

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS DE  
DIREITO ADMINISTRATIVO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO –  
IBEDAFT**

***REVISTA DO IBEDAFT***



**ISSN: 2965-2073  
Vol. 6, n. 3 – jul./dez. 2022**

**Publicação semestral oficial do Instituto Brasileiro de Estudos de  
Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT**

**Site: [ibedaft.com.br](http://ibedaft.com.br)  
E-mail: [ibedaft@ibedaft.com.br](mailto:ibedaft@ibedaft.com.br)**



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS DE  
DIREITO ADMINISTRATIVO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO –  
IBEDAFT**

***REVISTA DO IBEDAFT***



**AUTORES DO VOL. 6**

- |                                     |                           |
|-------------------------------------|---------------------------|
| Andrea Medeiros                     | Francisco Pedro Jucá      |
| Antonio Francisco Costa             | José Casalta Nabais       |
| Ariane Shermam                      | Kiyoshi Harada            |
| Carolina Noura de Moraes Rêgo       | Kristian Rodrigo Pscheidt |
| Dircêo Torrecillas Ramos            | Licurgo Mourão            |
| Fabiana Felix                       | Marcelo Kiyoshi Harada    |
| Felipe Santos Costa                 | Mario Frota               |
| Fernando Facury Scaff               | Renan Clemente Gutierrez  |
| Roberto dos Santos Rodrigues Junior |                           |

**Max  
Limonad**  
*desde 1944*

## **Composição do Conselho Editorial**

Coordenador Geral: Francisco Pedro Jucá

Subcoordenador Geral: Marcelo Campos

Coordenadores de Direito Administrativo: Toshio Mukai e Alberto Higa

Coordenador de Direito Financeiro: Kiyoshi Harada

Coordenador de Direito Tributário: Eduardo Marcial Ferreira Jardim

Coordenadora de Direito Constitucional: Maria Cláudia de Carvalho Gallon

### **Membros:**

Adilson Abreu Dallari

Alberto Higa

Antonio Francisco Costa

Dircêo Torrecillas Ramos

Eduardo Marcial Ferreira Jardim

Francisco Pedro Jucá

José Mauricio Conti

Kiyoshi Harada

Marcelo Campos

Marcos Abraham

Maria Claudia Gallon

Maria Sylvia Zanella Di Pietro

Massami Uyeda

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Sydney Sanches

Toshio Mukai

**Obs.: Os artigos publicados não refletem o pensamento da Comissão Editorial da Revista.**

Revista do IBEDAFT: vol. 6, n. 3 / [coordenação Kiyoshi Harada, Francisco Pedro Jucá]

Publicação semestral oficial do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT / - São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

Instituto brasileiro de estudos de direito administrativo, financeiro e tributário – IBEDAFT.

Referências bibliográficas.

ISSN Revista Impressa: 2965-2073

1. Direito - Estudo e ensino. 2. Direito administrativo. 3. Direito Financeiro. 4. Direito tributário. I. Harada, Kiyoshi. II. Jucá, Francisco Pedro.

## **Artigos para a revista semestral do IBEDAFT**

Os interessados poderão encaminhar seus artigos endereçados para Kiyoshi Harada: kiyoshi@haradaadvogados.com.br ou Francisco Pedro Jucá: francisco.juca@trtsp.jus.br obedecidos os seguintes parâmetros:

1 – Textos de 15 a 20 páginas, em papel A4; fonte Times New Roman; tamanho 12; espaçamento entre linhas = 1,5; recuo à esquerda; notas de rodapé, tamanho 10 utilizando-se a mesma fonte.

2 – O Artigo deverá conter:

- a) Título em bilíngue;
- b) Abaixo do título o nome do autor com breve currículo no rodapé;
- c) Resumo em bilíngue;
- d) Palavras chaves em bilíngue;
- e) Sumário em português mediante utilização de algarismo arábico para enumeração dos itens.

3 – Os textos não devem conter negritos, sublinhamentos ou sombreadimentos, devendo utilizar o itálico quando quiser dar destaque à palavra ou à frase.

4 – O envio de artigo implica cessão do direito autoral para sua publicação na Revista do IBEDAFT com exclusividade ou qualquer outro veículo de sua indicação.



# Sumário

<b>Composição do Conselho Editorial .....</b>	4
<b>Estatuto do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT .....</b>	9
<b>Membros da Diretoria e dos Conselhos do IBEDAFT .....</b>	19
- Diretoria .....	19
- Conselho Fiscal .....	19
- Conselho Superior de Orientação .....	20
<b>Quadro de associados do IBEDAFT .....</b>	21
- Associados estrangeiros .....	24
<b>Palavras do Presidente do IBEDAFT .....</b>	25
- <i>Kiyoshi Harada</i>	
<b>Apresentação do Coordenador Geral .....</b>	27
- <i>Francisco Pedro Jucá</i>	

## Artigos:

<b>I</b>	
<b>A realização judicial do Estado de Direito .....</b>	31
- <i>José Casalta Nabais</i>	
<b>II</b>	
<b>Crise financeira do Estado e a responsabilidade fiscal solapada .....</b>	49
- <i>Licurgo Mourão e Ariane Sherman</i>	
<b>III</b>	
<b>Grupo econômico e solidariedade – necessidade de se estabelecer limites para evitar injustiças .....</b>	77
- <i>Felipe Santos Costa e Kristian Rodrigo Pscheidt</i>	
<b>IV</b>	
<b>O fracasso das reformas tributárias pós-88 e a necessária reforma financeira federativa .....</b>	109
- <i>Fernando Facury Scaff</i>	

**V**

- Parecer jurídico sobre cobrança do ICMS .....**.....139  
- *Kiyoshi Harada e Marcelo Kiyoshi Harada*

**VI**

- Poder x Direito no princípio da dignidade da pessoa humana ....**161  
- *Andrea Medeiros e Carolina Noura de Moraes Rêgo*

**VII**

- Extrafiscalidade: promoção de valores constitucionais .....**175  
- *Fabiana Felix Ferreira*

**VIII**

- Reengenharia do Federalismo .....**.....197  
- *Dircêo Torrecillas Ramos*

**IX**

- Horizonte da atuação dos tribunais de contas no contexto  
da nova LINDB .....**.....213  
- *Doris T.P.C. de Miranda Coutinho*

**X**

- A insegurança jurídica no Brasil, promovida pelo Estado-Juiz ...**235  
- *Antonio Francisco Costa*

**XI**

- Consumo sustentável: o consumidor como artífice .....**257  
- *Mario Frota*

**XII**

- Políticas públicas e separação de poderes .....**287  
- *Francisco Pedro Jucá*

**XIII**

- O julgamento dos temas 881 e 885 e o agravamento do  
ambiente tributário nacional .....**305  
- *Renan Clemente Gutierrez e Roberto dos Santos Rodrigues Junior*

# **ESTATUTO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS DE DIREITO ADMINISTRATIVO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO – IBEDAFT**

## **CAPÍTULO I Da denominação, Sede, Fins e Duração**

**Art. 1º** - O Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário, conhecido pela sigla IBEDAFT, fundado em 13 de setembro 2019, é uma associação civil sem finalidade lucrativa, com prazo indeterminado de duração que congrega preponderantemente professores, juristas, acadêmicos e bacharéis em Direito.

**Art. 2º** - O IBEDAFT tem sede e foro na Capital do Estado de São Paulo, à rua Domingos de Moraes, nº 2.781, cj. 610, sala 08, podendo promover eventos acadêmicos de natureza nacional ou internacional, no âmbito de suas finalidades.

**Art. 3º** - São fins do IBEDAFT:

I – congregar expoentes do direito administrativo, financeiro e tributário proporcionando-lhes condições de produtividade e livre debate de ideias;

II – zelar pela sustentação do primado do Direito e da Justiça;

III - pesquisar institutos jurídicos com vistas ao estudo aprofundado nas áreas do Direito Administrativo, Financeiro e Tributário e sob o prisma multidisciplinar;

IV - propiciar visão prática do Direito, voltada para a gestão pública e empresarial;

V - promover, além de outras atividades similares, seminários, conferências, palestras, cursos, congressos, painéis, ciclos e fóruns de debates sobre problemas jurídicos em geral, e, especialmente, sobre os temas ligados ao Direito Administrativo, Financeiro e Tributário;

VI - prestar serviços à comunidade em áreas de cunho jurídico e cultural;

VII- colaborar com as instituições de ensino superior e com os órgãos ou entidades pertinentes aos operadores do direito em geral;

VIII – colaborar com o Poder Público no aperfeiçoamento da ordem jurídica, ofertando estudos e pareceres sobre anteprojetos legislativos de elevada repercussão na sociedade;

IX - publicar livros, periódicos e boletins por qualquer um dos meios de publicação para divulgar os eventos do IBEDAFT e os trabalhos científicos de seus associados e colaboradores.

Art. 4º. O IBEDAFT não remunera Conselheiros, Diretores ou associados em razão do exercício do cargo, nem distribui parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou de participação nos resultados. Seus recursos serão aplicados integralmente no País, na consecução dos objetivos institucionais. Suas receitas e despesas serão escrituradas em livro revestido de formalidades legais.

Art. 5º. Nenhum Conselheiro, Diretor ou associado do IBEDAFT responde, ainda que subsidiariamente, por obrigações contraídas em nome da entidade.

## **CAPÍTULO II**

### **Dos sócios**

Art. 6º - O IBEDAFT será constituído por número ilimitado de sócios, distribuídos entre as categorias de associados:

Efetivos;

Correspondentes;

Honorários;

Beneméritos, e

Remidos.

Art. 7º - Efetivo é o associado, bacharel em Direito, que tenha sua proposta de admissão aprovada.

Art. 8º - Correspondente é o associado, que embora não seja bacharel em Direito, venha a ter sua proposta aprovada.

Art. 9º - Honorário é a pessoa que, por ter prestado relevantes serviços à humanidade, à causa pública, ou ao IBEDAFT, venha merecer tal título.

Parágrafo único - Os ex-Presidentes do IBEDAFT passam integrar automaticamente a categoria de sócio honorário.

Art. 10 - Benemérito é a pessoa física ou jurídica, que houver prestado relevantes serviços ao IBEDAFT ou que lhe tenha feito doação de valor apreciável.

Art. 11 - Remido é o associado efetivo ou correspondente, com idade mínima de 60 (sessenta) anos, que o requerer, comprovando o recolhimento equivalente a 20 (vinte) ou mais contribuições anuais em vigor.

Art. 12 - Ao sócio efetivo, sem prejuízo dos direitos que lhe cabem, poderá ser conferido o título de sócio honorário ou benemérito.

## **CAPÍTULO III**

### **Dos Direitos e Deveres dos Sócios**

Art. 13 - São direitos dos sócios efetivos e correspondentes:

- a) votar e ser votado;
- b) propor a admissão e a exclusão de sócios;
- c) tomar parte nas assembleias gerais, apresentando, discutindo e votando propostas;
- d) representar e apresentar sugestões à Diretoria e ao Conselho Superior de Orientação e no aperfeiçoamento das finalidades por estes visadas;
- e) apresentar, discutir e votar teses e trabalhos jurídicos nas reuniões convocadas para tal fim;
- f) utilizar-se de todos os serviços prestados pelo IBEDAFT, podendo a Diretoria cobrar tarifas de serviços especiais, desde que ofereça preferência e vantagens ao sócio em concorrência com o não sócio.
- g) participar de todas as atividades realizadas pelo IBEDAFT.

Parágrafo único - Somente o sócio quite com a Tesouraria poderá gozar dos direitos acima especificados.

Art. 14 - São direitos dos demais sócios:

- a) apresentar trabalhos jurídicos e propostas de caráter científico;
- b) utilizar-se de todos os serviços normalmente prestados pelo IBEDAFT;
- c) participar de todas as atividades promovidas pelo IBEDAFT.

Art. 15 - São deveres dos sócios:

- a) aceitar e exercer, salvo justo motivo, os encargos e funções para as quais for eleito ou nomeado;
- b) pagar pontualmente as contribuições e tarifas fixadas pelo IBEDAFT;
- c) acatar as deliberações emanadas dos órgãos competentes do IBEDAFT.

## **CAPÍTULO IV**

### **Da Admissão, Demissão e Exclusão de Associados**

Art. 16 - A admissão de sócio efetivo ou correspondente será proposta por dois sócios, quites com as obrigações sociais, e submetidas à apreciação da Diretoria. A proposta de sócio honorário ou benemérito será feita pela Diretoria e aprovada pelo Conselho Superior de Orientação.

Parágrafo único - A proposta recusada não poderá ser objeto de nova apreciação, senão decorridos 3 (três) anos, a contar da data da rejeição.

Art. 17 - O sócio que não mais desejar continuar associado deverá endereçar carta à Secretaria do IBEDAFT, solicitando sua demissão, a qual será

homologada pela Diretoria em sua primeira reunião, desde que o sócio solicitante esteja quite com as suas obrigações.

Art. 18 - O associado está sujeito à aplicação das penas de advertência, suspensão e exclusão, segundo a gravidade da infração que cometer.

§ 1º - Será aplicada a pena de advertência ao associado que transgredir os dispositivos deste Estatuto ou praticar ato censurável, ou faltar com o decoro profissional.

§ 2º - Será aplicada pena de suspensão, não superior a um ano, ao associado que reincidir na falta pela qual tenha sido advertido, ou desacatar deliberações da Diretoria, do Conselho Superior de Orientação ou da Assembleia Geral do IBEDAFT.

§ 3º Será aplicada a pena de exclusão ao associado que:

- a) estiver inadimplente da obrigação de pagar a contribuição anual de que trata o art. 15, letra b;
- b) reincidir em falta pela qual haja sido suspenso;
- c) desmoralizar-se publicamente por qualquer ato ou forma de comportamento.

## **CAPÍTULO V** **Da Administração Social**

Art. 19 - O exercício social coincide com o ano calendário, encerrando-se em 31 de dezembro de cada ano.

Art. 20 - São órgãos da administração:

- a) Diretoria;
- b) Conselho Superior de Orientação;
- c) Assembleia Geral.

### **Secção I** **Da Diretoria**

Art. 21 - A Diretoria é composta por 8 (oito) membros, eleitos pela Assembleia Geral, dentre os sócios efetivos, no gozo de seus direitos, a saber:

Presidente;

3 Vice-Presidentes sem denominação específica;

Secretário-Geral;

1º Secretário;

Tesoureiro Geral; e

e 1º Tesoureiro.

§ 1º - O mandato da Diretoria será de 4 (quatro) anos, sendo permitida a reeleição ou recondução de seus membros.

§ 2º - Compete à Diretoria:

- a) a administração do IBEDAFT e o desenvolvimento das atividades tendentes à consecução de seus objetivos;
- b) a fixação das contribuições devidas pelas diversas categorias de sócios e o estabelecimento de tarifas por serviços prestados pelo IBEDAFT;
- c) a criação de departamentos cujos diretores serão também nomeados pelo Presidente;
- d) a elaboração de previsão orçamentária a ser submetida à apreciação do Conselho Superior de Orientação.
- e) demais atribuições que forem incumbidas pela Assembleia Geral.

§ 3º - A Diretoria reunir-se-á mensalmente, independentemente de convocação, em dias da semana a serem fixados em cada exercício e extraordinariamente sempre que convocado pelo Presidente ou por 4 (quatro) Diretores.

Art. 22 - Serão sempre necessárias 2 (duas) assinaturas dos membros da Diretoria para vincular o IBEDAFT, sendo obrigatoria a do Presidente.

Art. 23 - Incumbe ao Presidente:

- a) dirigir os trabalhos do IBEDAFT;
- b) representar judicial e extrajudicialmente, ativa e passivamente, o IBEDAFT;
- c) convocar e instalar a Assembleia Geral, bem como convocar e presidir as reuniões da Diretoria;
- d) emitir voto comum e de desempate quando necessário.

Art. 24 - É atribuição do Vice-Presidente substituir o Presidente em sua ausência ou impedimento, sem prejuízo da execução de outras tarefas que lhe forem cometidas pelo Presidente.

Art. 25 - Compete ao Secretário-Geral assessorar o Presidente na condução das atividades do IBEDAFT, bem como executar as tarefas específicas, lavrando as atas das reuniões de Diretoria e cuidar de sua correspondência.

Art. 26 - Ao 1º Secretário incumbe substituir o Secretário-Geral em sua ausência ou impedimento, sem prejuízo da execução de outras tarefas que lhe forem cometidas pelo Presidente.

Art. 27 - É atribuição do Tesoureiro-Geral gerir o patrimônio do IBEDAFT, particularmente receber e dar quitação de contribuições dos sócios e atender as despesas necessárias, mantendo a escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades legais, capazes de assegurar sua exatidão.

Art. 28 - Ao 1º Tesoureiro incumbe substituir o Tesoureiro-Geral em sua ausência ou impedimento, sem prejuízo da execução de outras tarefas que lhe forem cometidas pelo Presidente.

## **Secção II** **Do Conselho Superior de Orientação**

Art. 29 - O Conselho Superior de Orientação é constituído por 25 (vinte e cinco) membros eleitos em Assembleia Geral Ordinária, dentre os sócios efetivos e correspondentes, no gozo de seus direitos, com mandato de 4 (quatro) anos.

§ 1º - A eleição de sócios correspondentes para os cargos de conselheiro efetivo e suplente fica limitada a 1/5 (um quinto) de seus membros efetivos e suplentes, ou sejam, a dois membros efetivos e um suplente.

§ 2º - O Conselho Superior de Orientação terá um Presidente, um Vice-Presidente e um Secretário, que serão escolhidos dentre os seus próprios membros.

§ 3º - Compete ao Conselho Superior de Orientação:

- a) promover a orientação científica na realização de estudos com vistas ao desenvolvimento das atividades do IBEDAFT;
- b) formular propostas, pareceres, estudos ou recomendações à Diretoria visando o aprimoramento das atividades do IBEDAFT;
- c) supervisionar as atividades da Diretoria e homologar a proposta de sócio honorário ou benemérito;
- d) autorizar a Diretoria a contrair obrigação que não se enquadre nos limites da previsão orçamentária anual;
- e) autorizar a Diretoria a alienar bens ou onerar móveis e imóveis do patrimônio social;
- f) aprovar a previsão orçamentária;
- g) propor a Assembleia Geral a dissolução do IBEDAFT se verificar a impossibilidade de consecução de seus objetivos;
- h) deliberar sobre alteração dos estatutos sociais, elaborando a proposta respectiva a ser submetida à apreciação da Assembleia Geral.

§ 4º - O Conselho Superior de Orientação reunir-se-á anualmente, mediante prévia convocação de seu Presidente, e, extraordinariamente sempre que convocado por seu Presidente, pelo Presidente da Diretoria ou por 8 (oito) Conselheiros, pelo menos.

§ 5º - O Conselho funcionará com a presença de no mínimo, 6 (seis) conselheiros, deliberando pela maioria dos presentes, salvo as demais hipóteses previstas nestes estatutos.

§ 5º - É incompatível o exercício das funções de Conselheiro com as de Diretor eleito.

### **Secção III Da Assembleia Geral**

Art. 30 - A Assembleia Geral é o órgão soberano do IBEDAFT e é composto por sócios efetivos e correspondentes.

§ 1º - A Assembleia Geral Ordinária reunir-se-á anualmente para apreciação do relatório de atividades da Diretoria e do balanço referente ao exercício findo, e quadrienalmente, no mês da fundação, para eleição dos membros da Diretoria e do Conselho Fiscal e do Conselho Superior de Orientação.

§ 2º - As Assembleias Gerais Ordinárias deverão realizar-se na segunda quinzena do mês de janeiro.

Art. 31 - As Assembleias Gerais Extraordinárias reunir-se-ão quando convocadas pelo Presidente do Conselho ou da Diretoria, ou por solicitação de 6 (seis) membros do Conselho Superior de Orientação, ou ainda por um quinto dos sócios com direito a votos, só podendo deliberar sobre assuntos expressamente mencionados na convocação.

Art. 32 - As Assembleias Gerais serão convocadas com antecedência mínima de 3 (três) dias, por carta, telefone, e-mail, ou edital publicado em jornal ou afixado na sede.

§ 1º - A instalação da Assembleia Geral, em primeira convocação dar-se-á com a presença de 2/3 (dois terços), pelo menos, dos sócios, instalando-se em segunda convocação, realizável meia hora após, com qualquer número de sócios presentes.

§ 2º - Para a deliberação a que se referem as letras d, e e f do art. 33 será exigido o voto concorde de dois terços dos presentes à assembleia especialmente convocada para esse fim, não podendo ela deliberar, em primeira convocação, sem a maioria absoluta dos associados, ou com menos de um terço nas convocações seguintes.

Art. 33 - Compete a Assembleia Geral:

- a) eleger a mesa diretora dos trabalhos;
- b) eleger os membros da Diretoria, do Conselho Superior de Orientação e do Conselho Fiscal;
- c) apreciar as contas da Diretoria;
- d) alterar os estatutos conforme proposta feita pelo Conselho Superior de Orientação (art. 29, § 3º, letra "g");
- e) deliberar sobre a dissolução do IBEDAFT se houver prévio parecer favorável do Conselho Superior de Orientação e destino do acervo soci-

- al, devendo o patrimônio, em qualquer caso, ter o destino previsto no parágrafo único, do artigo 36;
- f) destituir os membros da Diretoria, do Conselho Superior de Orientação ou do Conselho Fiscal;
  - g) manifestar-se sobre todos os assuntos que lhe sejam submetidos.

## **CAPÍTULO V** **Do Conselho Fiscal**

Art. 34 - Ao Conselho Fiscal competirá fiscalizar a atividade do IBEDAFT e exarar parecer sobre os balanços apresentados pela Diretoria.

Art. 35 - O Conselho Fiscal será composto por 3 (três) Conselheiros e 3 (três) Suplentes, com mandato de 4 (quatro) anos.

