriormente, numa bem estruturada argumentação. Em seguida, ao iniciar sua análise da questão, traz a evolução legislativa e o contexto histórico da instituição do ATP e dos órgãos responsáveis pelo controle da aplicação dos recursos. Conclui que, em verdade, o ATP, por conta da extinção da Portobrás e outras alterações normativas, era taxa até 1988, mas, depois, passou a ser contribuição de intervenção no domínio Econômico.

Ao final de seu voto, faz a seguinte assertiva, relevante para a configuração das características de um tributo cujo pressuposto de validade constitucional seja o artigo 149:

> "É, assim, o ATP, como diz GALVÃO, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, devida por uma categoria especial de usuários de serviços que à

> eles dizem respeito de forma direta."[190]

Ou seja, por essa passagem, embora a questão não tenha sido debatida efetivamente, a contribuição de intervenção no domínio econômico teria como característica a referibilidade direta.

O voto do Ministro Marco Aurélio faz importantes considerações sobre a necessidade de haver lei complementar para delimitar a competência da União na criação das contribuições do artigo 149. Diz:

> "...a instituição de qualquer contribuição, além das previstas no artigo 195, inciso I, pressupõe lei complementar que defina os respectivos parâmetros e o Código Tributário Nacional é silente sobre essa espécie de contribuição, não havendo sido editada, até aqui, a lei complementar exigida e a partir da qual poderia atuar o legislador ordinário."[191]

E prossegue, demonstrando sua preocupação com o futuro de nosso sistema jurídico, caso o STF mantivesse o entendimento de que não é necessária lei complementar para instituir as contribuições do artigo 149 até que advenha lei complementar geral, nos moldes do CTN fixando as balizas normativas desse tributo, momento em que sua criação poderia ser feita por lei ordinária. Ele antecipa algo que se tornou a realidade no sistema tributário e contribuiu para sua complexidade: a criação de contribuições por intermédio de medidas provisórias. Extrai-se do seu voto:

> "Este caso é residual. A importância do tema projeta-se no tempo. O Supremo Tribunal Federal é o guarda maior da Constituição, não podendo ter como simplesmente retórica a referência no artigo 149 da Carta ao disposto no artigo 143, III, nela inserido. Fico a imaginar, até mesmo, a atuação monocrática via medida provisória, meio normativo tão deturpado, sob o ângulo constitucional, nos dias de hoje. A atuação seria livre, sem as peias decorrentes de normas gerais previstas, de forma menos flexível, em lei complementar."[192]

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

O julgamento do RE 209.365 apresenta elementos materiais relevantes para definição da normatividade do ATP. Inclusive, esses elementos são cruciais para se identificar a natureza do tributo, haja vista toda mudança legislativa porque passou o setor portuário nos anos de 1990. Ademais, o acórdão possui a importante qualidade de diálogo entre os votos,

---

[190] P. 57 do acórdão.
[191] P. 72 do acórdão.
[192] P. 73 do acórdão.

com a doutrina e com a jurisprudência, apontando-se por quais razões determinado precedente estava sendo utilizado como razão de decidir.

Apesar disso, algumas críticas são necessárias.

Primeiro, daria mais consistência e possibilidade de universalização ao julgado se os ministros tivessem construído a normatividade do artigo 149 da CF/88, apontando todas as características do ATP que permitiriam reconhece-lo como contribuição de intervenção no domínio econômico.

Segundo, o julgado reforçaria a normatividade do sistema jurídico tributário caso tivessem sido enfrentados os argumentos do Ministro Marco Aurélio acerca da necessidade de lei complementar para balizar a competência da União, bem como suas considerações sobre os riscos que o uso de medidas provisórias, sem qualquer limite pré-definido, acarretava e que posteriormente se confirmaram.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

No julgamento do RE 209.365, os ministros buscaram fundamentar suas posições em precedentes da Corte sobre todos os assuntos abordados. Tanto o voto que entendia ser uma taxa, quanto os que entenderam ser imposto ou contribuição, trouxeram a *ratio decidendi* de outros casos, explicitando, inclusive, os fundamentos desses precedentes utilizáveis na hipótese em julgamento.

Diante disso, tem-se que os principais votos apresentados possuem consistência argumentativa, coerência interna e com a jurisprudência do Tribunal e suas conclusões são universalizáveis.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Foram apresentados elementos materiais relevantes para a construção da normatividade do ATP, bem como foram explicitadas as posições que a doutrina tributária tinha sobre o assunto. Essa metodologia de trabalho permitiu a construção de uma decisão bem estruturada lógica e materialmente, contribuindo para a racionalidade do sistema tributário.

* * *

3.2 Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante: RE 177.137

16) Caso: Constitucionalidade e natureza do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)

Proc.: RE 177.137/RS

RECTE. : ADUBOS TREVO S/A GRUPO LUXMA

ADVDO. : JOÃO DODSWORTH CORDEIRO GUERRA

ADVDOS. : ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS

RECDA. : UNIÃO FEDERAL

ADVDO. : PFN - LUIS INÁCIO LUCENA ADAMS

Rel.: Min. Carlos Velloso **Órgão:** Tribunal Pleno

Data de julg.: 24/05/1995 **Publ.:** 18/04/2007

Repercussão Geral: Não

Número de referência em outros julgados: 4

Processos com a mesma discussão: RE 198903, RE 165939, RE 75972/SP, ERE 87.206/SP

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM : CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL OU ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. C.F. ART. 149, ART. 155, § 2º, IX. ADCT, ART. 36. I. - Adicional ao frete para renovação da marinha mercante - AFRMM - é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (C.F., art. 149). II. - O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, § 2º, IX, DA Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT. III. - Recurso extraordinário não conhecido.

Questão-chave: O AFRMM possui natureza tributária? Se sim, em qual espécie é enquadrado?

Histórico:

Adubos Trevo S/A – Grupo Luxma impetrou mandado de segurança para exonerar-se do pagamento do AFRMM, conforme disciplinado no Decreto-lei n. 2.404/1987.

A sentença de improcedência foi confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), por compreender que o AFRMM foi recepcionado pela CF/88 como contribuição especial de intervenção no domínio Econômico, que não há isenção concedida pelo Ministério das Relações Exteriores e que esse tributo não se confunde com o ICMS, pois não é da espécie imposto.

O contribuinte, em seu recurso extraordinário, suscitou ofensa ao art. 155, §2º, IX, da CF/88 e 36 do ADCT.

O Pleno do STF, por unanimidade, não conheceu do recurso, assetando que o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, conforme art. 149 da CF/88.

Argumentos:

O contribuinte sustentou que haveria i) invasão de competência da União, na medida que o AFRMM incide sobre campo do ICMS (o frete de transporte marítimo internacional porto a porto), de competência dos Estados e do Distrito Federal; e seria ii) indevida cobrança do AFRMM, pois o Fundo de Marinha Mercante, para o qual parte dos valores é destinado, não foi ratificado na promulgação da CF/88.

O Pleno do STF, por unanimidade, assentou que o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, conforme art. 149 da CF/88. Não seria, portanto, taxa ou imposto, mas sim uma terceira espécie tributária que se enquadraria como contribuição (teoria tripartite – Rubens Gomes de Souza).

Essa terceira espécie (contribuição) poderia ter base de cálculo de imposto (inaplicabilidade do §2º do art. 145 da CF/88) e também poderia haver bitributação entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (inexistência de competência privativa dos entes políticos para instituição).

Restou consignado, ainda, que a CF/88, quando desejou estabelecer limitações ou vedações referentes a qualquer tributo ela foi expressa. A título de exemplo, foi citado que o §3º do art. 155 da CF/88 estabeleceu que sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais incidem somente os impostos de que tratam o inciso II do art. 155 e art. 153, I e II, todos da CF/88 (ICMS, II e IE), não podendo incidir nenhum outro tributo, sendo que os serviços de transporte não foram abrangidos pela limitação do §3º do art. 155 da CF/88.

Por fim, entendeu ser irrelevante para fins tributários a questão da extinção do Fundo da Marinha Mercante, pois não constituía a única destinação do AFRMM e por não ser o elemento caracterizador da contribuição de intervenção no domínio econômico. Segundo o STF, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, não sendo importante a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 4º do CTN).

Decisão:

O AFRMM possui natureza de tributo, melhor, de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Abordagem crítica:

O Ministro Carlos Velloso baseia seu entendimento em precedente do antigo pelo Tribunal Federal de Recursos (TFR), especialmente no RR 1.517/PR, no qual sustentou a tese de que o AFRMM possui natureza de contribuição parafiscal. Também lastrou seu entendimento no julgamento do RE 138.284/CE, do STF, no qual defendeu a tripartição do gênero tributo nas espécies: imposto, taxa e contribuição. Cita Geraldo Ataliba, Baleeiro, Ulhôa Canto, Alfredo Agusto Becker e Rubens Gomes de Souza, este último defensor da concepção tripartida.

O voto rebate os argumentos alinhavados pelo contribuinte de que o AFRMM não teria sido recebido pela CF/88 e, se tivesse sido recepcionado, estaria havendo invasão da União na competência de Estados e Distrito Federal.

O Ministro Mauricio Correia acompanha o relator, mas seu voto é um tanto confuso em termos jurídicos, pois não esclarece qual seria a natureza do AFRMM; em verdade, sequer explicita se ele seria um tributo. Seus fundamentos são eminentemente pragmáticos, pois mantém a cobrança asseverando que os recursos são essenciais para a Marinha Mercante do Brasil, que desenvolve atividade vital para a economia desenvolvimento nacional, de modo que o AFRMM é muito importante e o Brasil dependeria desse tributo. Ele afirma que todas as marinhas mercantes do mundo recebem subsídios diretos e indiretos de seus respectivos países e que a nossa estaria combalida e deficitária.

O Ministro Francisco Rezek acompanha o voto do relator, mas tece algumas considerações de índole política, questionando se haveria compatibilidade desse tributo com certos compromissos externos do Brasil (sem especificar quais).

Também seguiu o relator o Ministro Ilmar Galvão, apontando, de relevante, que nada impede que as contribuições do artigo 149 tenham a mesma base de impostos, pois somente a Constituição poderia trazer tal proibição e não o fez. Tal entendimento foi acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

O julgamento do RE 177.137 não trouxe elementos materiais relevantes para definição da normatividade do AFRMM. Limitou-se a reconhecer sua natureza tributária e sua classificação como contribuição parafiscal, no regime constitucional pretérito, e como contribuição de intervenção no domínio econômico no atual.

Relevante destacar o voto do Ministro Maurício Corrêa, cuja fundamentação foi fortemente influenciada por argumentos econômicos, embora não se tenha trazido dados, estudos de outras áreas do conhecimento ou contribuições do direito comparado para demonstrar que a situação desse setor era efetivamente grave economicamente e que os demais países costumam subsidiar tal atividade.

De relevo também foram os apartes do voto do Ministro Rezek, que demonstrou sua preocupação com as consequências práticas e políticas do julgado, que seria a possível violação de compromissos internacionais firmados pelo Brasil. Contudo, faltou em seu voto o aprofundamento da questão, o que seria relevante para a consistência do julgado e concretização da normatividade de tributos semelhantes.

Assim, a despeito de o julgado não apontar as características definidoras da contribuição de intervenção no domínio econômico, o que dificulta sua reprodução em situações semelhantes, tem-se que seus fundamentos são consistentes e coerentes. Ademais, ainda que sem maiores explicações, há, em alguns votos, argumentos que demonstram a preocupação dos julgadores com as consequências do julgamento.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

O julgamento foi coerente com o entendimento do TFR (Tribunal Federal de Recursos) sobre o assunto, bem como as posições do STF, tanto sob a égide da Constituição de 1967/69, quanto da CF/88.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Não foram apresentados elementos materiais relevantes para a construção da normatividade do AFRMM, por isso os âmbitos das normas envolvidas e seus respectivos programas não foram bem delimitados.

Os votos dos Ministros Maurício Corrêa e Francisco Rezek tangenciaram questões concretas, relacionadas com a importância econômica da Marinha Mercante para o país, bem como do seu financiamento via AFRMM, e com a situação do Brasil perante outras nações, no tocante aos compromissos de livre comércio firmados. Tais elementos seriam úteis para a construção da norma caso tivessem sido construídos com dados e consistência. Foram,

contudo, apenas mencionados de forma descompromissada para considerarmos premissas relevantes do julgado.

* * *

3.3 Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Álcool: RE 214.206

17) Caso: Natureza jurídica da contribuição ao IAA e adicional.