## **CAPÍTULO VI** **Do Patrimônio**

Art. 36 - Constituem o patrimônio do IBEDAFT as doações e as subvenções eventualmente concedidas, os proveitos decorrentes das atividades culturais e das publicações realizadas e as contribuições oficiais ou particulares dos sócios, assim como os valores, livros, objetos e quaisquer bens que venham pertencer ao IBEDAFT.

Parágrafo único - No caso de extinção do IBEDAFT, transferir-se-á o seu patrimônio para a Fundação Álvares Penteado, ou a estabelecimento de ensino congêneres, ou para qualquer outra entidade de natureza científica.

## **CAPÍTULO VII** **Disposições Gerais**

Art. 37 - Consideram-se sócios fundadores todos os que subscreveram a ata de fundação do IBEDAFT.

Art. 38 - Os casos omissos serão resolvidos pelo Conselho Superior de Orientação.

## **CAPÍTULO VIII** **Disposições Transitórias**

Art. 39 - O primeiro mandato dos Conselheiros, dos membros da Diretoria e dos Conselhos Consultivo e Fiscal terminará no ato de eleição de seus su-

cessores, o que ocorrerá na Segunda quinzena de janeiro de 2023, ficando os Diretores e membros do Conselho Superior de Orientação e Fiscal em exercício nos seus cargos até a efetiva substituição.

Art. 40 – A Diretoria, mediante proposta do Conselho Superior de Orientação poderá instituir as seguintes premiações a serem outorgadas a administrativistas, financistas e tributaristas que se destacarem no cenário jurídico:

- a) Prêmio Hely Lopes Meireles;
- b) Prêmio Aliomar Baleeiro;
- c) Prêmio Rubens Gomes de Sousa.



# **Diretoria e Conselho Fiscal do IBEDAFT**

**Quadriênio 2019-2023**

## **Diretoria**

---

Presidente – Kiyoshi Harada  
1º Vice-Presidente – Marcelo Campos  
2º Vice-Presidente – Toshio Mukai  
3º Vice-Presidente – Eduardo Marcial Ferreira Jardim  
Secretário-Geral – Fabiane Louise Taytie  
Primeiro Secretário – Maria Cláudia de Carvalho Gallon  
Tesoureiro Geral – Jennifer Pereira Simão Verospi  
1º Tesoureiro – Solange Mesquita

## **Conselho Fiscal**

---

### **Efetivos:**

1 - Marcelo Kiyoshi Harada  
2 - Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques  
3 - Marcelo Borlina Pires

### **Suplentes:**

1 - Alberto Higa  
2 - Diógenes de Brito Tavares  
3 - Daniel Geoffroy

## **Membros do Conselho Superior de Orientação**

---

- 1 - Adilson Abreu Dallari
- 2 - Antonio Francisco Costa
- 3 - Doris de Miranda Coutinho
- 4 - Edson Simões
- 5 - Eduardo Tuma
- 6 - Elival da Silva Ramos
- 7 - Everardo Maciel
- 8 - Felícia Ayako Harada
- 9 - Fernando Facury Scaff
- 10 - Francisco Pedro Jucá
- 11 - Francisco Rezek
- 12 - Ivette Senise Ferreira
- 13 - José Maurício Conti
- 14 - Léo da Silva Alves
- 15- Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
- 16 - Luiz Gonzaga Bertelli
- 17 - Marcos da Costa
- 18 - Maria Sylvia Zanella Di Pietro
- 19- Marilene Talarico Martins Rodrigues
- 20 - Massami Uyeda
- 21 - Paulo de Barros Carvalho
- 22 - Regis Fernandes de Oliveira
- 23 - Roque Antonio Carrazza
- 24 - Ruy Martins Altenfelder Silva
- 25 - Sydney Sanches

## **Quadro de associados do IBEDAFT**

---

1. Adilson Abreu Dallari
2. Agostinho Toffoli Tavolaro
3. Alberto Shinji Higa
4. Alfredo Portinari Greggio Luente Maranca
5. Aline Aparecida da Silva Tavares
6. Antonio Francisco Costa
7. Antonio Urbino Penna Jr.
8. Arthur Bezerra de Souza Junior
9. Betina Treige Grupenmacher
10. Bonfilio Alves Ferreira
11. Carlos Figueiredo Mourão
12. Carlos Roberto de Alckmin Dutra
13. Carmen Silvia Válio de Araujo Martins
14. Christianne de Carvalho Stroppa
15. Cleide Regina Furlani Pompermaier
16. Daniel Geoffroy
17. Daniel Oliveira Matos
18. Di Bonetti
19. Diógenes de Brito Tavares
20. Dircêo Torrecillas Ramos
21. Doris Terezinha Pinto Cordeiro de Miranda Coutinho
22. Edilberto Carlos Pontes Lima
23. Edson Emanoel Simões
24. Eduardo Marcial Ferreira Jardim
25. Eduardo Sérgio Sousa Medeiros
26. Eduardo Tuma
27. Elisabeth Libertuci
28. Elival da Silva Ramos
29. Érico Della Gatta
30. Esther Seiko Yoshinaga
31. Everardo de Almeida Maciel
32. Fabiane Louise Taytie
33. Felicia Ayako Harada
34. Fernando Barboza Dias

35. Fernando Facury Scuff
36. Fernando Fracari Vargas
37. Filipe Piazzi Mariano da Silva
38. Flávio Garcia Cabral
39. Francisco Pedro Jucá
40. Francisco Rezek
41. Gustavo Andre Muller Brigagão
42. Hamilton Dias de Souza
43. Helcio Honda
44. Heleno Taveira Torres
45. Hélio José Machado
46. Henrique Nelson Calandra
47. Igor Mauler Santiago
48. Ivette Senise Ferreira
49. Jane Cleide Alves da Silva
50. Jennifer Pereira Simão Verospi
51. Jo Tatsumi
52. José Bazilio Teixeira Marçal
53. José Mauricio Conti
54. José Renato Nalini
55. José Soares Ferreira Aras Neto
56. Josinaldo Leal de Oliveira
57. Juarez Arnaldo Fernandes
58. Kiyoshi Harada
59. Kristian Rodrigo Pscheidt
60. Laercio Guerra Silva
61. Léo da Silva Alves
62. Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
63. Luis Antonio Flora
64. Luiz Fernando Ferraz de Rezende
65. Luiz Gonzaga Bertelli
66. Luiz Henrique Sormani Barbugiani
67. Marcelo Baptistini Molero
68. Marcelo Borlina Pires
69. Marcelo Campos
70. Marcelo Kiyoshi Harada

71. Marcio Ferraz Nunes
72. Marcos da Costa
73. Marcus Abraham
74. Maria Claudia de Carvalho Gallon
75. Maria Garcia
76. Maria Sylvia Zanella Di Pietro
77. Marilene Talarico M. Rodrigues
78. Massami Uyeda
79. Massami Uyeda Junior
80. Michel Temer
81. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
82. Patricia Mayumi Murakami
83. Paulo Ayres Barreto
84. Paulo de Barros Carvalho
85. Rafael Albertoni Faganello
86. Raphael Silva Rodrigues
87. Regis Fernandes de Oliveira
88. Renan Clemente Gutierrez
89. Renato Akira Shimmi
90. Rita De Cássia De França Carneiro Agra
91. Ronaldo Chadid
92. Roque Antonio Carrazza
93. Ruy Martins Altenfelder Silva
94. Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques
95. Sebastião Helvecio Ramos de Castro
96. Solange Mesquita
97. Sydney Sanches
98. Sylvio Toshiro Mukai
99. Talita Pimenta Félix
100. Thiago Glucksman de Lima
101. Toshio Mukai
102. Wagner Seian Hanashiro
103. Walter Carvalho Monteiro Britto
104. Waneska Leticia dos Santos Fragoso Sarmento

## **Associados estrangeiros**

---

1. Ana Claudia Barbuda
2. Carlo Bosna
3. Clareth José Munive Meek
4. Daniel Terrón Santos
5. Fernando Rey Martínez
6. Guillermo Orozco Pardo
7. Jorge Manuel Moura Louveiro de Miranda
8. José Casalta Nabais
9. José María Lago Montero
10. Juan Fernando Durán Alba
11. Mário Ângelo Leitão Frota
12. Marta Morillas Fernández
13. Raffaele Chiarelli
14. Ricardo Jorge Klass
15. Tiago Serrão

## PALAVRAS DO PRESIDENTE DO IBEDAFT



*Kiyoshi Harada, Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT.*

Neste quarto ano de fundação do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT – estamos procedendo ao lançamento do volume VI da sua Revista semestral.

Contém 13 artigos versando sobre temas relevantes de direito constitucional, administrativo, financeiro e tributário escritos por renomados juristas brasileiros e estrangeiros.

Durante o segundo semestre de 2022 o IBEDAFT realizou o seu 2º Simpósio Internacional de Direito Público com a participação de palestrantes nacionais e estrangeiros.

No final do ano de 2022 foram homenageados com a outorga do título “Jurista de destaque de 2022” os seguintes juristas: Adilson Abreu Dallari, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Léo da Silva Alves, Robson Maia e Ministro Sydney Sanches.

Trata-se de uma realização anual do IBEDAFT em parceria com a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo.

A relativização de coisa julgada pelo STF foi exaustivamente debatida em uma live pelos professores Kiyoshi Harada, Eduardo Alvim, Eduardo Jardim e Marcelo Campos, atuando como moderador o Dr. Marcelo Kiyoshi Harada. Houve condenação unânime dos debatedores àquela decisão da Corte Suprema que concluiu no sentido de que a deci-

são pela constitucionalidade da CSLL nos idos de 2007 impactou automaticamente a coisa julgada em sentido contrário, sendo devida aquela contribuição social desde então, respeitados os princípios da irretroatividade, anterioridade e da nonagesimidade. A novidade é que isso só foi proclamado no julgamento de dois recursos extraordinários, sob a sistemática de repercussão geral, realizado no dia 8-2-2023, isto é, 16 anos depois.

O site do IBEDAFT vem publicando semanalmente textos de autoria dos associados abarcando as questões práticas nas áreas do direito público.

Estamos preparando o 3º Simpósio Internacional de Direito Público, a realizar-se no primeiro semestre de 2023.

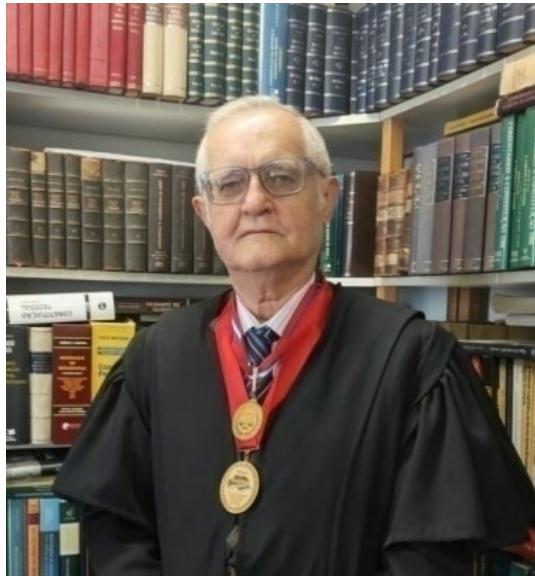
Por fim, demos início a divulgação para inscrição de advogados jovens nos concursos de monografias de Direito Administrativo, de Direito Financeiro e de Direito Tributário a realizar-se no corrente ano, premiando os vencedores de cada concurso monográfico, com o Prêmio Hely Lopes Meireles, Prêmio Aliomar Baleeiro e Prêmio Rubens Gomes de Souza, respectivamente.

Com o apoio do corpo diretivo, conselheiros e associados prosseguiremos dinamizando as atividades do IBEDAFT.

Muito obrigado a todos pela valiosa colaboração.

Kiyoshi Harada  
Presidente do IBEDAFT

## **Apresentação do Coordenador Geral da Revista**



*Francisco Pedro Jucá, Sócio-fundador e Conselheiro  
do IBEDAFT e Coordenador Geral da Revista*

Com indisfarçável orgulho o IBEDAFT, obra do talento e generosidade do Jurista Kiyoshi Harada, que com seu poder de aglutinação e liderança natural, apresenta à comunidade jurídica do número 6 da REVISTA DO IBEDAFT.

O IBEDAFT nasceu com o propósito de reunir juristas e somar esforços e talentos para oferecer contribuição permanente ao estudo do direito, ao avanço da ciência jurídica e ao aprimoramento das instituições. Vem cumprindo suas finalidades com sobejá qualidade e eficiência, já realizou dois Congressos Internacionais de Direito Público, reunindo especialistas nacionais e estrangeiros, e, já tem em curso os trabalhos para a realização este ano do terceiro. É preciso mencionar que estas iniciativas importantes vêm num crescendo, evoluindo a cada ano.

Desenvolve também o esforço de, em conjunto com a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, através do Ilustre Deputado Paulo Corrêa Junior, valorizar os Juristas de São Paulo que se destacam ao longo do ano, perenizando o ingente trabalho desenvolvido para evolução e aperfeiçoamento do Direito e das Instituições.

Desde o começo vem mantendo, com absoluta regularidade a publicação da REVISTA DO IBEDAFT, oferecendo contribuição substancial à Ciência Jurídica através de artigos e contribuições de Juristas de escol, do Brasil e do Exterior, oportunizando o fluxo e intercâmbio de ideias e de estudos, trazendo à luz reflexões relevantes convidando à reflexão e debate da comunidade jurídica.

O trabalho liderado por Kiyoshi Harada nasceu vitorioso e fadado ao sucesso, prêmio natural do esforço e tenacidade do grupo liderado pelo importante publicista.

Como se referiu antes, chegamos ao 6º número da Revista do IBEDAFT, que segue na missão relevante de oferecer a todos estudos jurídicos de qualidade e excelência.

Neste 6º volume, o Prof. José Casalta Nabais, da vetusta Universidade de Coimbra, oferece abordagem ao tema: A realização judicial do Estado de Direito na tributação; o também Jurista Português Mário Frota autoridade reconhecida no ramo do consumerismo brinda os leitores com importante trabalho sobre: Consumo Sustentável: o consumidor como artífice.

O jurista Licurgo Mourão e a Assessora Ariane Shermam, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais apresentam o substancial estudo: Crise Financeira do Estado e a Responsabilidade Fiscal Solapada. Estudando a Extrafiscalidade: promoção dos valores constitucionais, contribui a jurista Fabiana Félix Ferreira; e os Juristas paranaenses Felipe Santos Costa e Kristian Rodrigo Pscheidt contribuem com o importante estudo: Grupo Econômico e solidariedade: a necessidade de se estabelecer limites para evitar injustiças.

A Conselheira do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins Doris T.P.C. de Miranda Coutinho enfrenta com brilho o tema Horizonte de atuação dos Tribunais de Contas no contexto da nova LINDB. O eminente jurista e Professor Titular da FADUSP Fernando Facury Scuff brinda o leitor com mais uma brilhante contribuição sobre O fracasso das reformas tributárias pós-88 e a necessária reforma financeira federativa. O reconhecido jurista baiano Antônio Francisco Costa nos traz o estudo A Insegurança jurídica no Brasil, promovida pelo Estado-Juiz.

As juristas Andrea Medeiros e Carolina Noura de Moraes Rego oferecem a importante contribuição sobre o tema: Poder x Direito no princípio da dignidade da pessoa humana; o reconhecido jurista Dircêo Torrecillas Ramos oferece a preciosa e rica contribuição estudando a Reengenharia do Federalismo; e os juristas Renan Clemente Gutierrez e Roberto dos Santos Rodrigues Junior abordam a relevante questão intitulada O julgamento dos temas 881 e 885 e o agravamento do ambiente tributário nacional. O Coordenador da Revista modestamente oferece reflexão sobre Políticas Públicas e Separação de Poderes.

Arrematando com chave de ouro a publicação, o Presidente do IBEDAFT, Jurista Professor Kiyoshi Harada e o Ilustre Advogado Marcelo Kiyoshi Harada, honram a Revista com um brilhante estudo em forma de Parecer sobre Cobrança do ICMS.

Mesmo reconhecendo que muito ainda há a ser feito, e que a missão e caminhada do IBEDAFT ainda está em seu início, é mister reconhecer bastante está feito e vem sendo feito, grande é o esforço, muito é o trabalho, mas a obra e o estímulo caloroso do nosso Mestre Kiyoshi compensam largamente, e estimulam prosseguir com cada vez mais afinco.

Insisto, não se trata de uma leitura aconselhável ou sugerida, mas, ouso afirmar, necessária para todos quantos cultuam e se ocupam do Direito Público, e têm o empenho e compromisso na construção de dias melhores para todos. Isto é contribuir para o bem comum, tão caro, que tem sido o compromisso de cidadania de todos quantos tem o orgulho justificável de ajudar a fazer, com Kiyoshi, o Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT

Francisco Pedro Jucá  
Coordenador da Revista do IBEDAFT



# I

## A realização judicial do estado de direito na tributação

*The judicial realization of the rule of law in taxation*

**José Casalta Nabais\***

**RESUMO:** O autor reflete sobre como os tribunais realizam o estado de direito na tributação. Depois de dar conta do significado do estado fiscal enquanto equilíbrio virtuoso entre o mercado e o estado, analisa a defesa dos contribuintes pelos tribunais nacionais, de um lado, e pelos tribunais europeus (TEDH e TJUE). Conclui que estes últimos, apesar do seu âmbito limitado de atuação, proporcionam uma proteção mais eficaz aos contribuintes.

**ABSTRACT:** The article reflects on the role of courts in upholding the rule of law in tax matters. It starts by presenting the distinctive features of the Fiscal State and its potential to bring about a virtuous balance between free market and government intervention. Further, it analyses the role and actual performance of both national and European (ECHR and CJEU) courts in protecting taxpayers rights, concluding that the latter, in spite of their limited scope, offer more effective protection.

**PALAVRAS-CHAVE:** mercado, estado fiscal, defesa dos contribuintes, tribunais nacionais, tribunais europeus

**KEYWORDS:** Market – Fiscal State – Taxpayers rights – National courts – European Courts

**SUMÁRIO:** I. O estado fiscal via de financiamento do estado: 1. Sentido do estado fiscal; 2. O alcance: o mercado e o estado; II. A defesa judicial dos contribuintes: 3. Os atores tributários; 4. O papel dos tribunais nacionais e europeus: 4.1. A defesa dos contribuintes pelos tribunais nacionais; 4.2. A defesa dos contribuintes pelos tribunais europeus; III. Conclusão

Vamos fazer algumas reflexões sobre a realização do estado de direito pelos tribunais em sede da tributação – o domínio matriz da ação do estado no que respeita ao funcionamento econômico-financeiro

---

\* Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

das sociedades contemporâneas. Por outras palavras, vamos responder à questão: em que medida a ação dos tribunais, nacionais e europeus, vem contribuindo para assegurar os direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes.

O que implica que começemos por aludir ao contexto em que a resposta à questão pode ter lugar, isto é, ao quadro que nos permita ter uma ideia do lugar verdadeiramente institucional que o estado, os contribuintes e os tribunais ocupam na dinâmica da tributação.

## **I. O ESTADO FISCAL COMO VIA DE FINANCIAMENTO DO ESTADO**

---

E a primeira ideia a convocar é a de que estamos perante um estado fiscal. Um tipo de estado de que importa dar conta do seu sentido, como forma mais lograda de sustentação financeira das comunidades estaduais modernas, e do seu alcance, como especialmente revelador do específico lugar das pessoas, do mercado e do estado nessas comunidades e da dinâmica dialética que informe a sua atuação.

### **1. Sentido do estado fiscal**

---

Não constitui novidade que os estados atuais, do ponto de vista do seu financiamento, são estados fiscais<sup>1</sup>. Significa um estado financiando basicamente através de impostos, e não com base em outros tributos ou outros tipos de receitas. O que exclui tanto o *estado patrimonial*, que constituiu a forma de financiamento do estado na Idade Média, assente nos rendimentos proporcionados pelos bens do Monarca ou da Coroa, como o *estado empresarial* que, tendo tido expressão no estado iluminista, se concretizou sobretudo, nos estados socialistas do século XX. Duas formas de estado que, no essencial, assentam no autofinanciamento decorrente de uma economia dirigida e dominada pelo próprio estado.

Diversamente, no estado fiscal, temos fundamentalmente um hétero-financiamento concretizado na figura dos impostos, inerente a uma sociedade econômica autônoma, cujo funcionamento assenta numa economia de mercado ou economia livre. O que se tem expressão eloquente na célebre afirmação de *Olivier Wendell Holmes*: «os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada»<sup>2</sup>. Assim os impostos

---

<sup>1</sup> Sobre a ideia de estado fiscal, NABAIS, (1998), p. 191 e ss.

<sup>2</sup> Para uma visão do que têm sido os impostos ao longo da história, v. ARDANT (1965), e (1971 e 1972), e ADAMS (1999).

são o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado, pagamos por termos a sociedade que temos.

Mas a exclusão de um estado patrimonial ou de um estado empresarial, não impõe como única solução um estado fiscal, pois sempre se pode perguntar se o estado não pode ser financiado por taxas e outros tributos de estrutura bilateral e natureza comutativa, no que conduziria a um “estado taxador”<sup>3</sup>.

Uma ideia que chegou a entusiasmar alguns autores, não para aplicar ao conjunto dos tributos e ao conjunto das despesas, mas a certos sectores da mais recente atuação do estado, como é o relativo à proteção do ambiente e, a seu modo, à regulação econômica e social desenvolvida no quadro da mudança de uma «prestaçao pública» para uma «provisão pública» através da prestação privada dos serviços de natureza econômica. Todavia, o alcance de tal tipo de estado é, a nosso ver, bastante limitado.

Limitado em geral porque o estado taxador encontra-se excluído, desde logo, de todo o conjunto de bens formado pelos *bens públicos*, cujos custos não podem ser repartidos pelos utentes, antes têm de ser suportados pelo conjunto dos contribuintes de impostos. E o mesmo vale relativamente aos bens que, embora os seus custos possam ser repartidos pelos correspondentes utentes, como os relativos à saúde, à educação, à habitação, à segurança social, ou seja, os relativos aos direitos sociais, o certo é que, por exigência constitucional, estes direitos devem ser assegurados a todos os cidadãos, sendo os mesmos, para quem os não possa assegurar por si próprio, suportados pelos contribuintes<sup>4</sup>.

O que vale, em larga medida, também no respeitante aos domínios da proteção do ambiental e da regulação econômica e social. Pois, se em relação ao direito ambiental, o “princípio do poluidor-pagador” parece apoiar o estado taxador, a impossibilidade ou dificuldade em determinar o poluidor ou a medida dos custos da poluição a imputar aos poluidores, limitam em muito essa via. Algo que não deixa de estar presente também nas taxas ou outros tributos que suportam o financiamento da regulação econômica e social<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Na expressão de VASQUES (2008), p. 15 e ss. V., também, NABAIS (2019), p. 133 e ss.

<sup>4</sup> Que designamos, respectivamente, por “bens públicos por natureza” e “bens públicos por imposição constitucional” – v. NABAIS (1998), p. 210 e ss., e (2007), p. 186 e ss. V. também ANDRADE (2020), p. 40 e ss., que designa o segundo tipo de bens semipúblicos por razões distributivas.

<sup>5</sup> V. NABAIS (2011), p. 11 -59.

## 2. O alcance: mercado e estado

---

Importa sublinhar o alcance que o financiamento do estado pela via dos impostos tem enquanto garantia fundamental de um dado equilíbrio entre o mercado e o estado, no quadro das comunidades estaduais modernas, cujo funcionamento assenta na sólida ideia de interdependência entre liberdade econômica e liberdade política proporcionada aos seus membros.

Na verdade, a maneira como se financiam as comunidades nacionais implicada no estado fiscal é inteiramente consentânea com a ideia de primazia da liberdade das pessoas para, individual ou coletivamente, obterem os seus meios de sustento e de realização pessoal, cooperando com os demais membros da comunidade numa economia livre ou de mercado em ambiente de sã concorrência<sup>6</sup>.

O que decorre da participação na produção de bens e serviços através da oferta dos correspondentes meios de produção ou organizando estes como empresários, obtendo, assim, as correspondentes remunerações ou contrapartidas próprias de uma economia assente em relações de troca de utilidades. Um quadro em que o estado se financia lançando mão de parte dos resultados positivos proporcionados pela economia, fazendo, assim, incidir os impostos sobre os resultados da distribuição primária dos rendimentos, riqueza e bem-estar operada pelo mercado em ambiente concorrencial.

Significa isto que o estado fiscal se financia de maneira heterônoma, ou seja, mediante o recurso a meios financeiros proporcionados pelo adequado funcionamento de uma economia livre. O que é bem diferente do estado patrimonial ou do estado empresarial que se financia fundamentalmente de uma maneira autônoma, ou seja, enquanto dono e gestor de toda a economia, e não enquanto regulador, ficando, por conseguinte, a seu cargo a distribuição verdadeiramente única dos rendimentos, riqueza e bem-estar. O que é diferente de uma distribuição em dois degraus constituída pela distribuição primária proporcionada pelo funcionamento do mercado e pela distribuição secundária ou redistribuição a cargo do estado, visando esta corrigir os resultados daquela. Pelo que, como é fácil de compreender, o papel desta dependerá muito da qualidade obtida por aquela, no quadro de um salutar equilí-

---

<sup>6</sup> O que mais não é do que outra maneira de afirmar a dignidade da pessoa humana como valor ou princípio matriz em torno do qual se posiciona toda a organização econômica e política das comunidades estaduais.

brio entre o mercado e o estado que se revele virtuoso no sentido de o mercado responder adequadamente às falhas do estado e de este responder a tempo e horas às falhas de mercado<sup>7</sup>.

## **II. A DEFESA JUDICIAL DOS CONTRIBUINTE**

---

Num tal quadro de funcionamento e financiamento do estado fiscal, a defesa e realização do estado de direito é missão de todos os poderes do estado. Por isso, também em sede da tributação a defesa dos direitos e liberdades dos contribuintes constitui tarefa de todos os actores tributários. Embora nos interesse aqui o papel dos tribunais, nacionais e europeus, é de aludir ao quadro mais amplo dos actores tributários.

### **3. O papel dos atores tributários**

---

É claro que a defesa dos direitos e liberdades dos contribuintes passa pela ação adequada e articulada de todos os atores tributários – o legislador fiscal, os contribuintes, a administração tributária e os tribunais. O que se comprehende, pois a reduzir a realização dos direitos dos contribuintes à intervenção dos tribunais é manifestamente insuficiente desde logo porque reduz esta a situações de patologia jurídica.

Ora, são bem conhecidos os papéis dos atores tributários que se apresentam pela ordem, cronológica e lógica: 1) o legislador fiscal, que cria ou institui em abstrato o imposto e regula necessariamente os seus elementos essenciais; 2) o contribuinte que, como destinatário das normas que definem a incidência fiscal, pratica o facto tributário ou facto gerador do imposto, que não pode deixar de se reconduzir a manifestações da capacidade contributiva revelada na obtenção de um rendimento, na titularidade ou aquisição de bens de natureza patrimonial ou na aquisição onerosa de bens e serviços; 3) a administração tributária que dita o ato tributário ou ato de liquidação do imposto, através do qual se identifica o contribuinte ou devedor do imposto e determina, não raro através de diversas e complexas operações, o montante do imposto a pagar; e 4) (eventualmente) os tribunais quando a relação de

---

<sup>7</sup> O que se revela cada vez mais difícil em virtude das falhas estruturais e simultâneas do mercado e do Estado, de que nos dá conta TANZI (2018), p. 191 e ss. e 305 e ss.; NABAIS (2020a), p. 138 e ss. Falhas que, quanto reportadas ao estado fiscal, correm o risco de subverter o essencial do sucesso civilizacional alcançado pela modernidade ocidental nos séculos anteriores. V., a este respeito, NEMO (2016) e (2017), e BHANDARI (2027).

imposto vier a ser atingida por alguma patologia contra a qual os atingidos venham a reagir para repor a legalidade.

Muito embora seja de assinalar que esta eventual intervenção dos tribunais se tenha tornado muito frequente, suportando uma verdadeira “indústria da litigação”, dada a alteração profunda dos papéis dos outros atores situados a montante nas relações jurídicas tributárias. É que, dada a complexidades das situações tributárias, frequentemente internacionalizadas ou mesmo globalizadas, o legislador foi forçado a flexibilizar a legalidade fiscal, deixando inclusive alguns aspectos dos elementos essenciais dos impostos para a administração tributária, que deles cuida através de orientações administrativas ou de atuações que não oferecem a garantia própria da tradicional intervenção do Parlamento através de lei.

Por seu lado, a tradicional tarefa da administração tributária de liquidar e arrecadar os impostos, foi, em larga medida, transferida para os contribuintes, sobretudo para as empresas, assente nas bem conhecidas técnicas tributárias de retenção na fonte e de pagamentos por conta de impostos. O que configura um sistema de “administração ou gestão privada” dos impostos, em que os contribuintes, com base num amplo e exigente dever de colaboração, arcaram com a liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, suportando sem qualquer compensação diversos custos de administração e de cumprimento de impostos próprios e alheios<sup>8</sup>.

Um quadro de atuação do legislador e da administração tributária que, naturalmente, reforça a litigação, aumentando em muito a probabilidade de a realização do estado de direito, no domínio dos impostos, passar necessariamente pela intervenção dos tribunais. Uma sobrecarga do poder judicial que, como é fácil de compreender, veio facilitar o apelo à resolução alternativa dos litígios, uma indiscutível e paradigmática expressão do atual fenômeno da “privatização da justiça”. Uma realidade que, atendendo ao quadro da crescentemente avassaladora morosidade da justiça, para a qual contribuem, cada um a seu modo, os diversos operadores jurídicos, com destaque visível para os operadores judiciários, não podemos considerar um grande avanço na real defesa judicial dos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes e na efectiva realização do estado de direito.

---

<sup>8</sup> V. sobre a referida “privatização”, NABAIS (2019), p. 343 e ss.

## 4. O papel dos tribunais nacionais e europeus

---

Mas deixemos esse quadro mais geral da realização dos direitos dos contribuintes e foquemo-nos em como os tribunais, nacionais e europeus, realizam o estado de direito no domínio dos impostos. Pois embora os resultados da defesa dos contribuintes pelos tribunais comporte limitações decorrentes da já referida “indústria da litigação”, ainda assim é em sede judicial que os direitos dos destinatários do poder tributário do estado encontram um respaldo mais consentâneo com a realização do estado de direito.

Embora nas referências sumárias que vamos fazer não deixemos de assinalar alguns dos vectores que revelam as limitações ou dificuldades de resposta dos tribunais, nacionais e europeus. Assim, no respeitante aos tribunais nacionais, vamos aludir à defesa dos contribuintes pelo Tribunal Constitucional (TC), pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) e pela arbitragem tributária desenvolvida pelo Centro da Arbitragem Administrativa (CAAD). Por seu lado, no que concerne aos tribunais europeus, vamos ver como a defesa dos contribuintes pelo TJUE e pelo TEDH se revela, de algum modo, mais bem-sucedida do que a dos tribunais nacionais.

### 4.1. A defesa dos direitos dos contribuintes pelos tribunais nacionais

---

No que respeita aos tribunais nacionais, embora a generalidade das decisões propenda para a defesa dos contribuintes, podemos dizer que, em domínios muito significativos, a balança se inclina a favor do Fisco. O que vale para o Tribunal Constitucional, para o STA e para o CAAD.

Assim e relativamente ao TC, que controla constitucionalidade abstracta e, em última instância, a constitucionalidade concreta das normas jurídicas<sup>9</sup>, embora tenhamos muitas decisões judiciais que defendem os contribuintes, todavia algumas das mais importantes foram favoráveis ao Fisco.

É certo que o TC declarou ou julgou inconstitucionais manifestações de verdadeiro fiscalismo como as traduzidas na excessiva garantia do crédito fiscal face aos credores comuns. O que se verificou com a

---

<sup>9</sup> Segundo o conhecido modelo norte-americano de controlo difuso da *judicial review of legislation*.

declaração da constitucionalidade da impenhorabilidade total dos bens em execuções comuns de bens antes penhorados pela Administração Tributária<sup>10</sup>. E o mesmo sucedeu com a declaração de constitucionalidade, por violação do princípio da proteção da confiança legítima, da norma do artigo 751º do Código Civil nos termos da qual o privilégio imobiliário geral, conferido à Fazenda Pública, preferia à hipoteca constituída antes da penhora realizada no processo de execução fiscal<sup>11</sup>.

No sentido da defesa do estado de direito, o TC declarou constitucional orgânica da taxa de proteção civil que alguns municípios instituíram e outros se preparavam para aprovar, por não ser uma verdadeira taxa e, por conseguinte, os municípios não disporem de atribuições para tal<sup>12</sup>. O que levou os municípios, que a haviam instituído e cobrado, a devolvê-la. Embora seja difícil de entender que as tarefas de proteção civil possam ser dos municípios, já que constituem missão nacional. Inconstitucionalidade que, todavia, veio a ser ultrapassada com uma autorização legislativa concedida ao Governo<sup>13</sup>, para estabelecer uma taxa de proteção civil nacional. Autorização que, se tivesse sido utilizada pelo Governo e, consequentemente, instituída a referida “taxa”, mais não significaria do que a criação de mais um verdadeiro imposto com receita consignada.

Mas já em sede da proibição de impostos retroativos, constante do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, o TC vem adotando um conceito tão restrito de retroatividade que leva a que considere inconstitucionais apenas os impostos relativamente aos quais se tenha verificado não apenas o facto gerador do imposto, mas também o próprio ato de liquidação. O que tem como consequência que a proibição da retroatividade dos impostos acabe por coincidir com o raio de ação do princípio constitucional mais geral da proteção da confiança legítima, tornando praticamente inútil a proibição de impostos retroativos. Uma posição que

---

<sup>10</sup> Acórdão n.º 451/95.

<sup>11</sup> Acórdãos 262/2002 e 263/2002. O artigo 751.º referia-se aos privilégios creditórios em geral, o qual, na sequência desses acórdãos, foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, no sentido de se aplicar apenas aos privilégios creditórios especiais.

<sup>12</sup> Acórdãos nºs 848/2017 e 367/2018, que declararam com força obrigatória geral a inconstitucionalidade, da taxa municipal de proteção civil, respectivamente, do município de Lisboa e do município de Vila Nova de Gaia.

<sup>13</sup> Constante do artigo 314.º da Lei do Orçamento do Estado para 2019 = Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro.

tem permitido a que as leis do Orçamento do Estado contenham aumentos retroativos de impostos, embora através de normas que, de maneira abusiva, são qualificadas como meras leis interpretativas<sup>14</sup>.

Também as diversas tributações acessórias de impostos, sobretudo do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, em geral constituídas formalmente por adicionais ao correspondente imposto<sup>15</sup>, o TC se tem pronunciado quase sempre a favor do Fisco. Uma realidade que tem crescido muito nos últimos anos, sendo que a maioria dessas tributações foi criada com a expressa declaração do seu carácter excepcional e extraordinário para vigorarem durante um curto período de tempo, ou seja, o período correspondente ao de crises, como a crise econômico-financeiro de 2010. O que não tem acontecido porquanto quase todas essas tributações se foram transformando em permanentes.

No respeitante aos tribunais tributários, com destaque para o STA, também se verifica algo parecido ao que ocorre com o TC. De facto, também o STA tem tido as duas vertentes em que julga a favor dos contribuintes ou a favor do Fisco, sendo que as linhas jurisprudenciais em benefício deste sejam da maior importância porque diz respeito a verdadeiros blocos de soluções que muito têm contribuído para o crescente aumento da tributação.

Mas começemos pelas linhas jurisprudenciais a favor dos contribuintes e de outros sujeitos passivos da relação tributária. Neste sector, é de referir, de um lado, a jurisprudência relativa à interpretação do conceito aberto da indispensabilidade dos gastos e perdas no apuramento do lucro tributável das empresas exigido até 2014, em que o STA foi aceitando como indispensáveis diversos gastos e perdas recusados pela Administração Tributária<sup>16</sup>. De outro lado, é de aludir à exigência que a jurisprudência estabeleceu no sentido de os administradores e gerentes das sociedades serem administradores também de facto para

---

<sup>14</sup> A que constitui exceção o acórdão n.º 267/2017 que julgou inconstitucional, por violação do princípio da não retroatividade dos impostos, o artigo 133.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016, na medida em que este preceito atribui natureza interpretativa ao aditado n.º 21 ao artigo 88.º do Código do IRC. V. NABAIS (2018a), p. 307 – 331.

<sup>15</sup> Que ostentam os mais diversos nomes, tais como adicionais, taxas de tributação autônoma, taxas, contribuições – v. NABAIS (2020a), p. 189 – 192.

<sup>16</sup> Indispensabilidade que constava do artigo 23.º do Código do IRC que, com a alteração em vigor depois de 2014, deixou de ter aplicação.

responderem pessoalmente pelas dívidas tributárias das sociedades de que são administradores ou gerentes<sup>17</sup>.

Já em sentido contrário, dando razão ao Fisco, encontramos dois domínios em que as soluções do STA não colhem o nosso acordo. Um deles tem a ver com a recusa da admissibilidade do vício de nulidade dos atos tributários, isto é, dos atos de liquidação dos impostos, admitida apenas quando haja violação do caso julgado. O que nos parece grave dado que, não havendo uma lista própria de atos tributários nulos, se aplica a estes a relativa aos atos administrativos em geral constantes do artigo 161.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA)<sup>18</sup>.

Uma solução que cria uma discriminação na impugnação judicial da legalidade dos atos tributários nulos face à impugnação dos atos administrativos em geral, porquanto ao considerar aqueles apenas anuláveis limita a sua impugnação a um curto espaço de tempo bem mais curto do que o dos atos administrativos.

Outro domínio, em que as decisões do STA se inclinam a favor do Fisco, é o relativo ao controlo da legalidade dos tributos bilaterais – taxas e contribuições financeiras. De facto, depois de estas, como vimos, não serem testadas, em sede do controlo da constitucionalidade pelo TC quanto à sua verdadeira natureza, para saber se constituem verdadeiros tributos bilaterais ou se não passam de “impostos que não ousam dizer o nome”<sup>19</sup>, seria de esperar que, ao menos em sede do controlo da legalidade, se procedesse aos correspondentes testes de legalidade.

Isto é que os tribunais fizessem o teste da bilateralidade dos tributos, da proporcionalidade (*balancingtest*) entre a prestação pública e a correspondente taxa ou contribuição e da justificação econômico-financeiro desses tributos, como o impõe o regime geral das taxas<sup>20</sup>. O que, em geral, não tem sido feito, conduzindo a um resultado inaceitável. Significa isto que a correção jurídica destes tributos tem um escasso escrutínio, uma vez que a justiça constitucional acaba por os não testar por os não considerar impostos e a justiça tributária não procede aos testes da bilateralidade, proporcionalidade e justificação econômico-financeira exigidos aos tributos bilaterais.

---

<sup>17</sup> V. NABAIS (2019), p. 270 e ss.

<sup>18</sup> Sobre este problema, v. NABAIS (2018-2019), p. 84 e ss.

<sup>19</sup> Na expressão do bem conhecido juspublicista francês Marcel Waline.

<sup>20</sup> Que embora aprovado para as taxas das autarquias locais, deve ter-se por regime geral comum aos tributos bilaterais – v. NABAIS (2020a), p. 44 e ss. (52 e ss.).

Por fim, é de aludir à atuação da arbitragem tributária protagonizada pelo CAAD. Introduzida por exigência e no quadro do resgate que Portugal foi forçado a solicitar em 2011<sup>21</sup>, a arbitragem tributária tem-se mantido. De facto, o Governo Português assumiu perante a União Europeia a obrigação de «implementar a nova lei de arbitragem fiscal», tomado «as medidas necessárias para a implementar» a fim de «permitir uma resolução extrajudicial efetiva dos litígios em matéria fiscal»<sup>22</sup>.

Podemos dizer que as decisões do CAAD, no domínio da justiça tributária, se apresentam como visível qualidade técnica e proporcionam a resolução relativamente célere dos litígios. O que tem contribuído para a dinamização da ordem jurídica tributária, traduzido na melhoria da legislação fiscal decorrente das decisões da arbitragem em alguns domínios de acentuada a litigação.

Todavia, como as decisões são suscetíveis de recurso para o STA quando estejam em contradição com outras do CAAD ou dos tribunais tributários superiores (STA e Tribunais Centrais Administrativos), e para o Tribunal Constitucional, quando julguem inconstitucionais ou se pronunciem sobre a constitucionalidade de normas legais, não pode o CAAD destoar das linhas jurisprudências construídas pelo STA e pelo TC que, com o referimos, não se apresentam muito favoráveis aos contribuintes em importantes domínios da tributação. Daí que o contributo da arbitragem tributária para a defesa do estado de direito acabe por se situar numa maior celeridade das decisões judiciais, de um lado, e no mais rápido ajustamento e consolidação da legislação fiscal em sectores de elevada litigação, de outro<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Que teve ver com a situação econômico-financeira decorrente da bancarrota provocada pela política econômica e financeira do XVIII Governo – do Primeiro-Ministro José Sócrates – e do consequente pedido de resgate internacional feito e negociado por esse Governo, embora executado, nos estritos termos em que fora negociado, pelo XIX Governo – do Primeiro-Ministro Passos Coelho.

<sup>22</sup> Como consta do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades da Política Económica celebrado entre o Estado Português, de um lado, e o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu, de outro.

<sup>23</sup> V. sobre a arbitragem tributária, NABAIS (2015a), p. 7 - 38, e (2021), p. 89 e ss.

## 4.2. A defesa dos direitos dos contribuintes pelos tribunais europeus

---

Passando aos tribunais europeus, verificamos que as decisões destes se apresentam, em geral, mais inclinadas para a defesa dos contribuintes, embora se deparem com limites importantes decorrentes sobretudo, da sua esfera de atuação. De facto, as suas decisões não se inclinam sempre para os contribuintes, se bem que seja visível o maior amparo que estes logram junto do TJUE e do TEDH.

Assim e em relação ao TJUE, que é fundamentalmente um tribunal garante do estabelecimento e funcionamento do mercado interno, a defesa dos contribuintes é assegurada por via indireta, ou seja, através da garantia do respeito das liberdades econômicas fundamentais europeias<sup>24</sup>. O que o Tribunal proporciona, seja aplicando estas liberdades nos termos concretizados em regulamentos e diretivas fiscais da harmonização fiscal positiva, que encontramos sobretudo, em sede do IVA e outros impostos sobre o consumo e em alguns domínios da tributação das empresas, seja aplicando diretamente as mencionadas liberdades para ajuizar da compatibilidade do direito fiscal nacional com o direito europeu.

Pois bem, o TJUE, na análise das exceções estabelecidas pelos Estados às referidas liberdades econômicas, pondera as razões invocadas pelos Estados, convocando o princípio da proporcionalidade para testá-las quanto à sua necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito<sup>25</sup>. Ou seja, procede ao *balancing test* entre as restrições às liberdades implicadas nas opções fiscais dos Estados e as justificações apresentadas por estes, desde que integrem o catálogo de justificações do TJUE.