Proc.: RE 214.206/AL

RECTE. : USINA SERRA GRANDE S/A

RECDO. : UNIÃO FEDERAL

Rel.: Min. Carlos Velloso **Órgão:** Tribunal Pleno

Data de julg.: 15/10/1997 **Publ.:** 29/05/1998

Repercussão Geral: Não

Número de referência em outros julgados: 8

Processos com a mesma discussão: RE 545.470, RE 596.406, RE 597.098, RE 214.209

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL - IAA. A CF/88 RECEPCIONOU O DL 308/67, COM AS ALTERAÇÕES DOS DECRETOS-LEIS 1712/79 E 1952/82. Ficou afastada a ofensa ao art. 149, da CF/88, que exige lei complementar para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico. A contribuição para o IAA é compatível com o sistema tributário nacional. Não vulnera o art. 34, § 5º, do ADCT/CF/88. É incompatível com a CF/88 a possibilidade da alíquota variar ou ser fixada por autoridade administrativa. Recurso não conhecido.

Questão-chave:

Saber se a contribuição ao IAA e o adicional foram recepcionados pela CF/88.

Histórico:

A Usina Serra Grande S/A impetrou mandado de segurança buscando resguardar o direito de não se submeter à contribuição e adicional do IAA. Para isso, alegou a incompatibilidade dos Decretos-leis 308/67, 1.715/79 e 1.952/82, com a CF/88.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5) confirmou a sentença que denegou a segurança. Compreendeu que a contribuição ao IAA e o adicional não se incompatibilizam com o sistema tributário atual, sujeitando-se à disciplina prevista no art. 149 da CF/88.

O contribuinte, em seu recurso extraordinário, suscitou violação aos arts. 18, §4º, 22, VIII e §5º, todos da CF/67, bem como violação ao princípio da recepção, nos termos do art. 34, §5º, do ADCT/88.

O STF compreendeu, por maioria, por não conhecer do recurso extraordinário, pois restou compreendido que a contribuição ao IAA e seu adicional não são incompatíveis com a nova ordem constitucional. Apenas a delegação da variação da alíquota pelo Executivo é que seria incompatível com a CF/88.

Argumentos:

Os argumentos suscitados pelo contribuinte foram para sustentar suas conclusões de invalidade do tributo foram os seguintes: i) o IAA e adicional são subespécies de intervenção no domínio econômico, conforme art. 157 da CF/67, mantida pela EC/69; ii) com a CF/88, somente lei pode alterar a alíquota do IAA; iii) a contribuição possui a mesma materialidade do ICM; iv) a legislação anterior foi revogada pela CF/88; e v) mesmo no regime anterior, o tributo era inconstitucional pelo fato das alíquotas serem fixadas e majoradas pelo CMN.

O voto vencido do Min. Carlos Velloso seguiu o entendimento de que a constitucionalidade desse tributo frente à CF/67 foi afirmada pelo STF no RE 158.208/RN, passando então a examinar se a CF/88 recebeu a norma instituidora do IAA e suas respectivas alterações, no que concluiu negativamente quanto à possiblidade de a alíquota ser fixada pelo Executivo (Conselho Monetário Nacional), o que maculava todo o tributo tal como entendeu o STF no caso em que analisou a contribuição ao IBC.

Em sentido oposto votou o Ministro Jobim, que compreendeu que apenas essa delegação não teria sido recepcionada pela CF/88, mas o tributo sim, tal como era cobrado imediatamente antes do novo regime. A contribuição, tanto antes como depois da CF/88, era de intervenção no domínio econômico, devendo se sujeitar apenas aos limites do novo regime, sendo um deles a impossibilidade de o Executivo fixar a alíquota ou os valores dos tributos.

No mesmo sentido votou o Ministro Sepúlveda Pertence, assentando que o tributo era constitucional antes da CF/88 e não poderia se tornar formalmente inconstitucional por não se adequar ao que novel regime prevê para criação de tributos. Para ocorrer essa inconstitucionalidade, deveria haver menção expressa na Carta.

Decisão:

É constitucional a contribuição ao IAA, sendo recepcionada pela CF/88 com a natureza tributária, da espécie de intervenção no domínio econômico, sujeitando-se ao princípio da estrita legalidade, o que torna inválida a delegação para o Conselho Monetário Nacional fixar as alíquotas do tributo.

Abordagem crítica:

O acórdão é relevante para demonstrar o entendimento do STF acerca da impossibilidade, de forma presumida, de inconstitucionalidade formal superveniente (retroação da nova norma constitucional para atingir lei anterior), bem como para confirmar o entendimento acerca da natureza tributária do IAA e seu adicional (seja na CF/67 ou CF/88).

Os argumentos são coerentes ao afirmarem que, também sob a égide da CF/88 o tributo é constitucional, exceto o dispositivo que delegava à autoridade administrativa a variação da alíquota do tributo, pois violaria o princípio da estrita legalidade.

TED e TAJ:

As análises serão feitas no tópico seguinte, em que apresentaremos o julgamento da contribuição ao IBC, haja vista a proximidade das questões apreciadas.

* * *

3.4. Contribuição ao Instituto Brasileiro de Café: RE 191.044

18) Caso: Constitucionalidade da contribuição ao Instituto Brasileiro de Café (IBC)

Proc.: RE 191.044/SP
RECTE. : USINA SERRA GRANDE S/A

Rel.: Min. Carlos Velloso **Órgão:** Tribunal Pleno
Data de julg.: 18/09/1997 **Publ.:** 31/10/1997
Repercussão Geral: Não
Número de referência em outros julgados: 8
Processos com a mesma discussão: RE 191.204, RE 191.203, 191.227, 191.246 e 198.554
Ementa:
CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO. I.B.C. CAFÉ: EXPORTAÇÃO: COTA DE CONTRIBUIÇÃO: D.L. 2295, de 21.11.86, artigos 3º e 4º. C.F., 1967, art. 21, § 2º, I; C.F.,

1988, art. 149. I. - Não recepção, pela CF/88, da cota de contribuição nas exportações de café, dado que a CF/88 sujeitou as contribuições de intervenção à lei complementar do art. 146, III, aos princípios da legalidade (C.F., art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade (art. 150, III, b). No caso, interessa afirmar que a delegação inscrita no art. 4º do D.L. 2295/86 não é admitida pela CF/88, art. 150, I, ex vi do disposto no art. 146. Aplicabilidade, de outro lado, do disposto nos artigos 25, I, e 34, § 5º, do ADCT/88. II. - RE não conhecido.

Questão-chave:

Qual a natureza jurídica do IBC e da contribuição a ele destinada? Se tributária, em qual espécie se enquadra?

Histórico:

Irmãos Pereira Comercio e Exportação de Café Ltda impetrou Mandado e Segurança para afastar a exigência da conta de contribuição incidente sobre exportações de café, reinstituída pelo Decreto-lei n. 2.295/1986, em valor calculado mediante aplicação de alíquota fixada pelo Instituto Brasileiro de Café (IBC).

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) confirmou a segurança concedida em sentença por compreender que o Decreto-lei n. 2.295/1986 foi extirpado do ordenamento jurídico pela sua não recepção pela CF/88, pois o art. 153, §1º, da carta da república, que autoriza o Executivo alterar a alíquota de determinados tributos, não prevê a contribuição na exportação de café como uma das hipóteses.

A União interpôs recurso extraordinário alegando terem sido violados os arts. 153, §1º, da CF/88 e os arts. 25, inciso I, e 34, §5º, do ADCT, ao qual o STF negou provimento, compreendendo que não foi recepcionada pela Constituição a legislação que autorizava ao Executivo a fixação das alíquotas do tributo.

Argumentos:

A União alega que o TRF3, ao expurgar do sistema jurídico a contribuição, violou o art. 149 da CF/88, que lhe dá suporte constitucional, além de ser um tributo que foi recepcionado, nos termos do art. 35, §5º do ADCT.

Relator do processo, o ministro Carlos Velloso, observou que a contribuição instituída pelo Decreto-lei 2.295/1986 é uma contribuição de intervenção no domínio econômico,

atualmente tratada no art. 149 da CF/88, bem como no art. 21, §2, inciso I, da CF/67. Apenas na de 1967 era facultado ao Poder Executivo, nas condições estabelecidas em lei, alterar as alíquotas ou bases de cálculo.

Nesse ponto, o referido decreto-lei não fixou condições e limites, mas relegou ao Poder Executivo a fixação de valores da contribuição.

Isso fez o STF concluir que a referida legislação não foi recepcionada pela CF/88, pois somente o IE, II, IPI e IOF autoriza o Poder Executivo, atendias as condições e limites da lei, alterar as alíquotas.

Decisão:

É inconstitucional a contribuição ao IBC, pois suas alíquotas são fixadas pelo Poder Executivo e sem parâmetros legais.

Abordagem crítica:

Até o momento deste julgamento, a Primeira Turma do STF (RE 191.229) havia concluído pela constitucionalidade da exigência fiscal seja na CF/69 ou na CF/88. Houve, portanto, guinada no entendimento a partir do reconhecimento de que o Tribunal havia feito interpretação equivocada da norma tributária.

De se ressaltar que a alteração de entendimento foi realizada por conta do aprofundamento na análise do tema quando do julgamento do tema no Órgão Pleno do STF, o que demonstrar a importância de que as questões sejam analisadas com todas as suas particularidades quando apreciada em Plenário.

Nessa oportunidade, foi constatado que o Decreto-lei n. 2.295/1986 não continha mera autorização para o Poder Executivo proceder com alteração de alíquotas. Em verdade, a norma sequer havia fixado a alíquota como preceituava a EC 01/69, o que fora feito pelo Presidente do IBC, sendo que a referida emenda permitia ao Poder Executivo tão-somente o poder para alterar alíquota ou base de cálculo nas condições e nos limites estabelecidos em lei. Aqui remanesce a inconstitucionalidade já frente ao que dispunha a EC 01/69.

Assim, a referida legislação se revelava, desde a sua edição, incompatível com a CF/67 e, por conseguinte, sem qualquer validade também frente à CF/88.

Curioso registrar que o Min. Ilmar Galvão reconheceu seu equívoco em não ter percebido essa particularidade ao relatar o RE 191.299.

TED E TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

Os julgamentos dos Recursos Extraordinários 191.044 (IBC) e 214.066 (IAA) não trouxeram elementos materiais relevantes para definição da normatividade dos tributos. Talvez porque a questão tinha como principal aspecto a definição dos limites que o novo regime constitucional estabeleceu para o legislador delegar competência para o Executivo fixar parcela do tributo. Ou seja, discutiu-se questão eminentemente jurídica, que dispensava análise mais aprofundada.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

O julgamento foi coerente com o entendimento do próprio STF com relação à normatividade da CF/88 quanto aos limites da delegação de poderes do Legislativo para o Executivo.

Assim, ao delimitar as delegações previstas nas normas apreciadas, a Corte pode discernir as situações da contribuição ao IAA e da contribuição ao IBC, demonstrando que esta última continha delegação não autorizada nem mesmo pelo regime constitucional pretérito, quanto mais no inaugurado pela CF/88, que potencializou o princípio da legalidade em termos tributários.

Os fundamentos apresentados foram suficientemente consistentes para que os temas tivessem conclusões diversas apesar da aparente semelhança dos tributos. Sendo assim, pode-se dizer que o julgamento possui coerência, consistência e suas razões podem ser universalizadas para outros casos semelhantes, em que estejam em análise delegações ao Executivo com delimitações legais precisas.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Não foram apresentados elementos materiais relevantes para a construção da normatividade dos tributos, visto que o objeto de discussão prescindia dessa verificação.

* * *

4 CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS E ECONÔMICAS

4.1 Natureza tributária das contribuições aos conselhos de fiscalização profissional e sujeição ao princípio da estrita legalidade: RE 613.799 e RE 704.292

19) Caso**:** constitucionalidade da majoração das anuidades dos conselhos de fiscalização profissional por resolução.

Proc.: RE 613.799/DF

Rel.: Min. Celso de Mello **Órgão:** Segunda Turma

Data de julg.: 17/05/2011 **Publ.:** 03/06/2011

Repercussão Geral: Não

Número de referência em outros julgados: 0

Processos com a mesma discussão: ADI 1.717/DF, RE 446.111/RS, RE 3688.917/RN, RE 465.330/RS, RE 548.345/BA, RE 565.578/PB, RE 704.292/PR e ARE 641.243/PR (ambos com Repercussão Geral).

Ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ANUIDADE COBRADA POR CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL – CARÁTER TRIBUTÁRIO DESSA CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL (CF, ART. 149, "CAPUT") – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA RESERVA DE LEI FORMAL (CF, ART. 150, I) – IMPOSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO OU MAJORAÇÃO DE REFERIDAS EXAÇÕES TRIBUTÁRIAS MEDIANTE SIMPLES RESOLUÇÃO – PRECEDENTES DO STF – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

Questão-chave:

Pode ser delegado a uma entidade fiscalizadora do exercício profissional a competência de fixar o valor da anuidade fora dos parâmetros fixados em lei?

Histórico:

O Conselho Regional de Enfermagem do Estado do Paraná (COREN/PR) interpôs Recurso Extraordinário contra acórdão do TRF da 4ª Região que entendeu pela impossibilidade do COREN/PR fixar o valor da anuidade por intermédio de resolução.

O COREN/PR alegou que o acórdão do TRF da 4ª Região transgrediu os preceitos inscritos nos arts. 5º, inciso II, 149, 151, incisos I e II, 196 e 197, todos da CF/88, sustentando sua legitimidade para fixar os valores das anuidades livremente por meio de resolução, uma vez que tal prerrogativa seria garantida pela lei.

Argumentos:

O TRF da 4ª Região compreendeu que as anuidades constituem contribuições parafiscais, ou seja, possuem natureza tributária. Isso posto, não seria possível a fixação dos valores por intermédio de resolução em descompasso com os já previstos em lei.

O STF referendou o entendimento do TRF da 4ª Região, citando, para isso, diversos precedentes já firmados pela Corte no sentido de que: as anuidades cobradas por entidade de fiscalização de categoria consubstanciam-se em tributo do tipo contribuição parafiscal e, por isso, deve sujeitar-se aos limites ao poder de tributar (princípios constitucionais tributários). Para isso, mencionou os seguintes precedentes: ADI 1.717/DF, RE 446.111/RS, RE 3688.917/RN, RE 465.330/RS, RE 548.345/BA, RE 565.578/PB.

Decisão:

É inválida a fixação das anuidades às entidades de fiscalização por ato do próprio ente, haja vista sua expressa submissão ao princípio da estrita legalidade.

Abordagem crítica:

O acórdão é relevante para demonstrar que a Suprema Corte, no que concerne ao entendimento acerca da natureza das anuidades devidas aos conselhos de fiscalização profissional, não diverge de que sejam contribuições, sendo, portanto, submetidas ao regime jurídico tributário.

No entanto, nesses precedentes, inaugura-se o caminho que desembocará na conclusão contida no RE 704.292/PR e RE 641.243, com repercussão geral reconhecida, julgado em junho de 2016, no qual restou firmado que a Lei deve prescrever o limite máximo do valor da anuidade ou os critérios para encontra-lo, de modo a permitir que a resolução complemente o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, sem desbordar dos parâmetros e limites da lei.

* * *

20) Caso**:** Contribuições destinadas aos conselhos de fiscalização profissional e os princípios e limitações ao poder de tributar

Proc.: RE 704.292/PR
Rel.: Min. Dias Toffoli **Órgão:** Tribunal Pleno
Data de julg.: 30/06/2016 **Publ.:** Não disponibilizado
Repercussão Geral: Sim
Número de referência em outros julgados: 0

Processos com a mesma discussão: ADI 1.717/DF, RE 446.111/RS, RE 3688.917/RN, RE 465.330/RS, RE 548.345/BA, RE 565.578/PB.

Ementa:

Não disponibilizada.

Questão-chave:

Qual a natureza jurídica da anuidade cobrada por conselhos de fiscalização profissional? E, em consequência, é possível a sua fixação por meio de resolução do próprio ente?

Histórico:

O Conselho Regional de Enfermagem do Paraná questiona acórdão da 1ª Turma Recursal do Juizado Especial Federal do Paraná que reconheceu ser inviável o aumento da anuidade sem previsão legal.

O contribuinte alega que o acórdão transgrediu o princípio da legalidade, pois sustenta ter legitimidade para fixar os valores das anuidades livremente por meio de resolução, uma vez que tal prerrogativa seria garantida pela Lei n. 5.904/1973. Entre outros argumentos, também alegava que a Lei 5.905/1973 e a Lei 11.000/2004 permitem aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixar, cobrar e executar as contribuições anuais.

Argumentos:

A 1ª Turma Recursal do Juizado Especial Federal do Paraná assentou que as contribuições de classe estariam submetidas ao regime jurídico tributário e, como consequência, aos princípios da anterioridade e legalidade.

Relator do processo, o ministro Dias Toffoli votou no sentido de negar provimento ao recurso e foi seguido pela maioria dos ministros. Inicialmente, o ministro observou que a Lei 11.000/2004 estabeleceu a possibilidade de os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixar livremente o valor das contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas relacionadas com suas atribuições. Segundo ele, para que o princípio da legalidade fosse respeitado, seria essencial que a Lei 11.000/2004 "prescrevesse, em sentido estrito, o limite máximo do valor da exação ou os critérios para encontrá-lo, o que não acontece na hipótese".

Porém, destacou que a norma invocada, ao não estabelecer um teto para o aumento da anuidade, criaria uma situação de instabilidade institucional, "deixando ao puro arbítrio do

administrador o estabelecimento do valor da exação, afinal não há previsão legal de limite máximo para a fixação da anuidade". O ministro avaliou que, para o contribuinte, surge uma situação de incerteza, pois não se sabe o quanto poderá ser cobrado enquanto que, para o fisco, significaria uma atuação ilimitada e sem controle.

De acordo com o relator, a norma, ao prever a necessidade de graduação das anuidades, conforme os níveis superior, técnico e auxiliar, não o fez em termos de subordinação nem de complementariedade. "Nesse sentido, o regulamento autorizado não complementa o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, elemento essencial na definição do tributo, mas o regulamento o cria, inovando a ordem jurídica", ressaltou.

Dessa forma, para o ministro Dias Toffoli não cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar a atualização monetária do teto em patamares superiores aos permitidos em lei. "Entendimento contrário possibilitaria a efetiva majoração do tributo por um ato infraconstitucional, em nítida ofensa ao artigo 150, inciso I da Constituição Federal". Em seu voto, o ministro reconheceu a inconstitucionalidade material, sem redução de texto, do artigo 1º e 2º da Lei 11.000/2004, por ofensa ao artigo 150 da Constituição Federal, a fim de excluir da sua incidência a autorização dada aos conselhos de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais.

Os ministros decidiram fixar a tese do recurso quando o Plenário retomasse os julgamentos das ADIs 4697 e 4762, bem como do RE 838.284, que discutem matéria semelhante. Neste último, julgado em outubro de 2016, fixou a seguinte tese: "Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos".

Decisão:

É inválida a fixação das anuidades pelos próprios Conselhos se a lei não fixa limites ou critérios para essa atuação.

Abordagem crítica:

Verifica-se que a Suprema Corte tem relativizado o próprio princípio da legalidade tributária, permitindo que uma norma infralegal (resolução) "complemente" a regra matriz de incidência tributária, desde que a Lei, em sentido estrito, tenha trazido parâmetros e limites.

TED e TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

Os julgamentos dos Recursos Extraordinários 613.799 e.292 não trouxeram elementos materiais relevantes para definição da normatividade dos tributos. Talvez porque, tal como nos julgamentos envolvendo as contribuições ao IBC e a IAA, a questão tinha como principal aspecto a amplitude do princípio da legalidade em face das possibilidades de delegação de competências aos conselhos para fixação de elementos do tributo.

Ou seja, discutiu-se questão eminentemente jurídica, que dispensava análise mais aprofundada de elementos materiais.

Como o acórdão não está disponível, a análise foi feita a partir da análise do próprio julgamento, no qual se constatou que os fundamentos apresentados foram suficientemente consistentes para que os temas tivessem conclusões diversas apesar da aparente semelhança dos tributos. Sendo assim, pode-se dizer que o julgamento possui coerência, consistência e suas razões podem ser universalizadas para outros casos semelhantes, em que estejam em análise delegações de competência do legislativo para que outro entre concretize aspectos da tributação desde que delimitações legais precisas.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

O julgamento foi coerente com o entendimento do próprio STF com relação à normatividade da CF/88 quanto aos limites da delegação de poderes do Legislativo para que os conselhos de fiscalização profissionais fixem as alíquotas das contribuições a eles devidas com base em suas realidades, contanto que dentro de balizar objetivas previamente definidas pelo legislados.

Assim, ao delimitar as delegações previstas nas normas apreciadas, a Corte pode discernir as situações em que havia delegação completa e delegação limitada pela lei, demonstrando que esta última continha delegação autorizada pela Constituição, por estar de acordo com o princípio da legalidade tributária.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Não foram apresentados elementos materiais relevantes para a construção da normatividade dos tributos, visto que o objeto de discussão prescindia dessa verificação.

* * *

5 CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL

5.1 Definição de conceitos constitucionais, delimitação da competência do legislador: RE 166.772, RE 346.084, RE 240.785, RE 586.482, RE 559.937 RE 228.321

21) Caso: Conceito de folha de salários – contribuição social incidente sobre os pagamentos feitos a administradores e autônomos

Proc.: RE 166.772/RS
RECTES.: ABASTECEDORA TONOLLI LTDA. E OUTROS
ADVDOS.: CELSO LUIZ BERNARDON E OUTROS
RECDO. : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
ADVDO. : LINO DALMOLIN E OUTROS
Rel.: Min. Marco Aurélio Órgão: Tribunal Pleno
Data de julg.: 12/05/1994 Publ.: 16/12/1994
Repercussão Geral: Não
Número de referência em outros julgados: 27
Processos com a mesma discussão: RE 177.296 e ADI 1.102

Ementa:

INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSAO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe "inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que "conviria" fosse por ela perseguida" - Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele. CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. SEGURIDADE SOCIAL - DISCIPLINA -

ESPÉCIES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS - DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69, teve-se a previsão geral do tríplice custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (§ 4º do artigo 195 em comento). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referencia contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos. (RE 166772, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16-12-1994 PP-34896 EMENT VOL-01771-04 PP-00703 RTJ VOL-00156-02 PP-00666)

Questão-chave:

Constitucionalidade da contribuição exigida sobre os pagamentos a administradores e autônomos quando a Constituição prevê a folha de salários?

Histórico:

Recurso pelo contribuinte alegando ofensa ao inciso I e § 4º do art. 195, e por consequência, inciso I do art. 154, todos da CF/88, bem como ao § 6º do mencionado art. 195. Sustenta que o novo regime constitucional não autoriza a incidência de contribuição sobre verbas que não ostenta a natureza jurídica de salário.

O TRF4 havia compreendido que a Constituição ostentaria não só função jurídica, mas também política, o que demandaria do intérprete leitura mais abrangente que não se limite ao tecnicismo conceitual jurídico.

O parecer do Ministério Público, ofertado perante o STF, endossou esse entendimento.

Argumentos:

O relator, Ministro Marco Aurélio, sustenta o seu voto na premissa a seguir reproduzida:

> O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

Com esse racional, contraria-se a posição que havia restado vencedora na instância ordinária, no sentido de que o conteúdo político da Constituição demandaria do intérprete postura menos rígida na construção de sentido das normas constitucionais, a qual não se limitaria ao discurso técnico jurídico.

O relator, com base no histórico das constituições do Brasil, aponta que os termos empregador e salário sempre foram utilizados na sua acepção técnica, contrariando toda essa tradição jurídico-institucional pretender conferir maior relevância política à Constituição de 1988 para se incluir sob a égide da expressão folha-de-salários valores que não se equiparam a salário.

Divergiu o Ministro Francisco Rezek, defendendo a constitucionalidade da norma, ao fundamento de que o ordenamento jurídico, até 1988, previa a contribuição desses profissionais, sendo estranho que a CF/88 pretendesse excluí-los quando tem estabeleceu que a Seguridade será financiada por toda a sociedade. Para ele, ademais, o legislador, incluindo o constituinte, faz uso, em muitas ocasiões, de temos e expressões que, por mais que possuam acepção técnico-jurídica bem definida, também seriam consagrados pelo uso popular com sentido diverso. Entendeu que a expressão folha-de-salário deve denotar tudo que é pago aos trabalhadores, sejam eles empregados ou não, por ser a interpretação que melhor sistematiza o regime constitucional estabelecido para a Seguridade, o que não seria verificado na hipótese de do STF valorizar apenas o sentido literal e estrito da expressão constitucional. Segundo

Rezek, tal leitura da Constituição também seria coerente com a previsão do próprio artigo 195, que prevê a contribuição do trabalhador e não apenas a do empregado.

Na mesma linha seguiu o voto do Ministro Carlos Velloso, acrescentando à análise a conceituação dada pela legislação previdenciária ao termo salário (ou melhor: salário de contribuição), que o equipara a qualquer remuneração e não apenas a proveniente de uma relação empregatícia.

Decisão:

Por maioria, declararam a inconstitucionalidade do art. 3º, I, da Lei n. 7.787/89, reconhecendo o alargamento inválido da expressão folha-de-salários.