O que levou este progressivamente a ter em conta as justificações relativas à garantia da coerência do sistema fiscal, à salvaguarda da repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados, à prevenção do risco de fraude e evasão fiscal e à garantia da eficácia dos controles fiscais. Em contrapartida, tem-se recusado considerar, entre outras,

---

<sup>24</sup> As liberdades de estabelecimento, de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, bem como o direito à não discriminação em função da residência e os direitos que materializam a cidadania europeia.

<sup>25</sup> V., por todos, NOGUEIRA (2010), e MARCHESSOU / TRESCHER (2018), p. 149 – 330. V. mais em geral, também, os estudos contidos em MADURO / PISTONE (2011), e GAR-CIA BERRO (2015).

as justificações baseadas na perda ou redução da receita fiscal ou na compensação de uma medida restritiva das liberdades com a existência de outras vantagens fiscais ainda que não relacionadas com aquela medida<sup>26</sup>.

O que nos revela um controle pela via das liberdades econômicas europeias mais amigo do estado de direito do que o desenvolvido pelos tribunais nacionais que controlam as medidas fiscais a partir dos limites constitucionais do poder tributário do estado em nada semelhante àquele *balancing test*. É que o controle que comportaria, de algum modo, limites materiais do tipo do oferecido pelo princípio da proporcionalidade, que é o princípio da capacidade contributiva como pressuposto da tributação e critério de medida da igualdade fiscal, ou não é utilizado ou é utilizado em muitos poucos casos<sup>27</sup>.

Todavia, a recusa em absoluto da justificação da perda de receita fiscal sem qualquer ponderação, designadamente de cariz mais macro dos interesses em presença, revela, a nosso ver, algo de unilateral e arbitrário que parece não se compaginar com a comunidade de direito que é a União Europeia. Na verdade, a perda significativa de receitas fiscais, totalmente desconsideradas pelo TJUE, pode inclusive colocar os Estados em dificuldades de cumprimento das exigências do direito financeiro europeu relativas ao déficit orçamental e à dívida pública. Pelo que seria desejável uma abertura à justificação da perda de receitas fiscais e ponderar esta tendo presente não só os interesses fiscais dos Estados versus as liberdades fundamentais, mas também o conflito ao nível do próprio direito europeu entre estas liberdades garantes do mercado interno e as exigências financeiras impostas pelo direito da União Europeia aos Estados<sup>28</sup>.

No que respeita ao TEDH, a realização do estado de direito em sede da tributação é muito clara relativamente à verdadeira rede de obrigações tributárias acessórias que os contribuintes têm que cumprir e às diversificadas infrações tributárias a que se encontram sujeitos. Pois estas obrigações e infrações tributárias frequentemente se confrontam com os direitos protegidos pela Convenção. O que se tem verifi-

---

<sup>26</sup> V. NOGUEIRA (2010), p. 239 e ss.; e MARCHESSOU / TRESCHER (2018), p. 264.

<sup>27</sup> No sentido de o princípio da proporcionalidade passar a ser o parâmetro material do controlo do poder tributário nacional, v. MOSCHETTI (2020), p 32 e ss. V. também NABAIS (2020b), p. 32 e ss.

<sup>28</sup> Decorrentes do Pacto de Estabilidade e Crescimento e do Tratado Orçamental. V. NABAIS (2015b), p. 157 – 185, e (2018a), p. 91 -119.

cado frequentemente com o TEDH ao convocar, designadamente, os direitos a um processo equitativo (artigo 6.º da CEDH), ao respeito pelo princípio *non bis in idem* (artigo 4.º do Protocolo 7), ao respeito pela vida privada e familiar e inviolabilidade do domicílio (artigo 8.º da CEDH), a liberdade religiosa (artigo 9.º da CEDH), a liberdade de expressão (artigo 10.º da CEDH), etc.<sup>29</sup>.

O que, obviamente, não acontece com a tributação considerada em si mesma. É certo que o TEDH confronta o direito de propriedade com o poder tributário, partindo da ideia discutível de que a tributação em si mesma constitui uma ingerência no direito de propriedade garantido na primeira alínea do art. 1.º do Protocolo n.º 1 anexo à CEDH. Todavia, acaba sempre por justificar a tributação como exceção da segunda alínea do mesmo preceito relativa ao pagamento dos impostos. Uma solução que, ao ter por base a própria CEDH, não é verdadeiramente diferente da que considera a tributação, não uma ingerência no direito de propriedade, embora objeto de uma exceção, mas um limite imanente aos direitos fundamentais em geral e, portanto, também ao direito de propriedade, decorrente do facto de a tributação ter por suporte um dever fundamental – o dever fundamental de pagar impostos<sup>30</sup>.

Significa isto que os Estados apenas se encontram limitados, no que respeita à tributação, a não estabelecer e recortar factos geradores de impostos que suportem obrigações tributárias que lessem especificamente os contribuintes, ou seja, quando imponham a estes uma “carga excessiva” ou constituam fundamentalmente “um atentado à sua situação financeira”<sup>31</sup>. Por conseguinte a tributação em si mesma não é considerada como constituindo restrições ou limites ao direito de propriedade, de molde a desencadear a correspondente proteção da CEDH, acomodando os impostos, por conseguinte, nos limites legais do poder tributário dos Estados que decorrem apenas da proibição de impostos com carácter confiscatório, resulte esta proibição do princípio constitucional da tributação baseado no princípio da capacidade contributiva, que legitima a tributação apenas se e na medida das reais manifestações

---

<sup>29</sup> V., respectivamente, os artigos 6.º da CEDH, 4.º do Protocolo 7, e 8.º, 9.º e 10.º da CEDH.

<sup>30</sup> V. NABAIS (2020b), p. 667 – 695.

<sup>31</sup> V., desenvolvidamente, MARCHESSOU / TRESCHER (2018), p. 329 e ss.

desta, como vimos defendemos<sup>32</sup>, ou de específicas disposições constitucionais com esse sentido, como acontece em alguns países<sup>33</sup>.

### **III. CONCLUSÃO**

---

A título de conclusão, vamos fazer uma pergunta cuja resposta nos revela a situação um pouco contraditória da realização judicial do estado de direito na tributação. E a pergunta é esta: estaremos perante uma proteção deficitária dos contribuintes a nível nacional e excessiva a nível europeu? Em certa medida, a resposta afigura-se positiva. Pois, relativamente aos tribunais nacionais, temos o limitado escrutínio levado a cabo pelo TC face à atuação do legislador fiscal, e pelo STA e pelo CAAD no que respeita à aplicação das leis fiscais pela administração tributária.

O que, relativamente ao TC, é particularmente visível no deficitário controle constitucional dos impostos retroativos, de um lado, e da ausência de um efetivo escrutínio constitucional sobre a inaceitável proliferação de impostos como o nome de taxas e contribuições, de outro lado. E isto para não falar na total ausência de consideração do princípio constitucional da capacidade contributiva para ajuizar, em termos materiais, do respeito da igualdade fiscal.

Uma realidade que é observável também no que respeita ao STA e ao CAAD, porquanto estes não só operam um controlo muito limitado da legalidade dos atos tributários nulos, como não realizam em geral o legalmente exigido controlo das taxas e contribuições financeiras. De facto, não encontramos nas decisões destes tribunais um adequado escrutínio à bilateralidade, proporcionalidade e justificação econômico-financeiro destes tributos aparentemente bilaterais.

Já no que respeita ao TJUE e ao TEDH, parece, pelo menos à primeira vista, uma proteção mais robusta dos direitos dos contribuintes. Embora isto apenas seja assim na medida em que a proteção de uns resultem em menor proteção de outros contribuintes, no quadro de direitos ou liberdades de realização rival como são os direitos e liberdades relativos ao pagamento de impostos que, ao não serem suportados por uns, serão necessariamente suportados pelos restantes. Se bem

---

<sup>32</sup> V. NABAIS (2020b), p. 675 e ss.

<sup>33</sup> V. a Constituição Espanhola (art. 31º, nº 1) e a Constituição Brasileira (art. 145º, inciso IV), que proíbem impostos que tenham natureza confiscatória.

que estes não serão, de um lado, os mais ricos com grande capacidade de planejamento fiscal, nem, de outro, os que não integram a classe média por falta de capacidade contributiva, como são quase metade dos portugueses que não pagam o imposto sobre o rendimento pessoal por os seus rendimentos não ultrapassarem o mínimo de existência que, é de sublinhar, é particularmente baixo<sup>34</sup>.

Aspeto este que é, todavia, mais visível relativamente ao TJUE do que face ao TEDH, porquanto aquele, ao decidir preferentemente em defesa das liberdades económicas fundamentais suportes do estabelecimento e funcionamento do mercado interno europeu, desconsidera quase totalmente, nos termos que referimos, a sustentabilidade financeira do estado, empurrando este tendencialmente para o aumento da carga fiscal e, sobretudo, do esforço fiscal<sup>35</sup> dos cidadãos que sobram para pagar impostos. Algo que resulta sobretudo, da desconsideração total por parte do TJUE da perda significativa de receitas fiscais do estado, ao excluir esta perda, em absoluto, das exceções admissíveis à limitação das liberdades económicas fundamentais.

Já relativamente ao TEDH a defesa que proporciona aos direitos fundamentais dos contribuintes, que não se reporta à tributação em si mesma, mas à diversificada rede de obrigações tributárias acessórias e sanções tributárias, o contributo para a realização do estado de direito apresenta-se mais equilibrado. Embora se deva acrescentar que, mesmo nesta sede, as decisões do TEDH podem ter efeitos menos simpáticos para a generalidade dos contribuintes. O que ocorrerá quando as suas decisões consistem na condenação do estado a pagar indenizações, sobretudo quando este, como acontece em Portugal, não faça uso do seu direito de regresso contra aqueles que deram causa a essa condenação<sup>36</sup>. Caso em que as decisões acabam por ter o real alcance de uma espécie de poder tributário apócrifo, uma vez que essas indenizações terão de ser necessariamente satisfeitas com (mais) impostos, ou seja,

---

<sup>34</sup> Pois, nos termos do n.º 1 do artigo 70.º do Código do IRS, é de 1,5 vezes o valor anual do Indexante de Apoios Sociais, que para 2022, tendo em conta o valor mensal deste de € 443,20, será de € 9.157,20.

<sup>35</sup> Embora estas grandezas elevadas sejam ambas penalizantes para os contribuintes, o esforço fiscal, porque se reporta ao PIB *per capita*, sendo expressão do rendimento disponível com que fica cada contribuinte depois de pagar os impostos, é bem mais grave do que a carga fiscal, que nos revela a parte do PIB que passa para o estado pela via dos impostos.

<sup>36</sup> Isto apesar de haver um dever funcional do Estado de exercer esse direito de regresso como o impõe o disposto no n.º 4 do artigo 271.º da Constituição.

pelos contribuintes, sendo que estes serão tendencialmente os integrantes da já referida classe média.

O que tem um significado algo idêntico ao das sanções impostas pelas organizações internacionais a regimes autoritários e totalitários, na medida em que não sejam específica e tecnicamente aplicáveis apenas aos dirigentes desses regimes. Uma situação em que, no fim de contas, à crueldade praticada pelos dirigentes desses regimes sobre a generalidade dos seus concidadãos, acaba por se somar a constituída, de algum modo, pelas próprias sanções aprovadas pelas referidas organizações com as mais louváveis intenções.

## BIBLIOGRAFIA CITADA

---

- ADAMS, Charles (1999), *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*, 2<sup>a</sup> ed., Madison Books, Lanham, New York, Oxford.
- ANDRADE, Fernando Rocha (2020), *Textos de finanças públicas*, Imprensa da Universidade de Coimbra.
- ARDANT, Gabriel (1965), *Théorie sociologique de l'impôt*, vols. I e II, Paris.
- ARDANT, Gabriel (1971 e 1972), *Histoire de l'impôt*, vols. I e II, Fayard, Paris.
- BHANDARI, Monica (Ed.) (2017), *Philosophical foundations of tax law*, Oxford University Press.
- GARCIA BERRO, Florián (Dir.) (2015), *Derechos fundamentales y hacienda pública. Perspectiva europea*, Civitas – Thompson Reuthers.
- MADURO, Miguel Poiares /PISTONE; Pasquale (Eds.)(2011), *Human rights and taxation in Europe and the world*, IBFD.
- MARCHESSOU, Philippe /TRESCHER, Bruno (2018), *Droit fiscal international et Européen*, Bruylant, Bruxelles.
- MOSCHETTI, Giovanni (2017), *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Wolters Kluwer / CEDAM.
- NABAIS, José Casalta (1998), *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998.
- NABAIS, José Casalta (2007), «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», in *Por uma liberdade com responsabilidade – Estudos sobre direitos e deveres fundamentais*, José Casalta Nabais, Coimbra Editora, Coimbra, p. 163 - 196.
- NABAIS, José Casalta (2011), «Da sustentabilidade do Estado fiscal», in *Sustabilidade fiscal em tempos de crise*, José Casalta Nabais / Suzana Tavares da Silva, Almedina, Coimbra, p. 11 - 59.
- NABAIS, José Casalta (2015a), «Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária», in *Por um estado fiscal suportável – estudos de direito fiscal*, José Casalta Nabais, Volume IV, Almedina, Coimbra, p. 7 - 38.

- NABAIS, José Casalta (2015b), «Reflexões sobre a constituição econômica, financeira e fiscal portuguesa», in *Por um estado fiscal suportável – estudos de direito fiscal*, José Casalta Nabais, Volume IV, Almedina, Coimbra, p. 157 - 185.
- NABAIS, José Casalta (2018a), «Notas a respeito das leis interpretativas e impostos retroactivos», in *Por um estado fiscal suportável – estudos de direito fiscal*, José Casalta Nabais, Volume V, Almedina, Coimbra, p. 307 - 331.
- NABAIS, José Casalta (2018b), «Estabilidade financeira e o Tratado Orçamental», in *Por um estado fiscal suportável – estudos de direito fiscal*, Volume V, Almedina, Coimbra, p. 91 - 119.
- NABAIS, José Casalta (2018/19), «A respeito da invalidade do acto tributário», in *Revista de legislação e de jurisprudência*, ano 148.<sup>º</sup>, p. 84 - 108.
- NABAIS, José Casalta (2019), *Direito fiscal*, 11.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra.
- NABAIS, José Casalta (2020a), *Problemas nucleares de direito fiscal*, Almedina, Coimbra.
- NABAIS, José Casalta (2020b), «Direitos fundamentais e tributação», in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume XCVI, Tomo II, p. 667 - 695.
- NABAIS, José Casalta (2021), «Sobre a privatização da justiça tributária», in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume XCVII, Tomo I, p. 69 - 100.
- NEMO, Philippe (2016), *Qu'est-ce que l'Occident?*, Puf.
- NEMO, Philippe (2017), *Philosophie de l'Impôt*, Puf.
- NOGUEIRA, João Félix Pinto (2010), *Direito fiscal europeu – o paradigma da proporcionalidade*, Wolters Kluwer / Coimbra Editora.
- TANZI, Vito (2018), *Termites of the State. Why complexity leads to inequality*, Cambridge University Press, New York.
- VASQUES, Sérgio (2008), *Princípio da equivalência como critério da igualdade tributária*, Almedina, Coimbra.

## II

# Crise financeira do estado e a responsabilidade fiscal solapada

*State Financial Crisis and the Under mined Fiscal Responsibility*

*Licurgo Mourão\**

*Ariane Sherman\*\**

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo analisar os dados e informações sobre a crise fiscal e financeira que assola parte significativa dos entes subnacionais, em especial os Estados-membros. Aborda-se, especificamente, a situação fiscal e financeira do Estado de Minas Gerais, a partir dos estudos elaborados no âmbito do Tribunal de Contas quando da análise das contas de governo relativas ao exercício de 2018. Conclui-se que debelar os nefastos efeitos da crise exige a adoção de medidas drásticas e politicamente desafiadoras não apenas da perspectiva da contenção das despesas públicas, como também da arrecadação de receitas. É preciso repensar o pacto federativo a partir da constatação de que a concentração de competências políticas e arrecadatórias na União é reforçada pela desproporcional descentralização de encargos aos demais entes federativos, sobretudo aos Estados-membros, que concentram atribuições executórias. Por outro lado, observa-se que algumas das principais medidas divulgadas como solucionadoras da crise financeira demandam rigoroso exame quanto ao real benefício que podem gerar para o ente público e para seus cidadãos, a exemplo, no caso de Minas Gerais, da lei complementar federal que regulamentou a recomposição das perdas arrecadatórias decorrentes da Lei Kandir, e da formalização da adesão do Estado ao denominado Regime de Recuperação Fiscal.

---

\* Pós-doutorando pela Universidade de São Paulo (USP); Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), Professor, Escritor e Palestrante, Certified Compliance & Ethics Professional International – CCEP-I pela SCCE (USA), Conselheiro substituto do TCE-MG. Realizou extensões na Hong Kong University, HKU; na California Western School of Law; na Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne; na The George Washington University; na Fundação Dom Cabral; na Universidad Del Museo Social Argentino. Mestre em Direito Econômico (UFPB), pós-graduado em Direito Administrativo, Contabilidade Pública e Controladoria Governamental (UFPE). [@gablicurgomourao@tce.mg.gov.br](mailto:@gablicurgomourao@tce.mg.gov.br).

\*\* Doutoranda em Direito e Administração Pública pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestra em Direito e Administração Pública pela UFMG. Assessora de Conselheiro no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Advogada. [@ariane.vieira@tce.mg.gov.br](mailto:@ariane.vieira@tce.mg.gov.br).

**ABSTRACT:** This article aims to analyze the data and information about the fiscal and financial crisis that devastates a significant part of the subnational entities, in particular, the member states. Specifically, the fiscal and financial situation of the State of Minas Gerais is addressed, based on studies carried out within the scope of the Court of Auditors when analyzing the government accounts for the 2018 financial year. This crisis requires the adoption of drastic and politically challenging measures not only from the perspective of containing public expenditures but also from the perspective of revenue collection. It is necessary to rethink the federative pact based on the observation that the concentration of political and collection powers in the Union is supported by the disproportionate decentralization of responsibilities to the other federative entities, especially to the Member States, which concentrate executive attributions. On the other hand, it should be noted that some of the main measures publicized as solutions to the financial crisis require a rigorous examination as to the real benefit they can generate for the public entity and its citizens, for example, in the case of Minas Gerais, the complementary federal law which regulates there covery of revenue losses resulting from the Kandir Law, and the formalization of the State's adherence to the so-called Tax Recovery Regime.

**PALAVRAS-CHAVE:** Pacto federativo. Crise Fiscal. Estados-membros. Despesas públicas. Receitas.

**KEYWORDS:** Federative pact. Fiscal Crisis. Member states. Public expenditure. Revenues.

**SUMÁRIO:** 1. Pacto federativo e crise econômica: um estudo sobre o caso de Minas Gerais. 2. Federalismo, centralização de competências e a crise fiscal em Minas Gerais. 3. Da descentralização dos encargos político-administrativos e da necessidade de reequilíbrio fiscal. 4. A aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro no controle externo desempenhado pelos tribunais de contas. 5. Considerações finais. 6. Referências.

---

## 1. PACTO FEDERATIVO E CRISE ECONÔMICA: UM ESTUDO SOBRE O CASO DE MINAS GERAIS<sup>1</sup>

---

A concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa brasileira, mormente os de garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (CR/88, art. 3º, incisos II e III), depende de arranjos polí-

---

<sup>1</sup> Este artigo foi escrito no ano de 2020 com a colaboração dos seguintes servidores do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais: Simone Adami, Josiane Velloso, Adilson Duarte da Costa e Renato Mimessi.

ticos e jurídicos que fomentem a efetiva cooperação, ao mesmo tempo em que promovam a distribuição equânime de competências e encargos entre os entes federativos.

Contudo, enquanto a União concentra competências legislativas e arrecadatórias, os demais entes federativos, mais próximos da população, concentram os encargos maiores de concretização das políticas, ações e serviços voltados ao cidadão.

Tais desequilíbrios distributivos acabam por ferir o pressuposto básico do federalismo (dito de cooperação), que é a justa harmonia entre autonomia e interdependência. Esses desequilíbrios podem ser verificados quando existe um descompasso entre competências administrativas (deveres) e recursos financeiros, ou seja, entre encargos e capacidade para custeá-los.

Além da expansão da base tributária de forma unilateral pela União, a crise financeira vivenciada pelos Estados decorre, em grande parte, de políticas do governo federal que geram significativa queda nas receitas arrecadadas pelos demais entes. Podemos exemplificar tal situação com a desoneração dos produtos primários e semielaborados nas exportações, operacionalizada pela Lei Kandir (Lei Complementar n. 87, de 1996), posteriormente confirmada pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, em que a União se comprometeu a compensar a perda dos Estados decorrente da desoneração do principal imposto estadual – o ICMS.<sup>2</sup>

Com relação à renúncia de receitas ocorrida em 2018, verifica-se que o total desonerado atingiu R\$ 13,955 bilhões, correspondendo a 70,5% do déficit orçamentário fiscal de R\$ 19,711 bilhões, superando em 26,61% o valor orçado na Lei Orçamentária Anual – LOA,<sup>3</sup> portanto inferior ao verificado no exercício de 2017, de R\$ 17,765 bilhões, que chegou a superar em 81,86% o déficit orçamentário fiscal naquele exercício, de R\$ 9,676 bilhões, e 20,34% do valor orçado na LOA em 2017.

---

<sup>2</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre A.; MARINHO, Marina S. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. *Revista de informação legislativa*, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018. Disponível em: [www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril\\_v55\\_n217\\_p157](http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril_v55_n217_p157). Acesso em: 15 jul. 2018.

<sup>3</sup> MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. *Relatório sobre macrogestão e contas do governador do Estado de Minas Gerais*, exercício 2018. Processo n. 1066559 (Balanço geral do Estado). Belo Horizonte, 2019. Tabela 65, p. 117, Balanço orçamentário, p. 332.