Abordagem crítica:

O julgamento do RE 166.772, pelo voto do Ministro Marco Aurélio, inaugura a metódica interpretativa que se tornará, como veremos nos tópicos subsequentes, a viga mestra das análises posteriores do STF em temas relacionados com a concretização das normas constitucionais atributivas de competência para a União criar ou modificar contribuições destinadas à Seguridade Social.

A partir dessa ótica, os termos constitucionais seriam utilizados na sua acepção técnico-jurídica, devendo o intérprete buscar construir as normas constitucionais a luz das normas jurídicas, dos estudos dogmáticos e das decisões judiciais.

Como visto, a linha interpretativa oposta buscava concretizar a norma constitucional a partir de uma compreensão menos técnica da expressão folha-de-salários, reconhecendo que o constituinte muitas vezes utiliza termos com sentido usual, comum, corrente na sociedade. Assim, a partir da determinação constitucional para que todos contribuam, o Ministro Rezek concluiu que a expressão não significaria apenas a remuneração dos empregados, mas de todo e qualquer trabalhador, não importando a relação jurídica entre ele e o pagador.

Reforçaram essa posição os Ministro Ilmar Galvão e Carlos Velloso, tendo este último ressaltado, com base na doutrina constitucional, que sendo a Constituição uma norma criada pelo povo e para o povo, sua linguagem não seria, *a priori*, técnica, mas sim a comum e usualmente utilizada pela sociedade. Em razão disso, a interpretação do STF, por mais que se valha das técnicas tradicionais (gramatical, histórica, sistemática), deve se valer de outros métodos para conformar e concretizar a vontade do constituinte.

***

22) Caso: Conceito de faturamento – limites da incidência do PIS/COFINS após a EC. 20/1998 e a alteração promovida pela Lei n. 9.718/1998 na base de cálculo do tributo

Proc.: RE 346.084/PR

REQTE.: DIVESA DISTRIBUIDORA CURITIBANA DE VEÍCULOS S/A

ADVDOS.: MARCELO MARQUES MUNHOZ E OUTROS

REQDO.:UNIÃO

Rel.: Min. Ilmar Galvão Órgão: Tribunal Pleno

Data de julg.: 09/11/2005 Publ.: 01/09/2006

Repercussão Geral: Não

Número de referência em outros julgados: 113

Processos com a mesma discussão: RE 585.325, RE 357.950, RE 358.273, RE 390.840

Ementa:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Questão-chave:

A lei n. 9.718/1998 alargou o conceito de faturamento? Se sim, isso se deu por intermédio da criação de uma nova fonte de custeio não prevista na redação original do art. 195, I, da CF/88?

Histórico:

Recurso interposto pelo contribuinte alegando ofensa ao inciso I e § 4º do art. 195, e por consequência, inciso I do art. 154, todos da CF/88, bem como ao § 6º do mencionado art. 195.

Em síntese, defendeu-se que houve ampliação inconstitucional da base de cálculo da COFINS (até então restrita à *"receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza"* – art. 2º da LC n. 70/91), para nela fazer compreender *"a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil para as receitas"*, introduzida por intermédio do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/1998.

Argumentos:

O relator, ministro Ilmar Galvão, compreendeu pela constitucionalidade da novel conceituação trazida pelo §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, pois, a despeito de ter ampliado o conceito de *faturamento* então fixado pelo STF na ADC n. 1 e no RE 150.764 e, portanto, ser incompatível com a redação original do art. 195, I, da CF/88, a norma passou a viger após a EC n. 20/1998, em que pese ter sido editada antes dessa alteração (teoria da convalidação).

Assim, no momento da vigência da norma, o relator considerou que ela se coadunava perfeitamente com a nova redação do art. 195 da CF/88, que passou a permitir a incidência da COFINS sobre a *receita* ou o *faturamento*. Registrou, contudo, que o art. 195, § 6º, da CF/88 restou violado, de modo que a ampliação da base de cálculo somente poderia valer contados 90 dias da vigência do novo diploma legal, ou seja, para os fatos geradores ocorridos após 02/05/1999.

Após pedido de vista, o Min. Gilmar Mendes apresentou voto contendo breve retrospectiva da COFINS, tanto no plano legislativo como jurisprudencial do STF, fixando a premissa de que a LC n. 70/1991 já havia instituído concepção de *faturamento* diferente da adotada nas relações comerciais (*"operação de venda de mercadorias <u>já concluídas e registradas em fatura</u>")*.

Além disso, explicita os fundamentos do RE 150.755 (constitucionalidade do FINSOCIAL), com o objetivo de demonstrar que o STF já havia concretizado a normatividade do artigo 195, I, fixando a premissa de que o legislador constitucional, ao disciplinar tal regra constitucional, não está adstrito ao conceito de *faturamento* adotado nas relações comerciais, estando autorizado a dar concretude à supracitada norma constitucional ao longo do tempo, por se tratar de tipo aberto, e não um conceito estático. Tal interpretação, disse, visa atender e assegurar a realidade institucional disciplinada constitucionalmente acerca do custeio da Seguridade Social.

Ou seja, para o ministro Gilmar Mendes, as necessidades da Seguridade Social justificariam que o legislador, ao longo do tempo, alterasse a amplitude das normas constitucionais, com o objetivo de carrear mais recursos para aqueles fins constitucionais e que o único limite para essa concreção das normas a partir das necessidades da seguridade seria o princípio da proporcionalidade, que exige que as restrições e amplificações legais sejam adequadas, necessárias e proporcionais.

Com essas considerações, acompanhadas do raciocínio de que o texto constitucional não incorporou, em caráter exclusivo e definitivo, a definição de *faturamento* da LC n. 70/1991, o ministro considerou que o conceito trazido pela Lei n. 9.718/1998 é compatível com o texto do art. 195, I, da CF/88, seja antes ou depois da EC n. 20/1998, sobretudo diante do caráter expletivo da emenda (teoria expletiva).

O entendimento do Min. Gilmar Mendes foi seguido pelo Min. Maurício Correa.

O Min. Cezar Peluso apresentou voto-vista consignando que a resposta à questão da constitucionalidade da majoração da base de cálculo da COFINS, empreendida pela Lei n. 9.718/1998, requer uma análise dos contornos e limites do papel do legislador infraconstitucional no exercício da competência tributária.

Para ele, restaria saber se a referida lei infraconstitucional ultrapassou/alargou a competência tributária prevista na CF/88 ao definir a extensão da palavra *faturamento* para fins de incidência da COFINS e, para ele, a edição da EC n. 20/1998 é relevante para essa resposta.

A resposta dada pelo referido ministro, com base em retrospectiva de julgamentos como a ADI 2.777 e os Recursos Extraordinários 150.164, 155.755, 166.772 e 116.121, em que se assentaram entendimentos acerca da importância da correlação da base de cálculo com a hipótese de incidência do tributo para fins de aferição de eventual desvio de competência outorgada pela CF/88, com supedâneo em lições doutrinárias de Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, bem como diante do fato da CF/88 não

explicitar o sentido e o alcance da palavra *faturamento* (o que não seria de bom alvitre diante da necessária adaptação às necessidades históricas e a própria evolução da sociedade – citando exemplo do caso *Dred Scott* vs *Sandford*), foi a de que a Lei n. 9.718/1998, na disposição acerca do novo conceito de *faturamento*, ultrapassou a competência tributária prevista no art. 195, inciso I, sendo considerada inconstitucional *ab initio.*

Além disso, asseverou que não seria possível a convalidação da norma pela EC n. 20/1998, pois o sistema constitucional pátrio abomina a figura da repristinação da norma jurídica (teoria da repristinação).

Para definição da conceituação do termo *faturamento*, o referido ministro invocou linguistas (Ferdinand de Saussure e Humberto Eco), constitucionalistas (Rui Barbosa e Canotilho) e tributaristas (Humberto Ávila e Carraza) para defender que os signos são potencialmente vagos, mas existe um conteúdo semântico mínimo cognoscível. Para afastar a ambiguidade na busca desse conteúdo mínimo, o legislador poderá ser expresso na atribuição de sentido (ex. art. 3º do CTN) e, inclusive, adjudicar novo significado diverso do vernacular corrente, diferenciando-o a depender do ramo jurídico (ex. funcionário público para efeitos de direito penal e para efeitos de direito administrativo). No entanto, quando o conceito jurídico não consta expresso, cabe ao interprete proceder com a reconstrução semântica na busca do conteúdo mínimo de sentido.

Inclusive, o Ministro Peluso pretendia antecipar futuro questionamento que poderia chegar à Corte acerca da amplitude inclusive dessa definição de faturamento, haja vista que alguns setores da economia, como o financeiro, obtêm receitas de atividades que ficam numa zona cinzenta, não se adequando as clássicas definições de vendas de mercadorias ou prestação de serviços. Assim, ele pretendia fixar o conceito de que faturamento seria todo o "produto das atividades empresariais típicas".

Decisão:

Por unanimidade, conhecer o recurso extraordinário e, por maioria, dar-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo primeiro do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, definindo que faturamento é a receita da venda de bens e prestação de serviços.

Abordagem crítica:

O julgamento do RE 346.084 foi marcado por um debate extremamente rico no que respeita a definição de conceitos constitucionais e a delimitação competência do legislador ordinário para instituir tributos.

Como visto, o voto do Ministro Gilmar, com viés pragmático e consequencialista, compreendeu que, no interesse de obter recursos para a Seguridade Social, pode o legislador buscar a máxima amplitude dos termos constitucionais contanto que não desborde do razoável. Contudo, o Ministro não aponta critérios seguros para que o legislador, a sociedade ou comunidade jurídica especializada possa reconhecer o que seria esse razoável, o que claramente torna a decisão se um determinado conceito foi indevidamente ampliado uma decisão aleatória e política do STF.

Pode-se perceber que os argumentos consequencialistas seriam tanto de ordem econômica e social, haja vista sua preocupação com a perda de recursos relevantes pela Seguridade Social, quanto de ordem jurídica e política, tendo em conta suas previsões de que o legislador certamente criaria novas normas tributárias com a finalidade de cobrir a perda de receitas proporcionada pela decisão do STF. Nesse contexto, seria conveniente se o ministro tivesse articulado suas ideias a partir das relações entre Direito Tributário e Direito Financeiro para fins de melhor configuração jurídica dessa análise consequencialista.

Já o voto do Ministro Peluso construiu o conceito de faturamento a partir das decisões anteriores da Corte, buscando nesses precedentes a concretude normativa estabelecida pelo STF no ordenamento jurídico, para demonstrar que o sistema constitucional não tolerava, no momento em que editado o §1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, a amplitude pretendida pelo legislador, pois sob nenhuma intepretação possível faturamento se iguala a receita bruta, sinais de riqueza diversos desde sempre, tanto é que o próprio constituinte reformador compreendeu que deveria alterar a Constituição para prever a possibilidade de a União criar contribuições sobre a receita (EC n. 20/98).

Ainda mais relevante do voto do Ministro Peluso foi sua pretensão de conferir uma definição constitucional de faturamento que solucionasse não apenas o caso concreto em julgamento, mas também outras demandas cuja chegada no Tribunal já era antecipada, haja vista que todas os setores da economia questionaram o §1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98. Assim, para o Ministro Peluso, o Tribunal deveria exercer sua jurisdição constitucional de forma ampla, evitando que a questão voltasse a ser analisada no futuro se não houvesse argumentos bons o suficiente para superar o que a Corte definisse naquele momento.

Quanto ao ponto, o Ministro Marco Aurélio mostrou-se contrário, defendendo uma postura contida da Corte, limitada ao caso concreto em julgamento.

Outro ponto de ser ressaltar do julgamento diz respeito à crítica do Ministro Gilmar ao voto do Ministro Peluso. Segundo o Ministro Gilmar, o conceito de faturamento do Ministro Peluso seria uma simbiose entre a norma da LC n. 70/91 e jurisprudência do STF sobre o termo faturamento para, a partir daí, delimitar o campo de aplicação da norma constitucional. E, em razão, diz Gilmar, seriam necessárias futuras interpretações pelo STF.

Nos parece que a crítica não procede para fins de descredibilizar o voto do Ministro Peluso. Tal simbiose é justamente o que se espera da Corte, pois seus julgamentos não significam meras decisões para casos e problemas estanques, mas sim trazem ao sistema jurídico outros elementos, que servem para reforçar a sua normatividade, a partir das interpretações e concretizações das normas constitucionais a luz de casos concretos. Assim, entendemos que o procedimento adotado pelo Ministro Peluso está coerente com a função desempenhada pelo STF, bem como com a expectativa que a sociedade e a comunidade jurídica têm de suas decisões.