Portanto, verificou-se em 2018 uma redução de 13,87% na participação da renúncia de receitas no déficit orçamentário.

Em que pese a LDO de 2018 ter apresentado o Anexo de Metas Fiscais com o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita (art. 4º, § 2º, V, da LRF), não foram indicadas as medidas para compensar a renúncia prevista, conforme as instruções constantes do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Verifica-se, ainda, que a renúncia fiscal realizada em 2018<sup>4</sup> foi superior às despesas com saúde e educação, considerando-se sua participação relativa quando comparada com diversos outros itens de receita e despesa.

Desde a análise das contas do Governo de Minas Gerais, relativas ao exercício de 2017, entendemos pela urgente necessidade de o setor técnico competente do Poder Executivo estadual apresentar estudo aprofundado, em um prazo de até 180 dias, quanto: a) à extensão do crescimento expressivo do déficit orçamentário e das perdas arrecadatórias impostas ao Estado; b) aos benefícios efetivos do instituto das renúncias das receitas concedidas e das medidas concretas, que possibilitem avaliar o impacto de cada modalidade de renúncia fiscal na economia; c) à promoção de controles dos resultados socioeconômicos alcançados em potencial, inclusive os registros contábeis necessários à transparência e à análise sistêmica e autônoma dos impactos decorrentes.

Reputamos importantíssimo o aprofundamento desse tema, porquanto a análise da política tributária envolve relevantes aspectos voltados às políticas sociais. Até que ponto é possível implementar programas de incentivos fiscais e de renúncias de receitas sem que tal proceder interfira na capacidade econômica do Estado?

Entendemos ser contraditório, num momento de insuficiência de arrecadação, que os Estados, de maneira geral, embora precisando de receitas, abram mão de parcela significativa dessas receitas através de renúncia fiscal, sem precisar com acuidade os benefícios dessa renúncia.

---

<sup>4</sup> MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. *Relatório sobre macro-gestão e contas do governador do Estado de Minas Gerais*, exercício 2018. Processo n. 1066559 (Balanço geral do estado). Belo Horizonte, 2019. p. 117.

Observa-se que, quando do Diagnóstico da Situação Fiscal de Minas Gerais, efetivado pela STN em março de 2019<sup>5</sup> as renúncias de receitas foram objeto de detida análise, tanto na vertente de benefícios gerados (*ex vi* o Programa Regularize), quanto na da representatividade do volume de renúncias nas finanças do Estado. A transferência de recursos públicos às empresas privadas, por intermédio de incentivos fiscais, implica reciprocidade, cujos beneficiários diretos devem ser, essencialmente, o próprio Estado e a sociedade. Ainda que grande parte desse fenômeno independa do Estado, uma vez que o poder regulatório fiscal está concentrado na União, a exemplo dos efeitos provocados pela Lei Kandir, é urgente que os efetivos resultados dessa renúncia fiscal sejam transparentes para a sociedade, que, indiretamente, a concede.

Conforme define o artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n. 101/2000), a renúncia de receita compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenções em caráter não geral, alteração de alíquota ou mudança da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Também a LRF, no art. 4º, § 2º, V, estabelece a vinculação, ao projeto da LDO, do Anexo de Metas Fiscais contendo a estimativa e compensação da renúncia de receitas.

Lado outro, a Constituição mineira, em seu art. 146, XI, possibilita a concessão, pelo Estado, na forma de lei complementar federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Para a evidenciação de tais renúncias, determina o art. 157, § 1º, VII, da Carta Mineira, que a LOA apresente demonstrativo específico, de forma regionalizada, dos efeitos sobre receitas e despesas decorrentes de isenções, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

A Lei n. 22.626, de 28 de julho de 2017, que trata da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – apresentou o Anexo de Metas Fiscais com o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, exigido pela LRF em seu art. 4º, § 2º, V. No entanto, cabe registrar a ausência de coluna própria para indicar as compensações, conforme instrui o Manual de Demonstrativos Fiscais da STN, na qual devem ser inseridas as medidas a serem tomadas a fim de compensar a renúncia

---

<sup>5</sup> BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Diagnóstico da situação fiscal de Minas Gerais. Disponível em: [www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio/plano-de-recuperacao-fiscal-do-estado-de-minas-gerais/publicacao-2019-06-03-8486326943](http://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio/plano-de-recuperacao-fiscal-do-estado-de-minas-gerais/publicacao-2019-06-03-8486326943). Acesso em: 8 out. 2019. p. 27.

de receita prevista. Verifica-se que as adequações foram efetuadas somente para o exercício de 2019.

A LDO estimou R\$ 9,991 bilhões de renúncias, o que corresponde a 21,6% da receita de ICMS prevista, da ordem de R\$ 46,255 bilhões. Estão inseridas nesse total as desonerações da Lei Kandir, R\$ 6,098 bilhões; a concessão de créditos de ICMS nas exportações de produtos industrializados, R\$ 630,441 milhões; e o Simples Nacional, R\$ 3,263 bilhões.

Por sua vez, as perdas previstas pela LOA, advindas dos benefícios heterônomo, somam R\$ 6,778 bilhões, inferiores à da LDO em 32,16%, sendo a Lei Kandir responsável pela perda de R\$ 5,941 bilhões, equivalente a 87,65%, calculadas com base na metodologia do Protocolo de ICMS 69/08. Tal protocolo trata dos coeficientes de participação das unidades federadas nos recursos orçamentários destinados a compensar o ICMS desonerado nas exportações de produtos primários e semielaborados e os créditos de ICMS decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente de fomento às exportações.

Assim sendo, o total das perdas com a renúncia de receitas ficou bem próximo dos 14 bilhões de reais, superando em 26,62% a previsão da LOA e, apesar de as novas renúncias terem se efetivado aquém do orçado e os benefícios heterônomo terem ficado no patamar previsto, as renúncias consolidadas ficaram quase 80% maiores que a estimativa, chegando a ultrapassar os R\$ 7 bilhões.<sup>6</sup>

Dada a importância nas contas públicas dos vultosos recursos relacionados com as renúncias de receitas e a manutenção de um regime de concessão incompatível com a grave crise financeira, cabe ao Governo do Estado de Minas Gerais apresentar relatório de auditoria relativo aos benefícios efetivos das renúncias de receitas concedidas, com a previsão de medidas concretas para a sua drástica redução, avaliando o impacto de cada modalidade de renúncia fiscal na economia.

## **2. FEDERALISMO, CENTRALIZAÇÃO DE COMPETÊNCIAS E A CRISE FISCAL EM MINAS GERAIS**

---

Não obstante a competência privativa do Senado Federal para avaliação do sistema tributário, o controle da aplicação das subvenções

---

<sup>6</sup> MINAS GERAIS. *Relatório sobre a macrogestão e contas do governador do Estado de Minas Gerais, exercício 2018*. Belo Horizonte, 2019.

e das renúncias de receitas insere-se nas competências das cortes de contas, nos ditames do artigo 70 da CR/88.

Consideradas essas competências do Senado e dos tribunais de contas, verifica-se uma complementaridade de fiscalização e avaliação sobre o sistema tributário. Enquanto o Senado possui competência avaliativa e deverá ser informado de questões importantes e munido dos dados coletados em auditorias realizadas pelos tribunais de contas, responsáveis pela fiscalização financeira, orçamentária e contábil, cabe-rá ao Poder Legislativo, em sua avaliação, verificar fato passível de julgamento e punição na esfera de competência do controle externo,<sup>7</sup> comunicando-o ao tribunal de contas competente.

Quanto a essa competência dos tribunais de contas, no que diz respeito ao sistema tributário, vale observar a jurisprudência do Tribunal de Contas da União – TCU,<sup>8</sup> que revela que não há competência dos tribunais para a avaliação de fatos individuais relativos ao lançamento de tributo, decadência e prescrição tributárias e inscrição de crédito tributário em dívida ativa. Por outro lado, o TCU já desempenha, embora não periodicamente, a atuação sobre questões de lançamento, decadência, prescrição e inclusão em dívida ativa, não estando excluída a competência fiscalizatória como um todo sobre o sistema tributário. O TCU pode ter, *in verbis*: “Ingerência fiscalizatória sobre a previsão, o lançamento, a arrecadação e o recolhimento de tributos federais, podendo realizar seu mister por meio de levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos.”<sup>9</sup>

Neste ponto, é importante ressaltar os efeitos nefastos das perdas arrecadatórias impostas aos Estados e, até então, a omissão da União em proceder à fixação dos critérios de repasses das compensações decorrentes da Lei Kandir, conforme decisão da suprema corte do país.

Apenas em 2020 foi sancionada a Lei Complementar n. 176, de 29 de dezembro de 2020, a qual previu regras para a compensação da perda arrecadatória dos Estados com a Lei Kandir. Entre outros disposi-

---

<sup>7</sup> MOURÃO, Licurgo; SHERMAM, Ariane; SERRA, Rita Chió. *Tribunal de contas democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 149.

<sup>8</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2105/2009. Plenário. Relator Min. André Luís de Carvalho. Disponível em: [www.tcu.gov.br/.../judoc%5CAcord%5C2009430%5C009-326-2008-0-AUD-ALC.rtf](http://www.tcu.gov.br/.../judoc%5CAcord%5C2009430%5C009-326-2008-0-AUD-ALC.rtf). Acesso em: 21 nov. 2018.

<sup>9</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 272/2014. Plenário. Relator Min. Benjamin Zymler. Disponível em: [www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2014-02-12;272](http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2014-02-12;272). Acesso em: 24 nov. 2018.

tivos, a referida lei traz regras sobre a transferência, pela União, aos Estados, Distrito Federal e municípios, do montante de R\$ 58 bilhões, escalonado no período de 2020 a 2037. O repasse dos recursos aos entes federados subnacionais foi condicionado na aludida Lei Complementar à renúncia, por tais entes, de eventuais direitos contra a União decorrentes do art. 91 do ADCT. Esse cenário foi posteriormente agravado pela promulgação da Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021, que revogou o supracitado art. 91, criando a situação em que a isenção do ICMS sobre a exportação de produtos primários e semielaborados decorrente da Lei Complementar n. 87, de 1996, não mais será compensada pela União.

Fica plasmada, ao nosso sentir, a grave omissão da União Federal, até então, em regulamentar a importantíssima recomposição das receitas do Estado, não só de Minas Gerais, mas também de todos os Estados produtores e exportadores, em face das perdas advindas da Lei Kandir, parcialmente equacionada pela edição da Lei Complementar n. 176/2020. Entretanto, várias são as críticas à referida lei, a começar pelo montante que os Estados concordaram em receber – quantia ínfima, segundo algumas fontes, que citam, por exemplo, o caso de Minas Gerais, que receberá R\$ 8,7 bilhões, enquanto os cálculos alternativos estimam que as perdas com a exoneração do ICMS entre os anos de 1996 a 2019 custaram ao Estado R\$ 135 bilhões.<sup>10</sup>

Após uma retração expressiva do Produto Interno Bruto – PIB brasileiro, em 2015 e 2016, da ordem de 3,5% e 3,3%, respectivamente, houve uma pequena reação em 2017 e 2018, tendo totalizado 6,8 trilhões nesse último exercício, o que representou variação positiva de 0,3% no PIB *per capita*, em 2018.<sup>13</sup>

Já no plano estadual, conforme estudos da Fundação João Pinheiro,<sup>14</sup> o PIB de Minas Gerais apresentou crescimento de 0,2% na

---

<sup>10</sup> AUDITORIA CIDADÃ DA DÍVIDA. Nota Técnica ACD n. 1/2022 – Dívida do Estado de Minas Gerais – PL 3711/2022. Disponível em: <https://auditoriacidada.org.br/conteudo/nota-tecnica-acd-no-1-2022-divida-do-estado-de-minas-gerais-pl-3711-2022-2/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

<sup>13</sup> BRASIL. Agência de Estatísticas Econômicas – IBGE. Disponível em: <https://agencia.noticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23886-pib-cresce-1-1-em-2018-efecha-ano-em-r-6-8-trilhoes>. Acesso em: 4 out. 2019.

<sup>14</sup> MINAS GERAIS. Fundação João Pinheiro. Diretoria de Estatística e Informações (Direi). Coordenação das Estatísticas Econômicas. Produto Interno Bruto de Minas Gerais

comparação do quarto trimestre de 2018 com o terceiro trimestre do mesmo ano, levando-se em consideração a série com ajuste sazonal. Na comparação com igual período de 2017, houve avanço do PIB de 1,1% no último trimestre do ano, seguindo a elevação do PIB nacional. Em valores correntes, o PIB no quarto trimestre de 2018 alcançou R\$ 156 bilhões.

Com esse panorama, Minas Gerais teve um dos piores desempenhos entre os PIBs do Brasil, no exercício de 2018, ocupando a 25<sup>a</sup> posição no ranking de maiores crescimentos, ficando à frente apenas dos Estados do Rio Grande do Sul e do Rio de Janeiro.

Além do demonstrado, Minas Gerais apresenta déficits orçamentários recorrentes nos últimos exercícios, acumulando o valor de R\$ 36,2 bilhões entre 2014 e 2018; somente em 2018, o déficit foi de R\$ 11,2 bilhões.<sup>15</sup>

É bom destacar que a crise fiscal pela qual passam os Estados brasileiros tem origem direta na política econômica adotada nos últimos anos, cuja formulação e condução são da competência privativa da União, restando aos Estados-membros, incluindo Minas Gerais, suportar as nocivas consequências fiscais decorrentes de redução nas atividades produtivas, com consideráveis quedas de arrecadação e recessão econômica.

Em 19 de maio de 2017 foi editada a Lei Complementar n. 159/2017, que instituiu o Regime de Recuperação Fiscal (RFF) dos Estados e do Distrito Federal, entre outras providências. Formalmente sustentado por princípios como os da sustentabilidade econômico-financeira, da transparência das contas públicas e da solidariedade entre os poderes e órgãos da administração pública, o aludido regime, nos termos expressos da lei complementar que o institui, visa *corrigir os desvios que afetaram o equilíbrio das contas públicas dos Estados federais*, por meio da implementação de medidas emergenciais e de reformas institucionais estipuladas em plano de recuperação fiscal a ser elaborado pelo ente federativo que deseje aderir ao regime. As medidas são duras e alvo das mais variadas críticas: entre outros aspectos, o plano de recuperação fiscal deverá contemplar a alienação total ou parcial de empresas estatais, ou a concessão de serviços e ativos, ou até

---

(PIB). Disponível em: <http://fjp.mg.gov.br/index.php/produtos-e-servicos1/2745-produto-interno-bruto-de-minas-gerais-pib-2>. Acesso em: 4 out. 2019.

<sup>15</sup> BRASIL. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [www.fazenda.mg.gov.br/noticias/2019.05.02](http://www.fazenda.mg.gov.br/noticias/2019.05.02). Acesso em: 4 out. 2019.

mesmo a liquidação e extinção dessas empresas, com vistas à quitação de passivos com os recursos arrecadados; a redução em pelo menos 20% dos incentivos e benefícios fiscais dos quais decorram renúncia de receitas e a revisão do regime jurídico dos servidores da administração pública direta, autárquica e fundacional, de forma a reduzir benefícios ou vantagens que não estejam contemplados no regime jurídico único dos servidores da União. Diversas são as vedações incidentes sobre os Estados federados na vigência do regime, *tais como*: proibição de concessão, a qualquer título, de vantagem, aumento e reajuste a servidores públicos civis e militares, além dos empregados públicos, à exceção da revisão geral anual prevista no art. 37, X, da Constituição de 1988; a criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa, bem como a alteração da estrutura de carreira que acarrete aumento do dispêndio, além de restar proibida a realização de concursos públicos ou a criação de despesa obrigatória de caráter continuado. Como contrapartida, a União concederá aos Estados participantes a i) redução extraordinária das prestações relativas aos contratos de dívidas preexistentes administradas pela STN e ii) o pagamento, em nome do Estado, na data de seu vencimento, das prestações de operações de crédito realizadas junto ao sistema financeiro e às instituições multilaterais, garantidas pela União.

Encontramo-nos diante de um quadro constitucional de federalismo fiscal em que a competência tributária ativa é excessivamente centralizada na figura da União, que atua vorazmente na expansão da base tributária de forma unilateral, instituindo benefícios fiscais em detrimento das receitas estaduais, sem a devida compensação.

Pode-se entender que a tendência centralizadora da União, em detrimento das competências arrecadatórias dos demais entes federais, em especial as dos Estados. No mesmo sentido, percebe-se a forte tendência centralizadora com a instituição do Regime de Recuperação Fiscal (Lei Complementar n. 159/2017), embora a adesão dos Estados federados seja voluntária. A propósito do Regime, colhe-se a seguinte crítica, com foco específico, mas não exclusivo, no estado do Rio de Janeiro, o primeiro de pleitear adesão ao RRF:

O estrangulamento fiscal dos estados brasileiros levou a uma nova mobilização para encarar os desafios existentes. *Sob diferentes vias, um aparente consenso formou-se em torno da solução desse conflito federativo, ainda que a saída imposta pela União em nada se alinhe aos preceitos federativos de coopera-*

*ção, definidos pela carta constitucional.* [...]. É oportuno mencionar que todas as crises fiscais têm origem no aumento do hiato entre a necessidade de arrecadação e o caráter pró-cíclico das receitas e despesas públicas. Em um cenário de forte recessão econômica como o que atingiu o país a partir de 2014, torna-se iminente o estrangulamento fiscal-financeiro dos entes subnacionais, o que tende a revelar a ineficiência na gestão pública e a reverberar seus efeitos sobre a estabilidade social. Em virtude da rigidez dos critérios para a habilitação ao RRF, apenas o estado do Rio de Janeiro logrou êxito na proposta de adesão, a despeito de mais da metade dos estados da federação estar em estado de calamidade financeira. *Isso demonstra uma relação federativa cada vez mais afastada dos preceitos constitucionais do federalismo cooperativo e de uma solução articulada e harmônica entre a União e os entes subnacionais.* Quanto à alegação do Governo do Rio de Janeiro de que as metas acordadas não estão sendo cumpridas por serem inexequíveis, draconianas, é importante não perder de vista que o Plano de Recuperação Fiscal foi preparado pelo próprio estado fluminense. Além disso, o governo, em meio a uma crise estrutural do estado, optou por firmar acordos sem pactuar politicamente com a sociedade. Não obstante, impôs o peso do ajuste às camadas da população mais vulneráveis, que não possuem condições financeiras de acesso aos serviços privados. *A persistência de uma situação fiscal crítica mostra que pouco se progrediu no caminho do equilíbrio das finanças públicas do estado.* A avaliação da efetividade das medidas acordadas no plano, por meio da análise dos indicadores que qualificam a gravidade da crise fiscal, sobretudo no período pós-adesão ao RRF, revela que não houve mudanças significativas em direção à sustentabilidade fiscal do estado fluminense. Diante do exposto neste estudo, espera-se ter demonstrado que *as condições de insolvência das finanças dos estados têm constrangido as relações federativas e promovido a ascensão de uma espécie de federalismo sem pactuação.* A repercussão desse processo impõe a necessidade de discussão de um novo pacto federativo, mais harmônico e cooperativo, uma vez que os resultados dos ajustes fiscais em curso têm sido socialmente dramáticos, com o retorno de milhares de brasileiros à situação de extrema pobreza. De todo modo, um olhar crítico sobre as negociações da dívida dos estados e do equilíbrio das

finanças estaduais revela um futuro que espelha o passado e realça o sentimento de um *déjà vu* federativo.<sup>16</sup>

A desoneração dos produtos primários e semielaborados nas exportações, introduzida no ordenamento jurídico pela Lei Kandir e pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, deveria ser compensada pela União, em especial no que se refere à perda dos Estados decorrente da desoneração do principal imposto estadual – o ICMS.<sup>17</sup>

As perdas do Estado de Minas Gerais com a desoneração do ICMS sobre exportação de produtos primários, após resarcimento, foram previstas em R\$ 5.941 bilhões (Lei Kandir) no exercício de 2018,<sup>18</sup> tendo se efetivado em R\$ 5.749 bilhões.<sup>19</sup> Tal volume representou uma elevação percentual, em comparação com o exercício de 2015 (R\$ 3.356 bilhões), da ordem de 171,30%.

Na sessão de 30/11/2016, o plenário do Supremo Tribunal Federal – STF julgou procedente o pedido formulado na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão – ADO n. 25,<sup>20</sup> declarando a mora do Congresso Nacional quanto à edição da lei complementar prevista no artigo 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República e fixando prazo de 12 meses para que fosse sanada a omissão.

Convém anotar que a União protocolizou no STF, em 7/11/2017, a Petição n. 67.387, na citada ADO n. 25, na qual requereu o

---

<sup>16</sup> TORREZAN, R. G. A.; PAIVA, C. C. de. A crise fiscal dos estados e o regime de recuperação fiscal: o *déjà vu* federativo. *Revista de administração pública*, Rio de Janeiro, n. 55, v. 3, p. 716-735, maio-jun. 2021. Disponível em: [www.scielo.br/j/rap/a/Ry6ZkvtqCczLRc7Y5XJmwSy#](http://www.scielo.br/j/rap/a/Ry6ZkvtqCczLRc7Y5XJmwSy#). Acesso em: 25 ago. 2022. Grifos nossos.

<sup>17</sup> Sobre a regulamentação da recomposição, pela União, aos Estados, Distrito Federal e municípios, vejam-se os comentários deste artigo que tratam da Lei Complementar n. 176/2020. A crítica geral que se faz é que a regulamentação legal é insuficiente para fazer frente as perdas arrecadatórias dos entes subnacionais, situação que, reitera-se, foi agravada pela revogação do art. 91 do ADCT pela Emenda Constitucional n. 109/2021.