Da mesma forma, compreendemos corretar a pretensão do Ministro Peluso de conferir ao termo faturamento uma definição que não apenas solucionasse o caso concreto, mas também outras questões jurídicas antecipáveis naquele momento. Longe de significar um julgamento em tese ou fora dos limites do processo, sua definição era consciente das consequências práticas e jurídicas da decisão da Corte, o que permitiria que o STF evitasse novos julgamentos que não trouxessem efetivamente uma nova questão, ao mesmo tempo em que garantia a construção de um conceito que não fique em constante dúvida no sistema jurídico.

Infelizmente, no final, sua posição não foi a vencedora e, até hoje, o STF não definiu qual é amplitude do termo faturamento para as empresas da área financeira.

* * *

23) Caso: Incidência de COFINS sobre receitas inadimplidas

Proc.: RE 586.482/RS

REQTE.: WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA

ADVDOS.: FLORIANO DUTRA NETO E OUTROS

REQDO.: UNIÃO

Rel.: Min. Dias Toffoli Órgão: Tribunal Pleno

Data de julg.: 23/11/2011 Publ.: 19/06/2012

Repercussão Geral: Sim

Número de referência em outros julgados: 5

Processos com a mesma discussão: RE 490616 e AI 750994.

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA. 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/¨76). 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. 4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. 5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Questão-chave:

Os valores das vendas a prazo que, embora faturados, não tenham ingressado efetivamente no caixa da empresa por inadimplência dos compradores, integraria a receita bruta para fins de incidência das supracitadas contribuições ao PIS e a COFINS no regime não-cumulativo?

Histórico:

Recurso interposto pelo contribuinte por ofensa aos arts. 195, I, 234, 239, 145, § 1º, 150, I, II e IV, e 153, inciso IV, todos da CF/88.

Em síntese, defendeu-se que o acórdão objeto de recurso violou referidos dispositivos ao concluir que o inadimplemento do comprador não influencia na caracterização do fato gerador do PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo e que haveria receita em potencial passível de ser tributada pela União mesmo nessas hipóteses.

Assim, o julgado teria permitido a tributação sobre valores que não exteriorizam riqueza, pois ainda não ingressaram nas contas da empresa (reconhecimento contábil de receitas), sendo que já teria sido pacificado pelo STF que para o PIS e a COFINS, sob a égide da Lei n. 9.718/1998, as receitas devem ser apuradas pelo regime contábil de competência, situação que culmina com o caráter confiscatório da cobrança.

Argumentos:

O relator inicia seu voto demonstrando que o STF já havia sido chamado em diferentes momentos a se manifestar acerca de quais receitas compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS, firmando um entendimento acerca da dimensão dessa base econômica. Com base nisso, deveria então ser perquirido se os valores das vendas a prazo que, embora faturados, não tenham ingressado efetivamente no caixa da empresa por inadimplência dos compradores, integraria ou não a receita bruta para fins de incidência das supracitadas contribuições.

O relator partiu da premissa de que o sistema tributário nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, conforme art. 177 e 187, parágrafo primeiro, alínea “a”, da Lei n. 6.404/1976 c/c o art. 9º da Resolução n. 730/1993 com a redação dada pela Resolução CFC n. 1.282/2010.

Ocorrida a mutação patrimonial representada pela relação jurídica instaurada com a venda de mercadoria, celebração do contrato e o registro contábil do direito ao crédito, há também a ocorrência do fato jurídico tributário que desencadeia o resultado contido na

hipótese de incidência tributária. Ao longo desse racional, o ministro cita Bulhões Pereira e Paulo de Barros Carvalho.

Assim, o aspecto temporal para fins de incidência do PIS e da COFINS no regime não cumulativo seria o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto) e disponibilidade jurídica da receita contabilmente, e não com o efetivo recebimento do preço acordado (repasse físico de recursos). Para fundamentar essa lógica, o relator mencionou o RE 172.058 (incidência de IR sobre o lucro líquido distribuído aos sócios) e a ADI n. 2.588 (constitucionalidade do modelo jurídico do regime de caixa e regime de competência da Lei n. 6.404/1976).

Para o relator, apenas as vendas canceladas ensejariam a exclusão do crédito de PIS e COFINS tendo em vista a previsão expressa na legislação de regência. No entanto, as vendas inadimplidas não seriam equiparáveis às vendas canceladas, pois seriam fatos geradores ocorridos perfeitos e acabados. Citou precedente do Ministro Luiz Fux quando ainda atuava no STJ.

Portanto, conheceu do recurso, mas negou-lhe provimento.

O Ministro Marco Aurélio inaugurou a divergência trazendo inicialmente um dado econômico: ocorrido o negócio jurídico com a entrega do serviço ou do bem, verificado o inadimplemento, o autor do negócio jurídico tem duplo prejuízo (não recebe o valor acordado e tem ainda que recolher tributos).

Cita Geraldo Ataliba, para quem o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada, mas que não seria a mera entrada escritural, e sim o efetivo aporte de riqueza. Demonstrou, ainda, que desde a LC n. 70/1991 até as atuais leis da não cumulatividade do PIS e da COFINS, sempre foi utilizado o verbo “auferir”, que representaria o ingresso de valores, enaltecendo o princípio da capacidade contributiva. Cita, ainda, Cristina Zanello, Alfredo A. Becker, Ricardo Miner, Alexandre Wald, Alexandre Nishioka e Allan Moraes para reforçar seus argumentos.

Ao final, conhece e dá provimento ao Recurso Extraordinário, sendo acompanhado pelo Ministro Celso de Melo.

Decisão:

O STF, por maioria, e nos termos do voto do relator, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, e considerou válida a incidência de PIS e COFINS sobre receitas inadimplidas.

Abordagem crítica:

O voto do relator é importante ao fazer uma abordagem quase histórica acerca das discussões ocorridas até aquele momento no STF sobre a dimensão da base econômica do PIS e da COFINS, inclusive citando entendimentos do Min. Marco Aurélio.

A despeito disso, faltou maior debate a respeito dos efeitos econômicos da manutenção da tributação com base no regime de competência, havendo no voto condutor, de qualquer forma, a indicação da legislação correlata e até da área contábil (diálogo de diferentes fontes).

Contudo, fica claro que o voto vencedor interpretou a previsão constitucional de modo meramente formal, no sentido de verificar o que dizia a legislação societária e contábil sobre regimes de apuração de resultado. Ocorre que, em termos materiais, seria importante que o STF se manifestasse sobre a Constituição, ao prever que uma determina realidade econômica poderá ser tributada, ela busca com isso que o contribuinte tenha efetivamente obtido aquela riqueza ou se contenta com a mera presunção de outras áreas, como a contábil por exemplo.

Tal questão, certamente, perpassaria pela discussão acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva às contribuições, questão interessante e relevante para a conformação do sistema tributário, mas que até hoje não foi resolvida pelo STF de forma clara e objetiva para que se possa considerar resolvida.

Nesse sentido, as considerações do voto vencido do Min. Marco Aurélio são relevantes, sobretudo pela consistência da doutrina utilizada e também pela tentativa de que fossem discutidas as consequências econômicas e jurídicas da manutenção da incidência nos moldes do caso concreto, tendo por base apenas argumentos contábeis e societários.

Convém registar, ainda, que a questão restou mal endereçada quando houve a comparação com as vendas canceladas, cuja legislação prevê a não incidência. Disse o Ministro Peluso que tal hipótese seria diversa, pois no cancelamento os recursos não foram recebidos, nem nunca serão, enquanto nas inadimplidas, poderia haver o pagamento em algum momento, o que legitimaria a incidência. Ou seja, o Ministro Peluso trabalhou em seu voto o racional econômico, mas acabou mantendo a incidência com base na suposição de que os recursos seriam recebidos pela empresa e, diante desse potencial recebimento, a incidência já ocorreria. Só faltou a questão ser aprofundada diante também da possível manutenção da inadimplência, o que significaria a mesma consequência econômica do cancelamento, i.e., não entrada de recursos na empresa.

* * *

24) Caso**:** Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

Proc.: RE 240.785/MG

REQTE.: AUTO AMERICANO S/A DISTRIBUIDOR DE PEÇAS

ADVDOS.: CRISTIANE ROMAO E OUTRO

REQDO.: UNIÃO

Rel.: Min Marco Aurélio **Órgão:** Tribunal Pleno

Data de julg.: 08/10/2014 **Publ.:** 16/12/2014

Repercussão Geral: Não

Número de referência em outros julgados: 0

Processos com a mesma discussão: 0

Ementa:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.

Questão-chave:

O termo faturamento, para fins de incidência da norma constitucional, abrange os tributos inseridos no preço das mercadorias?

Histórico:

Recurso interposto pelo contribuinte por ofensa aos arts. 195, I, da CF/88 e inconstitucionalidade do art. 2º, parágrafo único, da LC n. 70/1991, tendo em vista a inexistência de previsão legal autorizando a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, questão que não teria sido apreciada na ADC n.1, nem no RE 346.084.

Em síntese, no aludido recurso defendeu-se que o acórdão recorrido desvirtuou o conceito técnico de *faturamento* ao permitir a incidência da COFINS sobre os valores de ICMS, discrepando da tipologia dessa contribuição, conforme prevista no art. 195, I, da CF/88, antes da EC n. 20/1998.

Argumentos:

O relator abordou as bases econômicas selecionadas pelo constituinte originário para a incidência das contribuições para financiamento da previdência social que, segundo ele, *"... hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudência"*.

Para exemplificar a utilização do sentido técnico pelo STF na conceituação dessas bases econômicas, o ministro mencionou o julgamento do RE 128.519, em que a base *salário* foi utilizada em seu sentido técnico/jurídico de remuneração proveniente do contrato de trabalho.

Para ele, o conceito de *faturamento* está relacionado com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de serviços, implicando o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta, sendo que o ICMS é desembolsado pelo contribuinte em favor do ente público competente para cobrança, não consubstanciando medida de riqueza abrangida pelo conceito de *faturamento*.

O princípio da razoabilidade resultaria em pressupor que o texto constitucional deve ser fiel, no emprego de institutos, expressões e vocábulos, ao sentido próprio que possuem, conforme art. 110 do CTN.

Conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário.

A Min. Cármen Lúcia entendeu que a matéria seria infraconstitucional por envolver a conceituação de *faturamento* e, por isso, não conheceu do recurso. Naquela oportunidade, o relator enfatizou que o STF já havia adentrado elucidação do termo *salario*, conforme RE 128.519.

O Min. Ricardo Lewandowski entendeu que a matéria seria constitucional por envolver também a possibilidade ou não da incidência de tributos em efeito cascata.

Já o Min. Gilmar Mendes entendeu que não se trataria de analisar tributos incidindo em efeito cascata, mas tão somente conceituar uma técnica para aferição do *faturamento* ou da *receita bruta*. Naquela oportunidade, referido Ministro registrou seu temor no esvaziamento do conceito de *faturamento* e na descaracterização das contribuições que incidem sobre essa base econômica com as diversas tentativas de se excluírem custos e despesas dessas bases.

Após manifestação do Min. Eros Grau de que não se trataria de incidência em cascata, pois o ICMS é indireto e se agrega ao preço, o Min. Gilmar Mendes confirmou que seria uma técnica de tributação apenas para fins de cálculo e reiterou seu temor de essa análise

do STF resultar em uma abertura de porta para que novos custos fossem suscitados como possíveis de serem excluídos do conceito de *faturamento* ou *receita bruta*.

O Min. Sepúlveda Pertence discordou do entendimento de Eros Grau acerca da agregação do ICMS no preço, assentando que o ICMS ingressaria no caixa da empresa para ser repassado à Fazenda Estadual.

O Min. Ricardo Lewandowski defendeu que o legislador infraconstitucional não pode inovar com relação a termos técnicos consagrados, seja na doutrina ou na prática do dia-a-dia, em cada atividade especializada. Explicou que o *faturamento* é entendido pela doutrina e prática comercial como a receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. O ICMS não integraria a receita da empresa a nenhum título, daí porque não ser possível a incidência. Acompanhou o relator, acrescentando argumento político no sentido de que essa tributação seria uma forma de onerar ainda mais o "custo brasil".

O Min. Carlos Britto invocou o voto proferido no RE 346.084, no qual afirmou que o conceito de *faturamento* seria proveniente da CF/88. Para ela, a CF/88 entende por *faturamento* a receita operacional e não a receita total, nem receita abrangente de qualquer ingresso a empresa. Daí porque a redação original conter o uso do substantivo *faturamento* sem a conjunção disjuntiva "*ou receita"*.

O Min. Eros Grau, vencido na questão do conhecimento do recurso, ingressou-se nas discussões de mérito, oportunidade que esse Ministro registrou que o conceito de *faturamento* seria o de resultado econômico da receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços de qualquer natureza, nos termos do RE 150.764. Após a EC n. 20/1998, disse, a inserção do vocábulo *receita*, passou a ter um significado diferente do de *faturamento*, uma vez que esse último é sinônimo, para fins constitucionais, de *receita bruta*. Fez então a seguinte distinção: *receita bruta* significando *faturamento* e *receita bruta* significando, após a EC n. 20/1998, a *totalidade* das entradas, sendo irrelevante o tipo e atividade que resulta na sua percepção ou a classificação contábil adotada, para afirmar eu o ICMS integra a base de cálculo da COFINS, estando incluído no *faturamento*. Isso porque, para ele, o ICMS seria um imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria, sendo que não seria possível que o *faturamento* passe agora a ser somente uma parcela da porção do preço da mercadoria. No seu entendimento, não seria o ICMS em si, visto como imposto, que estaria na base de cálculo da COFINS, mas sim o seu "registro" de valor que estaria no preço da mercadoria (encargo financeiro), por ser um tributo indireto que se agrega ao preço, e que é transferido ao adquirente. Explicitou o art. 166 do CTN para corroborar o argumento de que o tributo indireto integra o preço do produto.

O Min. Cezar Peluso, explicando seguir a coerência do já decidido em outras oportunidades, acompanhou o voto do relator, explicando que no caso do ICMS se trata de uma técnica de arrecadação que, por isso mesmo, se destaca o valor do tributo para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte.

O Min. Gilmar Mendes, após 14 anos de paralização do julgamento, parcialmente por conta da ADC 18, aderiu ao entendimento do Ministro Eros Grau, agregando a ele diversos argumento de natureza pragmática e consequencialista, explicitando seu entendimento de que o acolhimento da tese significaria apenas gerar complexidade no sistema tributário, haja vista a realidade da Seguridade Social, que necessita de recursos crescentes, o que demandaria que o legislador ajustasse a alíquota para recompor a perda que teria com a redução da base de cálculo determinada pelo STF. Para o ministro, portanto, a questão seria resolvida exclusivamente por essa realidade econômica decorrente da necessidade de recursos pela seguridade.

Decisão:

É inconstitucional a incidência de COFINS sobre valores referentes ao ICMS embutido no preço das mercadorias.

Abordagem crítica:

Um dos problemas mais graves que se identifica no caso foi a demora na prestação jurisdicional. A despeito de ter sido deferido efeito suspensivo na ADC 18 por um período, não há explicação plausível para a manutenção da pendência de um único voto-vista por mais de 10 anos, especialmente para um caso em que o próprio ministro que ficou tanto tempo com o processo, Ministro Gilmar Mendes, explicitou ser uma questão tão relevante para a sociedade, pois envolvia o financiamento da Seguridade Social.

Como seu voto foi pela manutenção da inclusão do ICMS na base da COFINS, posição que vinha sendo contrariada no julgamento, põe-se em dúvida se o tempo decorrido não configurou estratégia para que a questão se consolidasse no tempo ou para que composição do Tribunal alterasse ou até mesmo para que algum Ministro repensasse sua posição.

Dito isso, tem-se que o debate centrou-se na discussão sobre os efeitos econômicos, para o contribuinte, da incidência da COFINS sobre valores que não seriam seus *ab initio*, haja vista que o ICMS está embutido no preço que cobrar por expressa determinação

legal, o que impõe que o valor recebido pertence ao Estado desde o primeiro instante, não significando, portanto, faturamento efetivo.

Esse racional restou vencedor neste caso, o que nos parece ser uma linha de raciocínio que, a despeito de alinhada com a jurisprudência que veio se concretizando na Corte ao longo dos anos desde a ADC 1 e RE 346.084, não foi confirmada no julgamento do RE 586.482 (vendas inadimplidas).

Se o racional econômico é para definir a amplitude do termo constitucional faturamento, mesmo havendo expressa determinação legal no sentido de que o ICMS compõe o preço do produto, significa que a Corte considerou relevante o fato ingresso de receitas efetivamente no patrimônio do contribuinte como um elemento material necessário para validar a exigência tributária nos termos da norma constitucional. Ou seja, a concretização da norma que autoriza a cobrança de contribuição sobre o faturamento tem como elemento material para sua realização o efetivo acréscimo de patrimônio e não o mero ingresso momentâneo de recursos. Sendo assim, a Corte também não deveria ter validado a incidência do mesmo tributo com base num potencial ingresso que pode nunca ocorrer (vendas inadimplidas).

De se ressaltar, como visto, o voto do Ministro Gilmar, que aplicava, uma vez mais, racional pragmático-consequencialista, com base na defesa de que a seguridade necessita de recursos, o que justificaria a cobrança sobre uma base alargada. E, ainda, suas considerações sobre a complexidade do sistema tributário. Ou seja, tal como no RE 346.084, as consequências vislumbradas seriam de ordem econômica e social – perda de recursos relevantes pela Seguridade Social –, e ordem jurídica e política – inflação legislativa e complexidade do sistema tributário. Nesse contexto, repita-se o que disse nas críticas ao julgamento do RE 346.084, seria conveniente se o ministro tivesse articulado suas ideias a partir das relações entre Direito Tributário e Direito Financeiro para fins de melhor configuração jurídica dessa análise consequencialista.

Isso porque, embora relevantes suas preocupações, especialmente aquelas relacionadas com o aumento de complexidade do sistema tributário, não nos parece que suas premissas seriam universalizáveis para outros casos, indicando ser uma linha de argumentação que busca, retoricamente, convencer seus pares a seguirem a posição previamente adotada, no lugar de apontar fundamentos jurídicos consistentes que, além de resolver a questão em análise, também possam ser utilizadas como razões para agir pela sociedade e legislador, sem que se faça necessário recorrer eternamente ao STF para que ele diga a pretensão legislativa desborda os limites razoáveis.

A matéria ainda será objeto da ADC 18 e do RE 574.706/RE.

***

25) Caso**:** PIS/COFINS Importação – Exclusão do ICMS e das próprias contribuições do valor aduaneiro

Proc.: RE 559.937/RS

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : VERNICITEC LTDA

ADV.(A/S) : ALEXANDRE JOSÉ MAITELLI E OUTRO(A/S)

Rel.: Min. Ellen Gracie **Órgão:** Tribunal Pleno

Data de julg.: 20/03/2013 **Publ.:** 17/10/2013

Repercussão Geral: Sim

Número de referência em outros julgados: 5

Processos com a mesma discussão: RE 791.350, RE 589.815, RE 559.607, RE 863.297 e RE 504.211

Ementa:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4 Ao dizer que a contribuição ao

PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a , da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Questão-chave:

É constitucional a incidência do PIS/COFINS-Importação sobre o ICMS e os próprios valores das contribuições, haja vista o conceito de valor aduaneiro?

Histórico:

Recurso interposto para defender a constitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei n. 10.865/2004, o qual determinou a incidência do PIS e da COFINS Importação acrescidos do valor de ICMS e das próprias contribuições e que o requisito de lei

complementar, conforme contido no art. 149 da CF/88, seria aplicável apenas aos casos de criação de novas contribuições sociais, o que não seria o caso, tendo em vista que o PIS e a COFINS incidentes na importação já estavam previstas no art. 195 da CF/88.

Além disso, também há argumento de que a fórmula de cálculo do valor aduaneiro, agregando-se o valor do ICMS, atenderia o princípio da isonomia, prezando, assim, tratamento tributário igual aos bens produzidos e serviços prestados no Brasil em relação aos bens e sérvios de residentes ou domiciliados no exterior.

Argumentos:

A relatora explicou que a semelhança das contribuições em análise com o PIS/COFINS incidente sobre o faturamento/receita seria apenas de finalidade e possibilidade de creditamento, pois suas materialidades seriam muito diversas, haja vista que na importação a incidência ocorre sobre o valor aduaneiro. Para ela, inclusive, o fato de terem sido instituídas simultaneamente e originariamente afastaria alegação de *bis in idem* e violação ao art. 195, §4º da CF/88, tendo em vista que já havia sido prevista e autorizada a criação dessas contribuições pelo art. 195, inciso IV, da CF/88, daí porque também ser válida a instituição por lei ordinária. Para sustentar esse raciocínio mencionou a ADI 2.010.

Enfatizou que o art. 149 e o art. 195 da CF/88 possuem uma relação de complementaridade, de modo que as normas dos referidos artigos precisam ser combinadas e coordenadas para compreensão da extensão e do modo de exercício da competência relativa à instituição das contribuições de Seguridade Social.

Em sua compreensão, o art. 149, §2º, III, a, da CF/88 é aplicável, portanto, também para a contribuição de Seguridade Social do importador, de modo que esse tributo deve ter com base de cálculo o *valor aduaneiro* com uma alíquota *ad valorem*.

Ao tratar sobre a taxatividade das bases econômicas contidas no supracitado dispositivo constitucional, a relatora registrou o entendimento de Paulo de Barros Carvalho de que somente o rol do art. 195 da CF/88 seria taxativo. Diverge desse entendimento, ao acreditar ser um rol taxativo, pois compreende que a EC n. 33/2001, que introduziu o art. 149, §º2º, inciso III, alínea a, da CF/88, veio para limitar a possibilidade de instituição de contribuições sociais ou interventivas, fazendo com que o legislador tivesse um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo de tais tributos.

Contudo, conclui não haver dúvida de que o critério da finalidade é marca essencial das contribuições sociais e que serve como critério de validação constitucional do tributo, citando, para tanto, Marco Aurélio Greco. Acredita, contudo, que esse critério se

agrega à enunciação de bases econômicas ou materialidades que devem ser respeitadas para fins de competência tributária para instituição de contribuições de Seguridade Social.

Registra que contribuição pode ter base de cálculo de imposto e que isso não seria bitributação ou *bis in idem*. Enfatiza que é proibida a instituição de imposto novo sobre fato gerador e base de cálculo relativo aos impostos já outorgados a cada ente político originariamente, bem como a instituição de contribuição de Seguridade Social nova sobre fato gerador e base de cálculo relativo a contribuição de Seguridade Social já prevista no texto constitucional.

Por conta do conceito de *valor aduaneiro*, previsto à época da promulgação da Constituição pela DL 2.472/88 e do DL 37/66 (conceituação do GATT), não incluir o valor de ICMS ou das próprias contribuições, a relatora compreendeu que a Lei n. 10.865/04, ao instituir o PIS e a COFINS incidentes na importação desconsiderou a imposição constitucional (art. 149, §2º, III, a, da CF/88) de que as contribuições sociais incidentes na importação, que tenham alíquota *ad valorem*, sejam calculadas com base no *valor aduaneiro*.

Decisão:

O Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao recurso da União, reconhecendo a inconstitucionalidade da norma legal que determinava a incidência do PIS/COFINS-importação sobre valores diversos do valor aduaneiro da mercadoria, o qual não comporta a inclusão do ICMS e das próprias contribuições.

Abordagem crítica:

O voto da Ministra Ellen Gracie é bastante consistente nas suas premissas, que tiveram por base, não só análise da definição do conceito de valor aduaneiro, mas também importantes questões para o sistema tributário, tais como o reforço do entendimento de que as contribuições possuem requisito finalístico para sua validade, bem assim o requisito da hipótese de incidência, cujas materialidades a CF/88 previu para as da Seguridade Social desde sua promulgação e, para as do artigo 149, desde 2001, asseverando que as contribuições para a seguridade devem ser interpretadas sob os influxos do artigo 149.

A partir desse cenário, a Ministra Ellen Gracie reconhece a importância dos institutos jurídicos pré-constitucionais na delimitação dos conceitos selecionados pelo constituinte, apontando, em diálogo com a doutrina tributária, que a expressão valor aduaneiro, previsto pela Constituição, não permitiria a abrangência prevista pelo legislador.

A solução do voto conferiu harmonia para o sistema tributário, na medida em que não permitiu que o legislador tributário estabeleça um conceito de valor aduaneiro que não se coaduna com o tratamento que o legislador dava a tal expressão à época em que o constituinte previu tal base econômica como hipótese de incidência das contribuições.

Convém ressaltar que, neste caso, o Ministro Gilmar Mendes acompanhou o voto da Ministra Ellen sem apresentar quaisquer de suas considerações até então acerca da necessidade de recursos da seguridade e da complexidade do sistema tributário a partir do reconhecimento da invalidade da norma legal que alargou indevidamente a base do tributo, o que reforça as conclusões anteriores no sentido de que suas posições não demonstram potencial de universalização, embora justificáveis sob aspectos econômicos e consequencialistas, e impossibilitam que os fundamentos desse discurso sejam metodologicamente controláveis, racionalizados e sistematizados para fins de utilização como razões em situações semelhantes.