<sup>18</sup> MINAS GERAIS. *Relatório sobre a macrogestão e contas do governador do Estado de Minas Gerais*, exercício 2018. Belo Horizonte, 2019, p. 112.

<sup>19</sup> Conforme demonstrado em estudo da Coordenadoria de Fiscalização e Avaliação da Macrogestão Governamental do Estado e do Executivo mineiro – CFAMGE. Veja-se em: MINAS GERAIS. *Relatório sobre a macrogestão e contas do governador do Estado de Minas Gerais*, exercício 2018. Belo Horizonte, 2019. p. 112.

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13385039>. Acesso em: 4 out. 2019.

desarquivamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão e a prorrogação do prazo fixado no acórdão proferido por aquela Corte por mais 24 meses.

O Estado de Minas Gerais, na condição de *amicus curiae*, por sua vez, apresentou manifestação aduzindo que a hipótese de o Congresso Nacional não conseguir se adequar ao prazo determinado na ADO n. 25 já teria sido discutido na ocasião do julgamento, e foi em decorrência dessa consideração que ficou atribuído ao TCU regulamentar os repasses, caso o prazo se esgotasse sem a produção da norma.<sup>21</sup> Outros Estados também protocolizaram manifestações no mesmo sentido, e a própria Procuradoria-Geral da República opinou pela rejeição do pedido de prorrogação.

O relator da ação, Ministro Gilmar Mendes,<sup>22</sup> decidiu pela plausibilidade da prorrogação, em que pese o trânsito em julgado da decisão proferida na ADO n. 25, em 26/8/2017, portanto, dois meses antes do pedido da União.

Conforme relatório de tramitação processual do STF,<sup>23</sup> a decisão citada não foi submetida a referendo do Plenário daquela Corte Superior até então, visto que o relator, em despacho datado de 26/6/2019, em caráter excepcional, designou audiência para buscar um “compromisso conciliatório manifestado pelos Estados-membros”. Referida audiência ocorreu em 30/9/2019, sem acordo, com designação de nova audiência para 8/10/2019.

O acordo foi finalmente homologado na sessão plenária do STF de 20/5/2020. Na ocasião, o Ministro Relator Gilmar Mendes aduziu o seguinte em seu voto sobre o acordo, *in verbis*:

Tal acordo visa pôr fim ao imbróglio, de forma definitiva, razão pela qual proponho sua homologação por esta Corte e encaminhamento aos Presidentes da Câmara e do Senado Federal para os trâmites devidos. As partes signatárias do acordo possuem capacidade para firmá-lo em nome dos

---

<sup>21</sup> BRASIL. STF. Disponível em: [www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp](http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp) sob o código 5DFB-B424-ED41-116C e senha 0189-FE92-1764-6A89.

<sup>22</sup> BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Diagnóstico da situação fiscal de Minas Gerais. Disponível em: [www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio/plano-de-recuperacao-fiscal-do-estado-de-minas-gerais/publicacao-2019-06-03-8486326943](http://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio/plano-de-recuperacao-fiscal-do-estado-de-minas-gerais/publicacao-2019-06-03-8486326943). Acesso em: 8 out. 2019. p. 27.

<sup>23</sup> BRASIL. STF. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4454964>. Acesso em: 3 out. 2019.

respectivos entes federativos, além de ser lícito seu objeto e revestido das formalidades legais para homologação por esta Corte e encaminhamento ao Congresso Nacional, que deliberará sobre os termos de anteprojeto de lei complementar, a ser encaminhado pela União, no prazo de até 60 (sessenta) dias, a contar desta data, seguindo fielmente os moldes da transação ora realizada. Há três cenários fático-jurídicos de previsibilidade: aprovação da PEC 188/2019, encaminhada pelo Governo Federal, com revogação do art. 91 do ADCT; aprovação da citada PEC sem a revogação do art. 91 do ADCT; e situação durante a tramitação da PEC no Congresso Nacional. Prevê-se que a parcela constitucionalmente devida aos municípios (25%) está reservada e que “não serão devidos honorários advocatícios nas ações judiciais que forem extintas em decorrência do presente acordo” – foram poupadados milhões de reais dos erários federal e estaduais nas demandas indenizatórias comuns que discutem o tema –, além de cláusula resolutória e eleição de foro para dirimir eventuais entraves que surjam na sua interpretação. Considero que todos os interesses jurídicos estão equacionados e bem representados neste acordo inédito no âmbito federativo, que põe termo à discussão político-jurídica que perdura desde o advento da Lei Complementar 87/1996.

Fica claro, portanto, que a expansão da centralização das competências arrecadatórias na União produz enorme dependência financeira por parte dos Estados-membros, que acabam por ter grande parcela de seu orçamento atrelada às transferências orçamentárias vindas da União.

Observa-se que houve redução na participação das transferências correntes da União no total da Receita Corrente Líquida do Estado de Minas Gerais. Essa queda demonstra uma redução dos repasses da União para o Estado, os quais, a cada ano, diminuem mais: em 2009, eram de 13,3%, e em 2018 alcançaram o percentual negativo de 18,87%.<sup>24</sup>

No que tange à arrecadação das receitas próprias, o Poder Executivo estadual empreendeu esforços para incrementar a arrecadação,

---

<sup>24</sup> Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária do Estado de Minas Gerais – RREO: exercícios de 2009 a 2018. Disponível em: [www.fazenda.mg.gov.br/governo/contabilidade\\_geral/lei\\_responsabilidade\\_fiscal/](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contabilidade_geral/lei_responsabilidade_fiscal/). Acesso em: 12 dez. 2022.

em meio à forte crise econômica por que passa o País, a exemplo do Programa Regularize, que tem por objetivo incentivar a quitação de débitos tributários mediante redução de multas e juros, além de descontos no valor devido.

### **3. DA DESCENTRALIZAÇÃO DOS ENCARGOS POLÍTICO-ADMINISTRATIVOS E DA NECESSIDADE DE REEQUILÍBRIO FISCAL**

---

Analizada a vertente da receita, na qual se verifica a concentração arrecadatória nos âmbitos financeiro e político, no repasse dos encargos, a marcha tem ocorrido em direção a sua descentralização desproporcional, isto é, na atribuição de deveres administrativos em patamares superiores ao que as condições financeiras permitem. Essa verificação pode se dar pela análise da execução orçamentária dos entes subnacionais, que revela um volume cada vez maior de atribuições executórias para os Estados. Ou seja, embora a arrecadação de transferências por Minas Gerais diminua, seus encargos e despesas aumentam.

No caso de Minas Gerais, os dados evidenciam o comprometimento da maior parte do orçamento para custeio de direitos sociais básicos (saúde, educação, segurança pública e previdência), restando muito pouco para as demais funções estatais. Não há dúvidas de que os pilares do federalismo fiscal estão abalados, haja vista que tais funções representam cerca de 60% de toda a despesa empenhada em 2018.<sup>25</sup>

Diante da elevação das despesas nos últimos exercícios,<sup>26</sup> o Tribunal de Contas de Minas Gerais determinou a adoção de medidas concretas. Conforme disposto na LRF:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

---

<sup>25</sup> Idem.

<sup>26</sup> MINAS GERAIS. Secretaria do Tesouro Nacional apresenta diagnóstico da situação fiscal de Minas. *Agência Minas*, 2019. Disponível em: [www.agenciaminas.mg.gov.br/noticia/secretaria-do-tesouro-nacional-apresenta-diagnostico-da-situacao-fiscal-de-minas](http://www.agenciaminas.mg.gov.br/noticia/secretaria-do-tesouro-nacional-apresenta-diagnostico-da-situacao-fiscal-de-minas). Acesso em: 12 dez. 2022.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Os restos a pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como despesas empenhadas, mas não pagas, até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. A evolução do montante de restos a pagar foi assim aferida:<sup>27</sup>

- Em 2015, antes das inscrições, o Estado registrou suficiência de R\$ 58,552 milhões e, portanto, só poderia inscrever RPNP até o limite de tal disponibilidade; contudo, inscreveu R\$ 4,330 bilhões.
- Em 2016, a insuficiência inicial era de R\$ 3,272 bilhões; e, mesmo assim, inscreveu o montante de R\$ 4,788 bilhões.
- Em 2017, houve insuficiência de R\$ 9,535 bilhões e foram inscritos R\$ 6,261 bilhões em RPNP, resultando numa insuficiência final de R\$ 15,797 bilhões.

Destarte, no governo anterior (2011-2014) também se verificou tal prática.<sup>28</sup> Quanto ao exercício de 2018, registrou-se uma insuficiência de R\$ 26,759 bilhões e, mesmo assim, houve inscrições de R\$ 4,605 bilhões, acumulando uma insuficiência ao final do exercício de R\$ 31,364 bilhões.

A STN,<sup>29</sup> quando da análise da inscrição de restos a pagar no Diagnóstico da Situação Fiscal do Estado de Minas Gerais, fez destacar que “o acúmulo de restos a pagar passa a ser uma forma de financiamento alternativa à contratação de operações de crédito”.

O Poder Executivo detém R\$ 27,025 bilhões inscritos em restos a pagar, o que corresponde a 95,68% do saldo total registrado de restos a pagar no Estado, dos quais R\$ 18,815 bilhões, ou 69,62%, referem-se às inscrições do exercício de 2018. Permanece a situação verificada, em exercícios anteriores, de valores antigos compondo o saldo de restos a

---

<sup>27</sup> MINAS GERAIS. *Balanço geral do estado*, processo n. 1.066.559. Relatório Técnico, fls. 152.

<sup>28</sup> Dados extraídos dos pareceres prévios exarados pelo Tribunal de Contas nos processos de Balanço Geral do Estado dos exercícios de 2011 a 2014.

<sup>29</sup> BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Diagnóstico da situação fiscal de Minas Gerais. Disponível em: [www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio/plano-de-recuperacao-fiscal-do-estado-de-minas-gerais/publicacao-2019-06-03-8486326943](http://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio/plano-de-recuperacao-fiscal-do-estado-de-minas-gerais/publicacao-2019-06-03-8486326943). Acesso em: 8 out. 2019. p. 9.

pagar – no caso dos restos a pagar processados (RPP) desde 1997 e dos restos a pagar não processados (RPNP) desde 2010.<sup>30</sup>

Veja-se que, conforme constatou a STN,<sup>31</sup> Minas Gerais é um dos entes mais endividados da Federação, com dívida consolidada bruta de R\$ 117 bilhões em dezembro de 2018.

Tal situação de endividamento vem observando a seguinte evolução, conforme segue:<sup>32</sup>

### **Montante de Endividamento (R\$ Milhões)**

CREDOR	2015	2016	2017	2018
União	79.875	89.126	84.714	90.580
Bancos federais	9.408	9.111	8.925	9.571
Dívida externa	14.812	12.047	12.044	13.536
Outras	72	73	2.758	3.727
<b>Dívida Consolidada</b>	<b>104.167</b>	<b>110.357</b>	<b>108.441</b>	<b>117.413</b>
RELAÇÃO DCL/RCL	2015	2016	2017	2018
	2,22	2,04	1,98	2,17

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

É notória a gravidade da situação financeira instalada no Estado de Minas Gerais, situação que não oferece condições ou perspectivas de regularização em um futuro próximo, muito menos de um exercício para o outro, sem prejuízo aos interesses da sociedade mineira, em especial aos usuários dos serviços de educação e saúde ofertados pelo Estado, devendo as ações destinadas aos necessários ajustes ocorrer de forma proporcional, equânime e eficiente, como de fato impõe o inciso I do § 1º do art. 26 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

Assim, entendemos que o Estado deverá demonstrar seu esforço em reduzir a insuficiência financeira e em promover o reequilíbrio fiscal, sem comprometimento de serviços essenciais à população, base-

<sup>30</sup> MINAS GERAIS. Armazém de Informações do Sistema Integrado de Administração Financeira de Minas Gerais (Siafi-MG). Disponível em: [www.siafi.mg.gov.br/fcag/SIAFI/sistema\\_siafi\\_mg/siafi](http://www.siafi.mg.gov.br/fcag/SIAFI/sistema_siafi_mg/siafi). Acesso em: 12 dez. 2022.

<sup>31</sup> BRASIL. *Diagnóstico da situação fiscal de Minas Gerais*, 2019. p. 88.

<sup>32</sup> BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Boletim de finanças dos entes subnacionais- 2019*. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PU BLICA-CAO:30407](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PU BLICA-CAO:30407). Acesso em: 12 dez. 2022.

ando-se nas medidas preconizadas, entre outras medidas de gestão, naquelas insculpidas no art. 169 da Constituição da República, em especial nos §§ 1º, 3º e 4º.

Para o alcance do acima aduzido, diante da realidade fiscal do Estado de Minas Gerais, com fundamento no art. 26 da LINDB, entendemos que o Poder Executivo deveria apresentar plano de ação que indicasse as medidas concretas a serem adotadas, tanto do lado da receita quanto do lado da despesa, especialmente no que se refere às liquidações e pagamentos dos restos a pagar, abarcando a contenção das despesas de pessoal e das despesas previdenciárias, teto de gastos, dívida pública, bem como o dimensionamento das medidas a serem cumpridas em cada exercício financeiro de vigência do referido plano.

O plano deve conter também, entre outros, metas e respectivos indicadores de resultado, acompanhados de exposição dos motivos que levaram à definição destes, além das unidades administrativas responsáveis e prazos para implementação de cada medida, tudo de modo compatível com os interesses gerais da população mineira, com vistas ao reequilíbrio fiscal, ou seja, adequação do gasto público estadual à capacidade financeira para custear as despesas, sem o comprometimento dos serviços essenciais à população.

#### **4. A APLICAÇÃO DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO NO CONTROLE EXTERNO DESEMPENHADO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

---

Já no exame das contas de governo do exercício de 2016, a então Conselheira Adriene Andrade, relatora do Balanço Geral do Estado no Tribunal de Contas de Minas Gerais, naquele exercício, assim vaticinou o futuro financeiro e orçamentário do Estado de Minas Gerais para os anos vindouros, *in verbis*:

O alcance do Decreto Estadual n. 47.101/2016 está limitado às situações orçamentárias e financeiras e tem sustentação na crise financeira que atinge o Poder Público, *sem um horizonte acreditável de recuperação. Aliás, mantida a atual estrutura de repartição de riquezas entre os entes da Federação, com concentração da arrecadação na União, e permanecendo as obrigações de custeios pelos Estados da maior parte dos serviços públicos de cunho prestacional, não há por que cogitar qual-*

*quer melhoria no quadro das finanças públicas mineiras. (Grifos nossos).*

O Tribunal de Contas de Minas Gerais, no exercício de um de seus misteres – auxiliar o controle externo de titularidade do Poder Legislativo –, ao longo da última década, tem se apoiado no princípio da equidade quando da apreciação das contas de governos prestadas pelos governadores do Estado.

Na aplicação do direito, o princípio da equidade está plasmado sobre três pilares, conforme salienta Vicente Rão,<sup>33</sup> *in verbis*:

I – por igual modo devem ser tratadas as coisas iguais e desigualmente as desiguais;

II – todos os elementos que concorrem para constituir a relação *sub judice*, coisa, pessoa, ou que, no tocante a estas tenham importância ou sobre elas exerçam influência, devem ser devidamente consideradas;

III – *entre várias soluções possíveis deve-se preferir a mais suave e humana, por ser a que melhor atende ao sentido de piedade e de benevolência da justiça: jus bonum et aequum.* (Grifos nossos)

Conforme discorre Ferreira Jardim,<sup>34</sup> “pela equidade nos aproximamos do conceito de justiça ideal.” Nesse diapasão, tem-se que a equidade é meio interpretativo para impedir dissonâncias entre a norma jurídica e sua aplicação ao caso concreto, a partir do poder que se confere ao juiz de ampla e livre apreciação e cognição. Conforme Aristóteles, a equidade desempenha um papel corretivo, sendo um remédio para sanar os defeitos decorrentes das generalidades da lei.

Aristóteles comparava o ofício de juiz, na equidade, àquele de quem julga conforme a “Régua de Lesbos”. No mundo grego, os construtores se valiam de uma régua flexível, que se adaptava à forma das pedras, sem ser rígida. Também a equidade demanda do jurista certa fle-

---

<sup>33</sup> RÃO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. v. 1.

<sup>34</sup> JARDIM, E. M. Ferreira. Equidade. In: CAMPILONGO, C. F.; GONZAGA, A. de A.; FREIRE, A. L. (Coord.). *Encyclopédia jurídica da PUC-SP*. Tomo: direito tributário. São Paulo: PUC São Paulo, 2017. Disponível em: <https://encyclopediajuridica.pucsp.br/verbete/312/edicao-1/equidade>.

xibilidade. Não pode ser o homem justo um mero cumpridor cego das normas, sem atentar para as especificidades de cada caso concreto.<sup>35</sup>

Na mesma esteira da preocupação doutrinária com a melhor adequação da lei à justiça, também o legislador brasileiro entendeu a necessidade de evolução normativa para o alcance da melhor decisão possível para o caso concreto, como o da edição da Lei n 13.655/2018.

Para Marçal Justen Filho, as inovações trazidas para a LINDB indicam a presença de uma concepção realista da atividade de aplicação do Direito, afirmando que, *in verbis*:

A dinâmica da realidade é insusceptível de previsão antecipada, pois nem o legislador nem a lei são oniscientes. Por isso, a aplicação de normas gerais e abstratas envolve escolhas a serem realizadas pelo sujeito investido da competência decisória. [...] a finalidade buscada é reduzir o subjetivismo e a superficialidade de decisões, impondo obrigatoriedade do efetivo exame das circunstâncias do caso concreto, tal como a avaliação das diversas alternativas sob um prisma de proporcionalidade.<sup>36</sup>

O direito moderno não mais comporta o pragmatismo da legalidade estrita. A alteração da LINDB pela Lei n. 13.655/2018 é o maior marco dessa mudança e teve como finalidade instituir normas que possam dar maior efetividade ao princípio da segurança jurídica, no que tange, principalmente, às matérias relacionadas ao direito público, para combater a utilização indiscriminada de valores jurídicos abstratos, limitando o uso de expressões genéricas e conceitos jurídicos indeterminados, para evitar decisões que não façam a análise da realidade fática no caso concreto.

A principal inovação, em nosso sentir, está no art. 20, que busca coibir a utilização irrestrita de argumentos retóricos ou princípios genéricos sem que seja feita uma análise prévia e detida dos fatos e de suas consequências práticas, nas decisões proferidas em âmbito judicial, administrativo ou em órgão de controle.

O art. 20 da Lei n. 13.655/2018 estabelece que, quando da formação do juízo cognitivo para o processo decisório, observar-se-á o

---

<sup>35</sup> MASCARO, A. L. *Filosofia do direito*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

<sup>36</sup> FILHO, Marçal Justen. Art. 20 da LINDB – Dever de transparência, concretude e proporcionalidade das decisões públicas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>. Acesso em: 4 out. 2019.

dever de concretização das normas e valores ideais, levando em consideração as situações da realidade. Ou seja, se da aplicação de uma mesma norma podem resultar diferentes conclusões para o caso concreto, é indispensável analisar os potenciais efeitos pertinentes a cada qual.<sup>370</sup> Julgador deve buscar soluções alternativas à simples invalidação de um ato administrativo, nas hipóteses de vícios ou defeitos.

Ao manifestar-se, especificamente, sobre o conteúdo do art. 20 da LINDB, introduzido pela Lei n. 13.655/2018, Marçal Justen Filho<sup>38</sup> defende que seu conteúdo traduz o dever de transparência, de concretude e de proporcionalidade das decisões públicas, e é categórico ao afirmar, *in verbis*:

O art. 20 da LINDB é orientado a reduzir a indeterminação das decisões estatais, que muitas vezes restringem-se a invocar princípios abstratos. O processo decisório exige a concretização de normas e valores ideais, o que impõe tomar em consideração as situações da realidade. Se uma norma pode propiciar diferentes conclusões para o caso concreto, é indispensável analisar os potenciais efeitos pertinentes a cada qual. Essa exigência é ainda mais relevante em vista do princípio da proporcionalidade. É inviável aplicar a proporcionalidade sem tomar em vista os efeitos que a opção hermenêutica produzirá. O parágrafo único do art. 20 admite, além disso, adotar soluções alternativas à simples invalidação de um provimento administrativo, nas hipóteses de vícios ou defeitos. (Grifos nossos).

Na mesma diretriz, o art. 22 estabelece que a interpretação das normas sobre gestão pública deve considerar a realidade e os obstáculos enfrentados pelos gestores, sem prejuízo dos direitos dos administrados. Mais uma vez, estabelece a LINDB que o magistrado deve se afastar do formalismo exacerbado, reduzir as interpretações de mera legalidade, para que também sejam levadas em consideração as circunstâncias fáticas que influenciaram a conduta do gestor público. Nesse sentido, estatui a norma:

Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor

---

<sup>37</sup> FILHO, Marçal Justen. Art. 20 da LINDB – Dever de transparência, concretude e proporcionalidade das decisões públicas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>. Acesso em: 4 out. 2019.

<sup>38</sup> Idem.

*e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.*

*§ 1º. Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.*

*§ 2º. Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.*

*§ 3º. As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato. (Grifos nossos).*

Deve-se, ainda, no caso em concreto, avaliar se era possível exigir conduta diversa do agente público, cujos atos estão sob análise, seja jurídica, seja administrativa. Vale aqui colacionar o ensinamento de Piero Calamandrei:<sup>39</sup> “Não basta que os magistrados conheçam com perfeição as leis tais como escritas, será necessário que conheçam igualmente a sociedade em que estas leis devem viver.”

Ao explicar as relações entre o julgador e os casos que lhe são apresentados, em sua inteireza fática, e a necessidade de ser sensível às demandas da sociedade e do próprio ser humano, assevera o mesmo autor:<sup>40</sup>

O risco das causas costuma estar neste antagonismo: entre o juiz lógico e o juiz sensível; entre o juiz consequencial e o juiz precursor; entre o juiz que para não cometer uma injustiça está disposto a se rebelar contra a tirania da jurisprudência e o juiz que, para salvar a jurisprudência, está disposto a deixar esmagar nas inexoráveis engrenagens da sua lógica um homem vivo. (Grifos nossos).

Além dessas inovações, a fim de combater a insegurança jurídica, os arts. 23 e 24 da Lei n. 13.655/2018 estabeleceram que as decisões proferidas em âmbito administrativo, controlador ou judicial que alterarem o posicionamento interpretativo ou derem nova orientação sobre norma de conteúdo indeterminado deverão prever um regime de tran-

---

<sup>39</sup> CALAMANDREI, Piero. *Eles, os juízes, vistos por um advogado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 183.

<sup>40</sup> Idem. p. 185.

sição, quando indispensável para a concretização do princípio da segurança jurídica e da proteção à confiança. Isso significa que deverá ser feita uma espécie de modulação dos efeitos da decisão, dispondo sobre quais serão as consequências daquele novo entendimento.

Por sua vez, a LINDB também dispõe, no art. 28, que "o agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro".

O elemento volitivo da conduta do agente há que ser analisado. Isso é uma garantia ao agente público de que, ao desempenhar suas funções, somente responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões em caso de praticá-las com dolo ou erro grosseiro.

O STF já se manifestou sobre o tema quanto aos procuradores e advogados públicos, quando do julgamento do MS 24.073/DF,<sup>41</sup> no sentido de que só haverá responsabilização desses em caso de erro ou dolo grave.

Diante do quadro narrado, a hora é de cooperação e união de esforços, de trabalho duro e medidas severas em prol da recuperação do Estado de Minas Gerais, pois sua insolvência enredará a todos, independentemente do órgão ou do poder do Estado. O problema fiscal não pode ser visto como exclusivo do Poder Executivo, mas sim como uma situação de calamidade, já que, conforme dito pelo Primeiro-Ministro português, Pedro Passos Coelho,<sup>42</sup> por ocasião da grave crise que assolou Portugal no ano de 2011, "*não há direito adquirido em face do cofre vazio*".

O enfrentamento da crise portuguesa, que guarda similitudes com a situação do Estado de Minas Gerais, implicou a adoção, naquele país, dentre outras, das seguintes medidas: (a) corte de subsídios de férias e de Natal de servidores que recebiam acima de um mil euros; (b) diminuição de pensões mensais acima de um mil e quinhentos euros; (c) fim das deduções de despesas no imposto de renda; (d) corte de feriados e emendas de feriados, a fim de evitar impactos na atividade econômica; dentre tantas outras.

De fato, é imperioso que se avaliem, no caso concreto, com base principalmente na Constituição e na LINDB, com as alterações introdu-

---

<sup>41</sup> BRASIL. STF. Mandado de Segurança 24.073/DF. Relator: Min. Carlos Velloso. Publicação DJ 31.10.2003. p. 29.

<sup>42</sup> PORTUGAL. Estado de Emergência – Passos anuncia medidas brutais até 2013. *Jornal Diário de Notícias*. Edição 52.052, de 14 de outubro de 2011, ano 147. p. 2 - 11.

zidas pela Lei n. 13.655/2018, as consequências jurídicas, administrativas e o alcance prático das decisões, sem deixar de dimensionar as condições para que se regularizem os apontamentos realizados, as recomendações e determinações impostas, as circunstâncias práticas que possam advir, sem prejuízo da segurança jurídica para o Estado e seus cidadãos.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

No âmbito da grave situação econômica e fiscal enfrentada por Minas Gerais, há que destacar o sério desequilíbrio das contas relativas ao regime próprio de previdência, cujas despesas têm ultrapassado a capacidade do Estado de custeá-las, ao longo dos exercícios financeiros.

Dante do atual panorama nacional de discussões acerca do tema, os gastos com a previdência social do servidor mereceram análise percutiente pelo Tribunal de Contas, visto que o número de inativos cresceu significativamente em função do envelhecimento dos servidores e do aumento da expectativa de vida. Nos próximos anos, o número de servidores na inatividade tende a crescer vultuosamente, em razão, inclusive, das expectativas negativas quanto à reforma da previdência estadual.

Veja-se que, na análise comparativa do total de gastos do Estado com a previdência dos servidores, nos exercícios de 2015 a 2018, verifica-se um incremento nas receitas em total descompasso com o aumento das despesas. Para se ter uma ideia, o déficit previdenciário de 2018 totalizou R\$ 17,289 bilhões, provenientes da execução de despesa no valor de R\$ 23,238 bilhões contra receita previdenciária de R\$ 5,948 bilhões, composta por R\$ 2,338 bilhões de contribuições dos segurados, R\$ 3,583 bilhões de contribuição patronal intraorçamentária e R\$ 26,583 milhões de outras receitas.<sup>43</sup>

Em face de tal cenário, por ocasião do exame das contas do Governo de Minas Gerais referentes ao exercício de 2018, propusemos uma série de recomendações e determinações ao titular do Poder Executivo estadual, bem como ao próprio Tribunal de Contas como órgão de controle, as quais abarcaram as seguintes medidas, entre outras, *in verbis*:

---

<sup>43</sup> MINAS GERAIS. *Balanço geral do Estado*. Processo n. 1.066.559. Notas taquigráficas. Voto do Conselheiro substituto Licurgo Mourão, fl. 76.

- i) deverá o Estado de Minas Gerais demonstrar seu esforço em reduzir a insuficiência financeira e em promover o reequilíbrio fiscal, sem comprometimento de serviços essenciais à população, baseando-se nas medidas preconizadas no art. 169 da Constituição da República, em especial nos seus §§ 1º, 3º e 4º, firmando, em até 90 (noventa) dias, termo de compromisso, nos termos do art. 26 da LINDB;
- ii) deverá o governo de Minas Gerais realizar auditoria, no prazo de 90 (noventa) dias, de modo a estabelecer os efeitos nas finanças públicas estaduais das recentes decisões do tribunal de contas relativas à paridade nas aposentadorias e pensões de policiais civis, bem como quanto à observância, por parte dos órgãos e entidades do Poder Executivo, do teto de remuneração, em consonância com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 606.358, de relatoria da Ministra Rosa Weber;
- iii) deverá o governo do Estado de Minas Gerais apresentar, no prazo de 90 (noventa) dias, relatório de auditoria relativo aos benefícios efetivos das renúncias de receitas concedidas, com a previsão de medidas concretas para sua drástica redução, avaliando o impacto de cada modalidade de renúncia fiscal na economia;
- iv) deverá o governo do Estado de Minas Gerais apresentar, no prazo de 90 (noventa) dias, relatório de auditoria relativo à situação orçamentária, financeira, atuarial, bem como da massa de segurados coberta pelo regime próprio (e também do responsável por sua gestão, qual seja, o Ipsemg – Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais), e ainda do IPSM – Instituto de Previdência dos Servidores Militares de Minas Gerais;
- v) deverá o Tribunal de Contas de Minas Gerais instaurar, de imediato, inspeção extraordinária para apuração detalhada da legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões nos últimos 5 (cinco) anos, buscando verificar o número de atos submetidos ao controle em face do relevante incremento no número de servidores inativados no período, bem como para apurar a elevação do valor dos benefícios, de modo a identificar desvios, baseando-se em critérios de materialida-

de, relevância e risco a serem estabelecidos quando da etapa de planejamento da ação fiscalizatória.<sup>44</sup>

Em que pese a relevância de tais medidas enquanto instrumentos para avaliar e conter o quadro de grave déficit previdenciário enfrentado pelo Estado de Minas Gerais, *as proposições não foram acatadas quando da análise final das contas do governador relativas ao exercício de 2018*, ocorrida na 1<sup>a</sup> Sessão Extraordinária do Tribunal Pleno, no dia 12/2/2020,<sup>45</sup> quando se sagrou vencedor o voto que não contemplou a determinação de medidas concretas de controle e combate a possíveis desvios na concessão de benefícios previdenciários, ou mesmo de medidas reais para conter a elevação de gastos dessa natureza.

Ao se posicionar dessa forma, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais preferiu aguardar as medidas partirem da iniciativa do Chefe do Executivo estadual. A nosso ver, seria uma oportunidade de a Corte de Contas concretizar, proativamente, seu mister constitucional no desempenho de suas funções típicas. Nesse sentido, alerta-se para um possível agravamento da crise, diante do caráter facultativo impingido na adoção de medidas urgentes que possam mitigá-la de forma concreta.

É chegada a hora de o Governo do Estado de Minas Gerais enfrentar, sem ódio e sem medo, as duras medidas de contenção do gasto público e de ajuste fiscal, visto que, como apregoava François La Rochefoucauld, “A hipocrisia é uma homenagem que o vício presta à virtude”.

## 6. REFERÊNCIAS

---

AUDITORIA CIDADÃ DA DÍVIDA. Nota Técnica ACD n. 1/2022 – Dívida do Estado de Minas Gerais – PL 3711/2022. Disponível em: <https://auditoriacidada.org.br/contendo/nota-tecnica-acd-no-1-2022-divida-do-estado-de-minas-gerais-pl-3711-2022-2/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

BATISTA JÚNIOR, Onofre A.; MARINHO, Marina S. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. *Revista de informação legislativa*, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018. Disponível em: [www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril\\_v55\\_n217\\_p157](http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril_v55_n217_p157). Acesso em: 15 jul. 2018.

BRASIL. Agência de Estatísticas Econômicas – IBGE. Disponível em: [agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-](http://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-)

---

<sup>44</sup> Idem, fls. 94 e 95.

<sup>45</sup> Vide notas taquigráficas do Processo 1.066.559, *Balanço geral do Estado de Minas Gerais*, relativo ao exercício de 2018.

- noticias/releases/23886-pib-cresce-1-1-em-2018-e-fecha-ano-em-r-6-8-trilhoes. Acesso em: 4 out. 2019.
- BRASIL. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [www.fazenda.mg.gov.br/noticias/2019.05.02](http://www.fazenda.mg.gov.br/noticias/2019.05.02). Acesso em: 4 out. 2019.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Diagnóstico da situação fiscal de Minas Gerais. Disponível em: [www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio/plano-de-recuperacao-fiscal-do-estado-de-minas-gerais/publicacao-2019-06-03-8486326943](http://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio/plano-de-recuperacao-fiscal-do-estado-de-minas-gerais/publicacao-2019-06-03-8486326943). Acesso em: 8 out. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13385039>. Acesso em: 4 out. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4454964>. Acesso em: 3 out. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 24.073/DF. Relator: Min. Carlos Velloso. Publicação DJ 31.10.2003. p. 29.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2105/2009. Plenário. Relator Min. André Luís de Carvalho. Disponível em: [www.tcu.gov.br/.../judoc%5CAcord%5C20090430%5C009-326-2008-0-AUD-ALC.rtf](http://www.tcu.gov.br/.../judoc%5CAcord%5C20090430%5C009-326-2008-0-AUD-ALC.rtf). Acesso em: 21 nov. 2018.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 272/2014. Plenário. Relator Min. Benjamin Zymler. Disponível em: [www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2014-02-12;272](http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2014-02-12;272). Acesso em: 24 nov. 2018.
- CALAMANDREI, Piero. *Eles, os juízes, vistos por um advogado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- FILHO, Marçal Justen. Art. 20 da LINDB – Dever de transparência, concretude e proporcionalidade das decisões públicas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>. Acesso em: 4 out. 2019.
- JARDIM, Eduardo M. F. Equidade. In: CAMPILONGO, C. F.; GONZAGA, A. A.; FREIRE, A. L. (Coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Tomo: Direito tributário. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/312/edicao-1/equidade>.
- MASCARO, Alysson L. *Filosofia do direito*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- MINAS GERAIS. Fundação João Pinheiro. Diretoria de Estatística e Informações (Direi). Coordenação das Estatísticas Econômicas. Produto Interno Bruto de Minas Gerais (PIB). Disponível em: <http://fjp.mg.gov.br/index.php/produtos-e-servicos1/2745-produto-interno-bruto-de-minas-gerais-pib-2>. Acesso em: 4 out. 2019.
- MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Proc. 1066559. Balanço geral do Estado. Relator: Conselheiro José Alves Viana. Relatório sobre macrogestão e contas do governador do estado de Minas Gerais. Acesso no SGAP: [www.tce.mg.gov.br](http://www.tce.mg.gov.br).
- MOURÃO, Licurgo. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e a crise financeira do Estado. *Fórum de contratação e gestão pública – FCGP*, Belo Horizonte, ano 18, n. 215, p. 21-39, nov. 2019.
- MOURÃO, Licurgo; SHERMAM, Ariane; SERRA, Rita Chió. *Tribunal de contas democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

- PORUTGAL. Estado de Emergência – Passos anuncia medidas brutais até 2003. *Jornal Diário de Notícias*. Ano 147, ed. 52.052, 14 de outubro de 2011. p. 2-11.
- RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. v. 1.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Plenário homologa acordo entre União e estados sobre compensações da Lei Kandir. STF, 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=443779&ori=1>. Acesso em: 24 ago. 2022.
- TORREZAN, Raphael G. A.; PAIVA, C. C. de. A crise fiscal dos estados e o regime de recuperação fiscal: o *déjà vu* federativo. *Revista de administração pública*, Rio de Janeiro, n. 55 (3), p. 716-735, maio-jun. 2021. Disponível em: [www.scielo.br/j/rap/a/Ry6ZkvtqCczLRc7Y5XJmwSy#](http://www.scielo.br/j/rap/a/Ry6ZkvtqCczLRc7Y5XJmwSy#). Acesso em: 25 ago. 2022.

### III

## Grupo econômico e solidariedade: a necessidade de se estabelecer limites para evitar injustiças

*Economic group and tax responsibility:  
the need to establish limits to avoid injustices*

**Felipe Santos Costa\***  
**Kristian Rodrigo Pscheidt\*\***

**RESUMO:** A responsabilidade solidária do sujeito passivo tributário ganha contornos específicos no processo de execução fiscal. O Código Tributário Nacional é muito vago na indicação da solidariedade passiva, permitindo que a jurisprudência crie caminhos que muitas vezes não possuem respaldo normativo. Seja na formatação do grupo econômico ou no direcionamento da execução fiscal, é a narrativa fática que muitas vezes acaba sendo preponderante ao caso. E nesse sentido, avança de maneira afoita no patrimônio de alguns, enquanto aqueles que detêm melhor assessoria jurídica, conseguem infirmar a solidariedade do sócio ou de outra empresa.

**ABSTRACT:** The joint liability of the taxable person gains specific contours in the tax enforcement process. The National Tax Code is very vague in the indication of passive solidarity, allowing jurisprudence to create paths that often do not have

---

\* Advogado sócio do escritório Costa Marfori Sociedade de Advogados, Membro da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB - Barra da Tijuca, formado em Direito pela Universidade Cândido Mendes (2008), especialista em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes (2008), com pós-graduação em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em 2011, atuou em grandes bancas de escritórios, como Machado Meyer Advogados e Trench, Rossi e Watanabe Advogados.

\*\* Professor de Direito, Pós-Doutor em Direito do Estado pela UFPR (2022), Doutor e Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (2018), pós-graduado em Gestão e Legislação Tributária pela Uninter (2018), possui L.L.M em Direito de Negócios pela FMU (2014), é especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário Curitiba (2010), possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2008), graduação em Jornalismo pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2004) e graduação técnica em Gestão Financeira pela Universidade Luterana do Brasil (2016). Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT), advogado e consultor.

normative support. Whether in the formatting of the economic group or in the direction of tax execution, it is the factual narrative that often ends up being preponderant in the case. And in this sense, it advances boldly in the patrimony of some, while those who have better legal advice, manage to undermine the solidarity of the partner or of another company.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação, responsabilidade, solidariedade, execução fiscal

**KEYWORDS:** Taxation, responsibility, solidarity, tax enforcement

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. Considerações sobre o grupo econômico; 2. A solidariedade do grupo econômico; 3. Considerações sobre o “interesse comum”; 4. Os preceitos jurisprudenciais sobre o tema; 5. O incidente de desconsideração da pessoa jurídica; Considerações finais; Referências.

## **INTRODUÇÃO**

---

A situação é corriqueira nos Tribunais Pátrios: a Fazenda Pública, após ajuizar a execução fiscal para a cobrança de determinado crédito tributário, não localiza o contribuinte ou, quando obtém sucesso na citação, não consegue encontrar bens passíveis de penhora para a satisfação da dívida.

Ao se deparar com a primeira situação, a Fazenda Pública requer a inclusão dos sócios da pessoa jurídica no polo passivo do processo executivo, diante da presunção de que houve o encerramento irregular da sociedade empresária executada. Nesse quadro, acaso deferido o pedido, a Fazenda Pública passa a buscar bens existentes em nome dos sócios.

Na segunda situação, a Fazenda Pública, mesmo sabendo que aquela sociedade empresária está trabalhando no limite para continuar a exercer as suas atividades, requer a penhora de bens em todas as modalidades possíveis, seja via sistemas eletrônicos (Sisbajud, Renajud etc.), seja mediante a expedição de mandado de penhora para a sede do contribuinte.

Não satisfeita, faz consultas a sistemas eletrônicos que possam indicar se um dos sócios daquela empresa faz parte de outra sociedade empresária. A questão é que, ao obter uma resposta positiva, inicia-se um caminho que começa e geralmente termina de forma polêmica para o contribuinte.

Isto porque, nesses casos, a Fazenda Pública costuma suscitar a tese de que o sócio da pessoa jurídica executada constituiu um grupo

econômico para dificultar a satisfação do crédito tributário e requer, assim, a inclusão de outra empresa no polo passivo da execução com fundamento no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, alegando, para tanto, a existência de confusão patrimonial entre as sociedades empresárias.

Diante desse quadro, a questão a ser analisada é se essa tese tem condições de prosperar e se há procedimento específico a ser instaurado na execução fiscal para analisar o pedido da Fazenda Pública. O foco de análise estará centrado, além das disposições legais e orientações dos tribunais superiores, como o Poder Judiciário do Rio de Janeiro vem decidindo sobre o tema.

Nesse sentido que o presente artigo procura trazer uma síntese de como a questão da responsabilidade passiva tributária é tratada pelos tribunais e, ao final tecer uma breve crítica de como a separação entre o patrimônio do sócio perante a pessoa jurídica parece não subsistir frente a agressividade pela qual a jurisprudência permite o direcionamento da cobrança.

## **1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O GRUPO ECONÔMICO**

---

A caracterização de grupo econômico é questão difícil e, por vezes, trabalhosa. Diz respeito, em síntese, à comprovação da presença de grupo econômico, interligado pelo quadro societário e pela atividade empresarial. O art. 2º, § 2º, da CLT caracteriza o grupo econômico pela união de uma ou mais empresas, com distintas personalidades jurídicas, sob direção ou administração de uma delas:

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiver sob a direção, o controle ou a administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.<sup>1</sup>

O grupo econômico, assim, é formado quando duas ou mais pessoas jurídicas estão sob o controle, a direção ou a administração de uma

---

<sup>1</sup> BRASIL. DECRETO-LEI Nº 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília: Planalto. Disponível em [planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 28 jul. 2022;

delas. As pessoas que formam o grupo, apesar de juridicamente independentes, possuem uma mesma unidade de direção, o que implica interesses comuns. Há, desse modo, vinculação entre as empresas.

Pode-se cogitar que há três tipos de grupo empresarial: a) o de direito, regidos pela lei das SA, disciplinado pelos artigos 265 a 278 da lei 6404/76, b) o de fato, regulado pela legislação trabalhista (decreto-lei 5.452/43), tributária (IN RFB 971/09) e previdenciária (IN RFB 971/09), e c) os consórcios.

Os grupos econômicos de direito são constituídos mediante convenção grupal e formalizados pela legislação societária. O grupo econômico de direito é regulado nos arts. 265 a 278 da Lei nº 6.404/76. O art. 265 autoriza expressamente a constituição formal de grupo econômico entre a sociedade controladora e suas controladas, por meio de convenção que deverá atender todos os requisitos contemplados no art. 269 da mesma lei, dentre eles as relações que serão firmadas entre essas sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades que o compõem.

Uma vez que o grupo econômico possui objeto próprio (promoção do interesse geral), ele se sobreporá aos interesses individuais das sociedades que o compõem. Portanto, o grupo terá uma administração própria e os administradores das sociedades que o constituem deverão observar as orientações da sociedade controladora.

As ligações entre sociedades podem adotar diversas formas no ordenamento nacional<sup>2</sup>, especialmente com relação às sociedades por ações:

- i) SIMPLES PARTICIPAÇÃO: Ligação de simples participação existe se uma sociedade (não anônima) titulariza parte do capital social com direito a voto de outra sociedade, mas não tem nenhuma influência significativa em sua administração. Também nesse caso, coíbe-se a participação recíproca além das reservas, exceto a legal.
- ii) EMPRESA INTERLIGADA: De acordo com o Decreto-Lei n. 1.950/1982 (art. 10, § 2º), consideram-se interligadas as pessoas jurídicas que tenham como controlador o mesmo sócio ou acionista, aplicando-se inclusive às pessoas jurídicas que não revistam a forma de sociedade por ações.