* * *

26) Caso: Contribuição Previdenciária de 15% sobre a remuneração de empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas

Proc.: RE 228.321/RJ

REQTE.: PARCERIA TREINAMENTO E CONSULTORIA EM QUALIDADE LTDA E OUTRO

ADVDOS.: RAQUEL CADORE E OUTRAS

REQDO.:INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

Rel.: Min. Carlos Velloso Órgão: Tribunal Pleno

Data de julg.: 01/10/1998 Publ.: 30/05/2003

Repercussão Geral: Não

Número de referência em outros julgados: 26

Processos com a mesma discussão: RE 947.732, RE 450.314, RE 602.749 e outros

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: EMPRESÁRIOS. AUTÔNOMOS e AVULSOS. Lei Complementar nº 84, de 18.01.96: CONSTITUCIONALIDADE. I. - Contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84, de 1996: constitucionalidade. II. - R.E. não conhecido.

Questão-chave:

As contribuições sociais criadas com base na competência residual da União podem ter base econômica de impostos?

Histórico:

Recurso interposto pelo contribuinte por ofensa aos arts. 153, III, 154, I, 156, III e 195, §4º, todos da CF/88, defendendo que seria inválida a incidência da contribuição com hipótese de incidência e base de cálculo idêntica ao IRPF e do ISSQN, para os casos dos empresários e autônomos, respectivamente. Além disso, a LC n. 84/1996 teria instituído cobrança cumulativa com a contribuição previdenciária incidente sobre os valores recebidos como salário de contribuição, conforme art. 21 da Lei n. 8.212/1991.

Argumentos:

O relator do caso asseverou que a LC n. 84/1996 foi editada como resposta às decisões do STF nos RREE 166.772 e 177.296, que declararam a inconstitucionalidade do inciso I do art. 3º da Lei n. 7.787/1989, na parte em que se referia aos autônomos, administradores e avulsos, bem como ao julgamento da ADIn 1.102, que declarou a inconstitucionalidade do inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212/1991, na parte em que se referia aos empresários e autônomos. Asseverou, ainda, que a LC n. 84/1996 foi objeto da ADIn 1.432, na qual foi indeferido o pedido de suspensão cautelar da eficácia da norma.

Feito esse introito, o relator compreendeu que a primeira condição para criação de nova fonte de custeio da Seguridade Social havia sido atendida, qual seja, criação mediante lei complementar.

No que concerne ao argumento de impossibilidade de a contribuição utilizar a mesma base de cálculo de impostos, o relator asseverou que, quando do julgamento dos RREE 177.137 e 165.939 (AFRMM), sustentou a tese de que, tratando-se de tributo da espécie de contribuição, a CF/88 não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto. Essa vedação existiria apenas para tributos da espécie taxa.

O relator defende que o sistema relacionado às contribuições seria diverso do sistema relacionado aos impostos, daí porque as contribuições criadas na forma do §4º art. 195 da CF/88 não devem, em verdade, ter fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes.

Por fim, asseverou que a contribuição instituída pela LC n. 84/1996 não tem base de cálculo e fato gerador de contribuição já existente, daí porque não conheceu do recurso.

Em voto-vista, o Min. Sepúlveda Pertence explica que o julgamento anterior da contribuição, sob a égide da Lei n. 7.787/1989, se deu com enfoque na inconstitucionalidade formal (falta de lei complementar para nova fonte de custeio) e que agora restava pendente a análise da inconstitucionalidade material suscitada pelo contribuinte. Para ele, o entendimento firmado dos REs 177.137 e 165.939 (AFRMM), utilizados para indeferimento da medida cautelar pleiteada na ADIn 1.432 não seriam integralmente aplicáveis ao caso concreto.

A despeito de concordar com o relator sobre o fato do art. 195, §4º, autorizar a criação de novas contribuições sociais, divergiu do entendimento acerca de que na criação delas não esteja vedada a coincidência de fatos geradores ou bases de cálculo com os de outros impostos. Para o Ministro Sepúlveda, as novas contribuições sociais não podem constituir duplicação substancial não apenas das contribuições enumeradas no *caput* do art. 195 da CF/88, mas também dos impostos discriminados na constituição, tendo em vista o disposto no art. 154, inciso I, da Carta Magna.

Conclui, ao final, que a contribuição instituída pela LC n. 84/1996 possui base de cálculo com identidade substancial à do IRPF e do ISSQN, pois o montante do pagamento, ou do crédito das remunerações ou retribuições, sobre o qual incidirá a alíquota da nova contribuição social, será também, conforme o caso, o *rendimento*, sobre o qual recairá o IRPF ou o *preço do serviço prestado*, base de cálculo do ISSQN.

O Min. Moreira Alves salientou que o disposto no art. 154, inciso I, não pretendeu equiparar contribuição a imposto. Em seu entender, o dispositivo apenas salientou que essa lei precisa de ser lei complementar, e não estender as demais exigências para os impostos a essas contribuições novas. Assim, acompanhou o relator.

O Min. Nelson Jobim suscitou questão de que a conclusão pela inconstitucionalidade resultaria em informar que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, exceto os avulsos, os diretores e empresários, o que seria inconcebível e violaria o art. 195 da CF/88. Segundo ele, isso estimularia a empresa (sujeito passivo do tributo) a ter trabalhadores avulsos e reduzir o número de relações trabalhistas. Assim, votou também com o relator.

O Min. Ilmar Galvão asseverou que os administradores, avulsos e autônomos não poderia continuar filiados à previdência, desfrutando de seus benefícios, sem a contribuição da empresa, daí porque fora criada a nova contribuição respeitando a

formalidade necessária (lei complementar). Sobre essa nova fonte não incide nenhuma outra contribuição, não havendo afronta ao art. 145 da CF/88. Assim, votou com o relator.

Por fim, o Min. Marco Aurélio estabeleceu a premissa de que o art. 195, incisos e §1º, da CF/88 trazem um rol taxativo de fontes de custeio da previdência e da Seguridade Social. Dividiu os respectivos contribuintes e bases econômicas de incidência para demonstrar que a LC n. 84/1996 não violou referidos dispositivos.

No entanto, salientou que o §4º do art. 195 faz remissão ao art. 154, inciso I, da CF/88 de forma linear e abrangente, reconhecendo que esse dispositivo proíbe também a criação de impostos que sejam cumulativos e que tenham o fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CF/88, norma que também seria estendida às contribuições por conta da remissão supracitada.

O ministro fez questão de registrar que extrai do texto a maior eficácia possível, a despeito da preocupação com a situação financeira da Seguridade Social. Para ele, não há sentido no §4º do art. 195 fazer remissão ao art. 154, I, sem qualquer ressalva, e agora tentar-se limitar o conteúdo apenas ao disposto na parte inicial deste último dispositivo. Seguiu, portanto, o entendimento do Ministro Sepúlveda Pertence.

Decisão:

Declarada a constitucionalidade da LC n. 84/1996 e, portanto, da contribuição social incidente sobre as remunerações dos empresários, autônomos e avulsos.

Abordagem crítica:

A despeito dos bem lançados votos de todos os Ministros, cada qual com sua fundamentação, não restou claro no voto do Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio o motivo de eles terem compreendido que na criação das contribuições está vedada a coincidência de fatos geradores ou bases de cálculo com os de outros impostos. O argumento seria o de literalidade das disposições do art. 154, I, da CF/88, no entanto, quando julgamento dos casos do AFRMM (REs 177.137 e 165.939) os referidos Ministros votaram com o relator sem suscitar, naquela oportunidade, qualquer consideração acerca desse ponto. Isso gera um ponto de inconsistência argumentativa, seja neste ou naquele caso.

Também se verifica que o Min. Nelson Jobim suscitou argumento econômico e consequencialista para defender manutenção da tributação, no sentido de que haveria um grupo da sociedade que não contribuiria para Seguridade Social, a despeito de Constituição determinar que toda a coletividade a financiará.

Outro ponto a se destacar diz respeito à incoerência da Corte quando declarou a inconstitucionalidade da mesma exigência quando formulada com base na Lei n. 7.787/89 (RREE 166.772 e 177.296). Na oportunidade, a Corte seguiu sua postura restritiva, no sentido de que o legislador ordinário não poderia ampliar o conceito de folha de salários, para sujeitar à contribuição social os valores percebidos por empresários, autônomos e avulsos, pois tal exigência não se coadunava com a Constituição. Acrescentou, desnecessariamente para definir a questão, que o legislador fez uso do veículo normativo inadequado, sinalizando que o correto seria a lei complementar, sem, contudo, aprofundar a análise em face do disposto no artigo 154, I, da CF/88.

Isso demonstra a importância de a Corte, ao fundamentar seus julgamentos, antecipar as consequências fáticas e jurídicas que deles podem se originar, aprofundando todas as questões constitucionais relevantes para o sistema jurídico e que sejam cabíveis de apreciação nos limites da demanda submetida.

* * *

27) Caso: Contribuição previdenciária de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviço

Proc.: RE 393.946/MG

REQTE.: P&M INSTALAÇÕES LTDA

ADVDOS.: MÚCIO RICARDO CALEIRO ACERBI E OUTROS

REQDO.:INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

Rel.: Min. Carlos Velloso Órgão: Tribunal Pleno

Data de julg.: 03/11/2004 Publ.: 01/04/2005

Repercussão Geral: Não

Número de referência em outros julgados: 26

Processos com a mesma discussão: RE 603.191, RE 947.732, RE 450.314, RE 602.749 e outros

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Lei 8.212/91, art. 31, com a redação da Lei 9.711/98. I. - Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: obrigação de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subseqüente ao da emissão da

respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra: inocorrência de ofensa ao disposto no art. 150, § 7º, art. 150, IV, art. 195, § 4º, art. 154, I, e art. 148 da CF. II. - R.E. conhecido e improvido.

Questão-chave: *A constitucionalidade material da contribuição paga pela empresa, incidente sobre os rendimentos dos empresários, autônomos e avulsos, sobretudo frente ao que dispõe o art. 195, parágrafo 4º c/c art. 154, inciso I, ambos da CF/88.*

Histórico:

Recurso interposto pelo contribuinte por ofensa aos arts. 153, inciso III, 154, inciso I, 156, inciso III e 195, §4º, todos da CF/88, sustentando a inconstitucionalidade da retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, lançadas contra as empresas cedentes de mão-de-obra, pois representa (i) nova contribuição sem ser hipótese, portanto, de substituição tributária; (ii) ocorrência de efeito confiscatório; (iii) caracterização de empréstimo compulsório sem lei complementar; e (iv) violação aos princípios da equidade na forma de participação do custeio e de exigência de lei complementar.

Argumentos:

O relator do caso compreende que não houve criação de nova fonte de custeio e, portanto, violação ao art. 195, § 4º, da CF/88. Para ele, houve mera técnica de arrecadação do tributo visando a simplificação do recolhimento com base no art. 150, §7º, da CF/88. Por conta disso, ele compreende inexistir criação de nova fonte de custeio ou ofensa à competência residual da União.

Também entendeu inexistir empréstimo compulsório, pois o valor retido é devolvido e, por isso, não há violação ao princípio do não confisco.

O Min. Marco Aurélio, em que pese indicar aceitar a existência de eventual substituição tributária, ponderou que o art. 31 da Lei n. 8.212/1991, após a MP n. 1.663/1998, acabou por introduzir uma nova base de incidência da contribuição que suplanta a folha de salários: nota fiscal emitida pela empresa prestadora de serviços.

Decisão:

O STF, por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio, declarou a constitucionalidade da contribuição de 11% instituída pelo art. 31 da Lei n. 8.212/1991.

Abordagem crítica:

O entendimento do STF foi claramente pragmático, visto que considerou a questão apenas sob a ótica de se tratar de uma mera sistemática de cobrança do tributo e não de efetiva alteração da base de incidência, de folha de salários para valor bruto da nota fiscal ou fatura.

Contudo, nenhum dos votos deteve-se na análise do argumento do contribuinte no sentido de que essa mudança de sistemática, feita no interesse do fisco de simplificar e antecipar sua arrecadação, configurava, em concreto, excesso de tributação, seja porque muitas das vezes o valor retido era superior ao valor devido, seja porque o INSS alongava indevidamente a restituição.

Ou seja, na prática, não se tinha mero regime de arrecadação, mas sim recolhimento do tributo sob uma base alargada em dissonância ao que determina a Constituição, tal como reconhecido pelo Ministro Marco Aurélio, coerente com sua forma de interpretar questões tributárias desse jaez.

Assim, nos parece que a questão jurídica resolvida de modo inconsistente na medida em que se levou em consideração apenas como as coisas deveriam acontecer a partir as previsões normativas, sendo que o contribuinte levou à Corte as consequências práticas da legislação em discussão, o que não deveria ter sido desconsiderado pelo STF na sua concretização da norma constitucional, ainda que o resultado alcançado fosse o mesmo.

* * *

28) Caso: Contribuição previdenciária de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura da prestação de serviço

Proc.: RE 595.838/SP
REQTE.: ETEL ESTUDOS TÉCNICOS LTDA
ADVDOS.: DANIELA LOPOMO BETETO E OUTRO
REQDO.: UNIÃO
Rel.: Min. Dias Toffoli Órgão: Tribunal Pleno
Data de julg.: 23/04/2014 Publ.: 08/10/2014
Repercussão Geral: Sim
Número de referência em outros julgados: 2
Processos com a mesma discussão: 0

Ementa:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico "contribuinte" da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Questão-chave:

É constitucional a modificação da incidência de contribuição sobre a folha para o valor bruto da nota fiscal ou da fatura da prestação de serviço?

Histórico:

Recurso interposto pelo contribuinte por ofensa aos arts. 146, III, alínea c, 150, II, 154, I, 174, §2º, e 195, §4º, todos da CF/88, defendendo a inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei n. 9.786/1999, por criar nova fonte de custeio para a seguridade social em descumprimento ao disposto no art. 195, I, alínea a, da CF/88, pois a contribuição incidiria sobre a pessoa jurídica (Cooperativa), tendo em vista a base de cálculo ser o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Foi suscitado ainda a inobservância do

tratamento diferenciado para o ato cooperativo, nos termos do art. 146, III, alínea c e art. 174, §2º. Por fim, também foi alegado tratamento não isonômico entra cooperativas e as empresas mercantis prestadoras de serviço, pois apenas as cooperativas teriam obrigação de efetuar o recolhimento dessa forma.

Argumentos:

O relator, inicialmente, levou em consideração que a contribuição sobre a folha de salários, antes da EC n. 20/1998, já foi objeto de análise no RE n. 166.772, oportunidade em que foi declarada a inconstitucionalidade do inciso I do art. 3º da Lei 7.787/1989 (contribuição sobre a remuneração de administradores e autônomos), e na ADI 1.102, que declarou a inconstitucionalidade das expressões "autônomos" e "administradores" contidas no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212/1991, oportunidade em que restou consignada a possibilidade de criação de nova fonte de custeio desde que por intermédio de veículo normativo hábil (lei complementar).

Pontuou que a alteração promovida no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/1991 ocorreu na vigência da nova redação do art. 195, I, alínea a, da CF/88, que passou a agregar maior extensão para fins de incidência do tributo sobre a remuneração. Em seu entender, a empresa tomadora foi alçada como contribuinte do tributo, não operando apenas como fonte para fins de retenção e nem recebendo a prestação de serviço por intermédio de pessoas físicas (cooperados).

Para ele, a manutenção do entendimento acerca da prestação de serviços por cooperado é incoerente, pois o conceito de direito privado usado nas regras de competência não pode ser deformado pelo legislador, pois é um limitador para a competência na instituição de tributo (art. 110 do CTN).

Assim, consignou que a cooperativa é a prestadora dos serviços, ainda que estes sejam materializados por atos de seus cooperados, haja vista o regime de solidariedade subjacente (art. 3º, inciso I, da Lei n. 5.574'/1971). Menciona Heleno Taveira Torres para sustentar seu argumento.

Haveria, assim, incongruência entre o fato gerador que origina a obrigação tributária e o vínculo jurídico daí decorrente. Enquanto o fato gerador descrito seria o creditamento de remuneração ao cooperado, o vínculo jurídico é entre a cooperativa de trabalho e os tomadores dos serviços. Também a base de cálculo seria inconstitucional por abranger o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, superando os rendimentos do trabalho para abarcar também a taxa de administração e outras despesas.

O relator ainda registrou *distiguish* em relação ao RE 393.946, pois, no caso concreto, defendeu não haver mera tentativa de estabelecer uma técnica de apuração de tributo, similar ao das empresas contratantes de serviços mediante cessão de mão de obra (art. 31 da Lei n. 8.212/1991), que estabeleceu a possibilidade de retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura, mas sim verdadeira sujeição passiva das tomadoras de serviços.

Por fim, também defendeu a inadequação das normas infralegais que buscaram regulamentar a exclusão de algumas despesas da base de incidência da exação, tendo em vista a violação ao princípio da legalidade estrita, bem como o fato de que, em verdade, a contribuição visou tributar em via transversa o faturamento das Cooperativas, incorrendo em *bis in idem*.

Todos os demais ministros acompanharam o relator.

Decisão:

Por unanimidade, conhecer o recurso extraordinário e, por maioria, dar-lhe provimento para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n. 8.212/1991.

Abordagem crítica:

O julgamento insere-se na esteira dos precedentes da Corte que delimitam a competência tributária da União no ato de criação de novas contribuição à Seguridade Social.

O voto do Ministro Dias Toffoli identifica bem o equívoco do legislador ao pretender tributar os ganhos dos cooperados, mas desconsiderando a atividade (e a remuneração) da cooperativa. Nesse contexto, reconhece que o valor da nota fiscal ou fatura não poderia ser adotado seja porque nele está contido valores devidos à cooperativa, seja porque essa materialidade não se coaduna com a norma constitucional, que autoriza a contribuição sobre a folha ou remuneração.

Faz a devida diferenciação da questão das cooperativas e aquela das intermediadoras de mão-de-obra julgada no RE 393.946/MG, antes comentado, sustentado que não se trata de mera antecipação do valor devido, mas sim da efetiva exigência tributária em desacordo com a previsão constitucional. Ao final, conclui pela inconstitucionalidade da exigência tributária.

Convém ressaltar a seguinte passagem do Ministro Teori Zavascki:

> *(...)* não pode o Judiciário se valer de expedientes de condescendência linguística para legitimar incidências arbitrárias, sob pena de comprometer a essência do próprio Estado Democrático de Direito, que, em matéria tributária,

encontra concretização especial no princípio da legalidade estrita (art. 150, I, da CF).

Tal passagem evidencia a postura restritiva da Corte, reforçando a metodologia de análise consubstanciada na construção conceitual da norma atributiva de competência, seja por intermédio das normas infraconstitucionais, seja por intermédio de elementos da realidade (âmbito da norma) envolvidos na questão.

TED e TAJ:

1) Como o Tribunal Constitucional chega às suas afirmações? Como ele as fundamenta?

Optou-se por analisar esses 8 julgados em conjunto, por se identificar neles semelhanças quanto à questão jurídica tributária que foi alçada ao STF, bem como pela metodologia adotada para concretização das normas. Afinal, discutia a Corte, em geral, a amplitude de termos constitucionais para fins de verificação da validade de normas infraconstitucionais que pretenderam instituir a cobrança de contribuições destinadas à Seguridade Social.

Em geral, deve-se reconhecer que o STF buscou fundamentar suas decisões com razões consistentes, delimitando os conceitos constitucionais a partir do tratamento dado pelo ordenamento jurídico ao longo do tempo, bem como em face da realidade econômica que determinada situação apresenta. Nos casos apreciados, nota-se tendência da Corte em estabelecer diálogos com a doutrina, embora o faça normalmente para dar base às premissas assumidas nos votos, e não com o objetivo de problematizar a questão sob todos os ângulos possíveis, o que incluiria eventuais posições contrárias ou diversas.

Os julgados possuem boa coerência narrativa e normativa, embora não se costume delimitar premissas axiológicas que nortearam a decisão, especialmente quando se assume posturas interpretativas essencialmente restritivas (interpretação gramatical dos signos linguísticos constitucionais) ou, de outro lado, visões excessivamente pragmáticas (abertura conceitual dos signos, que somente seria controlável pelo princípio da razoabilidade, haja vista a necessidade de recursos da União).

Verifica-se consistência e possibilidade de universalização em suas conclusões, tanto é que tem orientado as posições da Corte nos últimos anos essa concretização das normas tributárias tendo por base uma visão mais restrita dos limites criativos da União (RREE 346.084, 240.785, 559.937). Ademais, também se nota, nos casos analisados, certa inconstância quanto à análise das consequências dos julgados, e postura autocontida quanto à possibilidade de a Corte aprofundar questões jurídicas relevantes para o sistema tributário,

mas que não são imprescindíveis para a solução da controvérsia. Tal maneira de concretização da norma tributária, e de construção do sistema jurídico, nos parece inadequada e ineficiente, menos porque permite que novas demandas sejam levadas à Corte, e mais porque o Tribunal, de forma incoerente, deixa de exercer seu papel de conformador do sistema jurídico como protagonista da interpretação da Constituição, deixando a sociedade, muitas vezes por anos, sem sua resposta definitiva sobre determinado assunto cuja solução já poderia ter sido endereçada anteriormente.

Registre-se que não se pretende que o STF julgue fora dos limites da demanda, mas sim que julgue por completo todas as questões submetidas, inclusive aquelas que podem estar implícitas e que são descortinadas no curso do julgamento, mostrando-se relevante para a concretização da normatividade e, por conseguinte, para a racionalidade do sistema jurídico, evitando-se insegurança causadora de situação anti isonômicas.

Claro exemplo dessa postura contida que estamos a criticar são os julgamentos do RE 346.084 (conceito de faturamento) e RE 228.321 (contribuição de empresários, autônomos e avulsos). No primeiro, o Ministro Peluso instigou, sem sucesso, a Corte a estabelecer um conceito de faturamento que definisse a questão para todos os setores da economia, o que daria uma resposta definitiva para as do setor financeiro. Já o RE 228.321 trouxe ao STF questão que surgiu de sua própria argumentação anterior, que, por ter sido desenvolvida insatisfatoriamente no tocante ao uso da lei complementar para criação de contribuições sociais, permitiu a questão jurídica não só se mantivesse em aberto, mas estimulasse nova discussão perante o Judiciário.

Exceção merece ser feita ao Ministro Gilmar Mendes, que apresentou em duas ocasiões argumentos consequencialistas, tanto de ordem econômica e social, haja vista sua preocupação com a perda de recursos relevantes pela Seguridade Social, quanto de ordem jurídica e política, tendo em conta suas previsões de que o legislador certamente criaria novas normas tributárias com a finalidade de cobrir a perda de receitas proporcionada pela decisão do STF

Assim, em conclusão, nota-se que a argumentação do Tribunal, nas questões envolvendo delimitação da competência para União criar contribuições à Seguridade Social e concretização das constitucionais e infraconstitucionais relacionadas, segue padrão interpretativo restritivo, no qual ganham relevância o sentido técnico-jurídico que o ordenamento, a dogmática e a jurisprudência dava ao instituto em análise quando da sua inclusão na Constituição e ao longo do tempo, obstando o alargamento conceitual desses termos pelo legislador infraconstitucional sem que, para tanto, se demonstre evidente

alteração do *status* fático ou jurídico do instituto. Ademais, ainda que de forma inconsistente argumentativamente, percebe-se que a Corte avalia a realidade econômica subjacente ao instituto, buscando verificar se a tributação atinge, de modo razoável, por mais que presumidamente, um signo presuntivo de riqueza ou de aumento patrimonial.

2) Em termos de conteúdo, prossegue, por exemplo, com julgamentos anteriores? Ou ele modifica a sua própria prática? Como isso é sustentado argumentativamente?

Como antecipado na resposta à questão anterior, a análise dos casos envolvendo contribuições destinadas à Seguridade Social demonstrou que a Corte prossegue conforme sua prática argumentativa na concretização das normas constitucionais. O mesmo racional metodológico interpretativo é utilizado pela Corte desde 1994, quando apreciado o RE 166.772.

3) Como o Tribunal trata os dados reais (elementos da realidade social) de seu caso (âmbito material para o âmbito da norma)?

Nos 8 casos analisados, nos parece que foram desenvolvidos elementos do âmbito material e do âmbito da norma (dados reais relevantes para o caso e para a construção da norma). Com efeito, verifica-se que o STF buscou identificar o campo material de aplicação das normas constitucionais (âmbito normativo) vis-à-vis a previsão da legislação ordinária, o que possibilitou à Corte, juntamente com a construção do programa da norma, a concretização mais consistente e coerente da normatividade constitucional.

Destaque deve ser dado para os votos do Ministro Gilmar Mendes, que por duas oportunidades, trouxe fortes argumentos consequencialistas para o debate, tanto de ordem econômica e social (perda de recursos pela Seguridade Social), quanto de índole jurídica e política (inflação legislativa e complexidade do sistema tributário), os quais estão permeados de elementos materiais, seja para a construção do âmbito material em que o caso está envolto, seja para o âmbito normativo relacionado com a construção da norma constitucional (o Ministro considera que o termo constitucional não deve ser interpreta a luz do ordenamento infraconstitucional, mas sim em face da realidade institucional em que inserido).