---

<sup>2</sup> Cf. COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva: 2013, p. 615.

iii) COLIGADA: Sociedades coligadas são aquelas em que uma (investidora) tem sobre a outra (investida) “influência significativa”, isto é, o poder de participar das decisões referentes à política financeira ou operacional, mas sem a controlar. As mesmas informações sobre investimento relevante exigidas da sociedade anônima em relação às controladas devem ser atendidas relativamente às coligadas (art. 247).

iv) CONTROLADA OU CONTROLADORA: A sociedade controlada é definida como aquela de cujo capital outra sociedade participa com a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e tem o poder de eleger a maioria dos administradores (CC, art. 1.098). Controladora, em decorrência, é a titular de direitos de sócio que lhe asseguram, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos administradores de outra sociedade, a controlada, e dirige efetivamente os negócios sociais (LSA, art. 116).

v) INTERDEPENDENTES: A interdependência é termo que vem disposto no Regulamento do IPI, no seu artigo 612 e nos Regulamentos de ICMS de vários estados da Federação, bem como em Protocolos estabelecidos entre os Estados. A síntese se verifica na situação que configurar a participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física.

Já o grupo econômico de fato não é regulamentado pela legislação societária. As definições acerca desta forma de organização são encontradas na legislação trabalhista, previdenciária e tributária.

São grupos de fato as sociedades que mantêm, entre si, laços empresariais por meio de participação acionária, sem necessidade de se organizarem juridicamente. Relacionam-se segundo o regime legal de sociedades isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional.

## **2. A SOLIDARIEDADE DO GRUPO ECONÔMICO**

---

A responsabilidade solidária do grupo econômico, no âmbito do direito tributário, encontra guarida no artigo 124, I do CTN, que indica

que são solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Esse interesse comum não trata de pluralidade de contribuintes, mas da responsabilização de um terceiro, como no caso da responsabilidade do comprador no momento da aquisição de mercadoria mediante “meia nota”, evidenciado seu interesse comum ao do vendedor (contribuinte do ICMS) no subfaturamento com vista à evasão tributária; ou no caso de cometimento de ilícito pelo sócio, em que a responsabilidade seria sua pessoal, mas em que a operação foi feita em benefício da sociedade, atraindo a responsabilidade solidária desta.

Já a Lei nº 8.212/91, que institui as contribuições previdenciárias, estabelece no seu artigo 30, IX o seguinte conceito de grupo econômico:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas, observado o disposto em regulamento:

IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.<sup>3</sup>

Como se percebe, a indicação legal é nebulosa e falta lhe caracteres objetivos que defina, de forma segura, o que caracteriza o grupo econômico e, de conseqüente, a responsabilidade solidária tributária. Infelizmente, a jurisprudência, outra fonte do direito, flutua seus entendimentos de acordo com a instância e esfera de atuação.

Um primeiro ponto que nos chama a atenção é que, na grande maioria dos casos, a tese da existência do grupo econômico surge apenas no processo quando não são localizados bens passíveis de penhora em nome do devedor originário, o que é um cenário, no mínimo, estranho, especialmente pelo fato de a Fazenda Pública deter o direito de constituir o título executivo mediante processo administrativo interno.

Como se sabe, esse título é constituído definitivamente após o encerramento da discussão administrativa. Se o contribuinte não obteve sucesso em desconstituir o crédito tributário administrativamente ou nem chegou a impugnar a cobrança, o caso, então, é encaminhado para

---

<sup>3</sup> BRASIL. LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília: Planalto. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm). Acesso em: 28 jul. 2022

o representante legal da Fazenda Pública, que determina a inscrição do crédito tributário na dívida ativa e promove o ajuizamento da execução fiscal.

Percebe-se, pois, que, na ânsia de exigir o crédito tributário, auditores fiscais e procuradores da Fazenda, em regra, não fazem pesquisas envolvendo as condições para satisfação daquele crédito tributário pelo contribuinte ou qualquer controle de legalidade mais rigoroso do crédito tributário antes de judicializar a questão. Aliás, não são raros os casos em que a dívida está prescrita ou a situação da empresa já se encontra baixada e, mesmo assim, o débito é encaminhado para a inscrição na dívida ativa e o processo executivo é ajuizado. Como consequência, nota-se a extinção de incontáveis execuções fiscais diariamente diante de vícios existentes (e evidentes) no título executivo.

E de certo, na ótica do artigo 85 do Código de Processo Civil, essas cobranças irregulares resultam em honorários de sucumbência ao contribuinte, cujo pagamento é assumido e arcado por toda a sociedade, ou seja, é o cidadão que paga pela falta de cuidado e zelo do Fisco e sua Procuradoria.

Por tais motivos, é fundamental verificar os requisitos de legalidade do crédito tributário e da existência de condições para satisfação da dívida pelo contribuinte antes da distribuição da execução fiscal, eis que, mesmo diante de situações que poderiam ter sido constatadas com um mínimo de investigação, as teses sobre a imputação de responsabilidade de terceiros pelo pagamento da dívida passam a ser suscitadas tão somente quando a Fazenda Pública não encontra bens passíveis de penhora em nome da parte executada.

Eis aí o problema da “robotização” do procedimento de lançamento tributário. Ainda que muitos enunciem que o lançamento é um procedimento administrativo<sup>4</sup>, a constituição do crédito tributário se caracteriza pelo ato final, despacho decisório, de um procedimento realizado pela Fazenda Pública, de forma vinculada, que irá verificar e declarar o fato jurídico tributário, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, sendo caso, propondo a aplicação da penalidade cabível.

---

<sup>4</sup> Nesse sentido: HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas. 2016. p. 225.

Como bem exposto na teoria dos atos sucessivos de eficácia do tributo de Alberto Xavier<sup>5</sup>, na obrigação tributária ganha-se *existência*, com o lançamento torna-se *atendível*, e com o vencimento do prazo de pagamento torna-se *exigível*. Ainda, a inscrição em dívida ativa o tornaria *exequível*. Nessa linha, Luciano Amaro<sup>6</sup> indica que “a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador [...] tendo o lançamento a virtude de dar nascimento ao crédito tributário”.

Não obstante as diversas conceituações sobre o tema reputa-se a noção de Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup> como o melhor conceito analítico do lançamento tributário, a seguir indicado:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigatorial, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

Necessário abrir um parêntese para distinguir a situação da empresa que teve a sua dissolução irregular presumida daquela que continua ativa, ainda com dificuldades financeiras. No primeiro caso, como se adiantou, a Fazenda Pública busca o redirecionamento contra os sócios e dirigentes da empresa com fundamento nos artigos 134 e 135 do CTN; na segunda hipótese, o redirecionamento se dá contra outra empresa com fundamento no artigo 124, I, do CTN, que, como se sabe, trata da solidariedade entre sujeitos passivos.

Parece-nos claro, contudo, que, para suscitar o “surgimento” da solidariedade de determinada empresa no curso de um processo com base na alegação de existência de grupo econômico e de confusão patrimonial, é imprescindível que seja demonstrada, antes de tudo, se aquela sociedade empresária existia à época dos fatos geradores, uma

---

<sup>5</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. São Paulo: Forense, 1997, p. 561.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 365.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 423.

vez que o artigo 124, I, do CTN exige a presença de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Se a pessoa jurídica não existia à época, não há como ser aplicada a regra supracitada para responsabilizá-la pela dívida executada, como, inclusive, já se posicionou de forma clara a Primeira Turma do STJ no julgamento do AgRg no REsp n. 1.535.048/PR. Por outro lado, se a empresa existia na época em que ocorreram os fatos geradores, há de se indagar os motivos pelos quais não foi responsabilizada antes da constituição do título executivo.

O que se nota é que a discussão acerca desses pontos basilares passa ao largo das decisões proferidas nos processos judiciais, mesmo diante da existência de precedente<sup>8</sup> da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça afastando a responsabilidade de terceiros com base no artigo 124, I, do CTN, sob o acertado fundamento de que a solidariedade não se presume, tal qual defendia há tempos o saudoso Aliomar Baleeiro, que, em sua celebrada obra, destacou que “[a] solidariedade no Direito Tributário (...) resulta sempre da lei: não se presume, nem pode nascer da vontade das partes”<sup>9</sup>.

Em complemento, Misabel Derzi destaca que “[a] solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns”, tanto é que o “Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. (...) A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo”<sup>10</sup>.

A mesma advertência faz Roque Antônio Carrazza expor que “a escolha, para figurar como sujeito passivo, de pessoa que não o próprio realizador do fato imponível só pode ser feita por norma legal expressa que prestigue os ditames constitucionais. À míngua de lei expressa, a

---

<sup>8</sup> BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. EREsp n. 834.044/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8/9/2010, DJe de 29/9/2010.

<sup>9</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 13. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.124.

<sup>10</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. Apud BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.125.

eleição de sujeito passivo desvinculado da materialidade do tributo não pode ser feita nem pelo aplicado, nem pelo intérprete”<sup>11</sup>.

### **3. CONSIDERAÇÕES SOBRE O “INTERESSE COMUM”**

---

Mesmo diante de conceitos claros já enfrentados pela doutrina e pelo Superior Tribunal de Justiça, verifica-se que, no exame da existência ou não de grupo econômico e de confusão patrimonial, a solidariedade prevista no supracitado dispositivo legal, não só tem nascido por vontade da Fazenda Pública, mas vem sendo reconhecida por decisões judiciais Brasil afora.

De fato, eventuais discussões sobre a existência de grupo econômico são tratadas de forma objetiva, pois basta que a Fazenda Pública demonstre que uma ou mais empresas são subordinadas a outras ou a um grupo de pessoas, que as dirigem, controlam ou administraram.

Ocorre que, ao contrário do que se pode pensar, a mera existência de grupo econômico, por si só, não enseja solidariedade passiva, o que já está pacificado há tempos pelo Superior Tribunal de Justiça (ex: AgRg no Ag 1.392.703/RS e REsp 884.845/SC). Entendemos, aliás, que a posição é mais do que acertada, uma vez que não deve o Estado se intrometer na forma que as pessoas decidem organizar suas atividades, sob pena de violação ao princípio da livre atividade econômica.

Consequentemente, o ponto fulcral que gera grandes controvérsias sobre responsabilização de outras empresas envolve a existência de confusão patrimonial entre duas ou mais sociedades, pois, precisamente neste ponto, a Fazenda Pública alega a existência de “interesse comum” para tentar atrair a aplicação do artigo 124, I, do CTN.

Ainda que o conceito de “interesse comum” do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional não esteja sendo observado de acordo com o seu real sentido, transmutando-se o sentido da norma jurídica, a Fazenda Pública e alguns aplicadores do Direito vêm compreendendo que esse interesse estaria relacionado ao “interesse econômico no resultado” ou “no proveito da situação”, o que, a nosso ver, não é acertado, uma vez que o dispositivo legal em evidência se refere ao interesse jurídico vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constituiu o fato gerador.

---

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* – 32. Ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. – São Paulo: Malheiros, 2019, p. 350.

A questão é que, ainda que se admita tal interpretação e aplicação da norma, como quer a Fazenda Pública, não se pode deixar de analisar determinadas circunstâncias para o “surgimento” da solidariedade no curso da execução fiscal.

Pois bem, o primeiro exame a ser feito é acerca do exato momento em que ocorreu a confusão patrimonial, ou seja, é indispensável que se identifique quando começaram a serem praticados os atos e operações irregulares que redundaram na existência de confusão patrimonial entre as empresas.

Isto porque, na hipótese de se constatar que os atos que ensejaram a confusão patrimonial ocorreram antes da propositura da execução fiscal, não há como o pedido da Fazenda Pública de redirecionamento da cobrança ser deferido, pois essa investigação deveria ter sido feita antes mesmo da inscrição do crédito tributário na dívida ativa.

O motivo para o indeferimento não seria outro senão o fato de que nome do devedor solidário deveria constar no título executivo, além de ser incluído no polo passivo da petição inicial da execução fiscal.

Raciocínio diverso, com a devida vênia aos que pensam em sentido contrário, inverteria a ordem jurídica, criando-se um verdadeiro atalho para a Fazenda Pública corrigir os rumos da ação exacial proposta de forma precipitada, pois, se já existiam elementos que evidenciavam a existência da confusão patrimonial antes mesmo da constituição definitiva do crédito tributário, os agentes do fisco e os procuradores da Fazenda deveriam ter adotado as medidas para a responsabilização de terceiro antes da propositura da execução fiscal, observando-se, para tanto, o devido processo legal e o direito ao exercício do contraditório.

Nesse sentido, sempre é oportuna a advertência de que, nos termos do artigo 142 do CTN, compete privativamente – ressalte-se, privativamente – à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento, quando então deve calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo, o que demonstra que o “surgimento da solidariedade” no curso da execução fiscal se afigura forma totalmente atípica encontrada pela Fazenda Pública para atingir os seus fins arrecadatórios.

Válido destacar que essa investigação adicional acerca da existência de confusão patrimonial está longe de ser complexa, mormente após o Supremo Tribunal Federal, nos autos das ADIs 2.386, 2.397 e 2.859, ter declarado a constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, que, em seu artigo 6º, autorizou o exame de registros de

instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, sem determinação judicial, pelas autoridades e agentes fiscais tributários.

Logo, antes de serem adotadas as medidas envolvendo a constituição do crédito tributário, os representantes da Fazenda Pública têm, até mesmo, o poder para examinar, sem a necessidade de autorização judicial, as operações bancárias dos contribuintes, possuindo, assim, meios eficazes de identificar se existem, ao menos, indícios de que o devedor originário se desfez ou começou a se desfazer do seu patrimônio em favor de outra sociedade empresária. Não fosse suficiente, atualmente é possível acompanhar em tempo real o cumprimento das obrigações instrumentais, já que praticamente todas as informações são transmitidas eletronicamente pelos pagadores de tributos.

Significa dizer que, caso a acusação da existência de confusão patrimonial envolvam fatos ocorridos antes da inscrição do crédito tributário na dívida ativa ou do ajuizamento da execução fiscal, o pedido da Fazenda Pública de redirecionar a cobrança para outra empresa realmente não pode – e nem deve – ser acolhido, pois deveriam ter sido adotadas as medidas adequadas relativas ao controle da legalidade do crédito tributário antes da propositura da ação exacial.

Ademais, não há maiores dúvidas de que o terceiro solidário tem direito de se opor à acusação que lhe é imposta pela Fazenda Pública da mesma forma que o devedor originário. Por essa razão, o redirecionamento da cobrança já em sede de execução fiscal representa verdadeiro e odioso atalho que restringe o seu direito de defesa e coloca em risco a integralidade do seu patrimônio.

---

#### **4. OS PRECEITOS JURISPRUDENCIAIS SOBRE O TEMA**

---

Caberia à jurisprudência estabelecer, frente à amplitude do tema, os contornos da responsabilidade tributária preconizada no artigo 124 do CTN. Porém, a verificação das decisões infelizmente é elástica, e muitas vezes vincula-se muito mais a elementos de fato que do direito, causando nítida insegurança.

A começar com o Superior Tribunal de Justiça, que adota posição mais conservadora e, sem entrar nos elementos fáticos (reais) da prova, indica abstratamente que a existência de grupo econômico não autoriza, por si só, a solidariedade obrigacional ou a desconsideração da

personalidade jurídica. Tal entendimento encontra-se lastreado nos seguintes julgados.

[...] 1. A existência de grupo econômico não autoriza, por si só, a solidariedade obrigacional ou a desconsideração da personalidade jurídica<sup>12</sup>.

[...] 3. De outro lado, consoante decidido pela Corte regional e já estabelecido em precedente deste Superior Tribunal de Justiça, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedente: AgRg no REsp. 1.535.048/PR, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 21.9.2015.<sup>13</sup>

Todavia, é certo que não cabe ao Superior Tribunal de Justiça analisar o contexto fático-probatório; mas tão somente delimitar o alcance e a interpretação da norma jurídica. Nesse contexto, ainda que relevante sua posição, no sentido que o grupo econômico não atrai a solidariedade tributária, certo é que também não restou definido o que seria o “interesse comum” destacado pelo artigo 124, I do CTN.

No âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por sua vez, a resposta também não parece clara, pois tão somente avança na abstração estipulada pelo Superior Tribunal de Justiça. Acresce ao debate somente a indicação de que é necessária também uma indubidosa participação de mais de uma empresa na formação do fato gerador. Sustentam tal posição os seguintes julgados:

[...] O Superior Tribunal de Justiça sedimentou o entendimento de que o grupo econômico "por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubidosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral". Ausência de par-

---

<sup>12</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1738588/DF, Rel. Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, QUARTA TURMA, julgado em 22/11/2021, DJe 25/11/2021

<sup>13</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1860479/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/09/2020, DJe 01/10/2020.

ticipação de terceiros no fato gerador do ICMS. Recurso desprovido<sup>14</sup>.

[...] EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO QUE NÃO IMPORTA, POR SI SÓ, NA RESPONSABILIZAÇÃO DIRETA DA PESSOA JURÍDICA DELE INTEGRANTE PELO PAGAMENTO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DOS DEMAIS. NECESSÁRIA, EM TESE, A INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE QUANDO NÃO CONSTATADA, DE PLANO, A SUCESSÃO EMPRESARIAL (ART. 133, DO CTN) OU A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELA PARTICIPAÇÃO CONJUNTA DAS EMPRESAS NA SITUAÇÃO CONFIGURADORA DO FATO GERADOR (ART. 124, I, DO CTN). PREMATURO O RECONHECIMENTO DA RESPONSABILIDADE DOS SUPOSTOS SUCESSORES (ARTS. 129 A 133, DO CTN), DE TERCEIROS (ART. 134 E 135), OU EVENTUAL SOLIDARIEDADE COM BASE NO "INTERESSE COMUM" (ART. 124, DO CTN), QUANDO PENDENTE A EFETIVAÇÃO DA PENHORA DE RENDA NO ENDEREÇO CORRETO DA MATRIZ DA PESSOA JURÍDICA CONSTANTE DA CDA. MANUTENÇÃO DA SOLUÇÃO DE 1º GRAU. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO<sup>15</sup>.

[...] De fato, a existência de grupo econômico, por si só, não enseja a solidariedade passiva na execução fiscal, dependendo o redirecionamento da comprovação acerca da ocorrência de fraude e da contribuição para o fato gerador, sendo certo que cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária. A par disso, resta evidenciado a impossibilidade de redirecionamento de executivo fiscal, fazendo-se necessária a instauração prévia de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, de modo a possibilitar a ampla defesa e o contraditório. Decisão correta. Precedentes do STJ e do nosso Tribunal de Justiça. Recurso a que se nega provimento. Decisão mantida<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 0033918-58.2021.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). AGOSTINHO TEIXEIRA DE ALMEIDA FILHO – Julgamento: 17/02/2022 – DÉCIMA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL

<sup>15</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 0025593-94.2021.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). MAURO DICKSTEIN – Julgamento: 26/08/2021 – DÉCIMA SEXTA CÂMARA CÍVEL

<sup>16</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 0077283-02.2020.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). CLAUDIO BRANDÃO DE OLIVEIRA – Julgamento: 20/07/2021 – SÉTIMA CÂMARA CÍVEL

[...] CONFORME JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DESTE TJRJ, FAZ-SE NECESSÁRIA A INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE DE DES-CONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA DEVEDORA PARA O REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL PARA OUTRA EMPRESA QUE INTEGRE O MESMO GRUPO ECONÔMICO. DESTARTE, A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL, UMA VEZ QUE A HIPÓTESE PREVISTA NO ARTIGO 124 DO CTN, EXIGE INDU-VIDOSA PARTICIPAÇÃO DE MAIS DE UMA EMPRESA NA FORMAÇÃO DO FATO GERADOR, POIS, AO REVÉS, ESTAR-SE-IA IMPLANTANDO A SOLIDARIEDADE AUTOMÁTICA, IMEDI-ATA E GERAL, O QUE NÃO ENCONTRA RESPALDO NA LEI DE REGÊNCIA E NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. DECISÃO MANTI-DA. RECURSO DESPROVIDO<sup>17</sup>.

Interessante perceber que, ainda que de forma lateral, sinaliza a jurisprudência que para a não caracterização da solidariedade passiva é preciso conservar a individualidade patrimonial, operacional e orça-mentária. Nesse sentido, verifica-se a necessária existência de “propósito negocial”. Trata-se da realização de negócios jurídicos desprovidos de causa, que para este autor seria um ato jurídico sem um propósito negocial, o que resulta em um ato ilícito, para escapar do fato imponível.

Três elementos são destacados como essenciais na formação da cognição do julgador dos tribunais administrativos fiscais brasileiros acerca da existência do dito *business purpose*: a) temporal; b) indepen-dência entre as partes e; c) coerência.

a) TEMPORAL: A observância recai sobre a análise de peque-nos intervalos de tempo com que os atos ou negócios jurídicos são praticados, decerto que a celeridade na realização de atos em cadeia somada à ausência de duração dos mesmos é indí-cio de que a causa de determinado negócio jurídico é falsa ou inexistente.

b) INDEPENDÊNCIA ENTRE AS PARTES: partes que tem mai-or proximidade podem agir em conluio com operações sem qualquer efeito econômico perante terceiros a fim de falsear uma realidade. Exemplo disso são as incorporações às avessas

---

<sup>17</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 0076524-38.2020.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). ANTONIO CARLOS ARRABIDA PAES – Julga-men-to: 27/07/2021 – VIGÉSIMA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL

para deduções de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

c) COERÊNCIA: coerência nos atos ou negócios jurídicos que seria constatada naquelas operações consideradas anômalas por não estar inserido na rotina ou na lógica da empresa, o que gera a desconfiança nos julgadores de que ocorram somente por motivos tributários.<sup>18</sup>

Ainda que a Teoria do Propósito Negocial não seja reconhecida expressamente nos tribunais brasileiros, seus elementos são colocados em prática em vários julgados, os quais permitem estabelecer novos critérios que conduzem à solidariedade das empresas que compõe um grupo econômico. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região elucida bem tais situações:

Nesse particular, convém consignar que restou suficientemente demonstrado o liame entre as empresas integrantes do grupo econômico de fato, podendo- se notar a centralização da administração dos empreendimentos nos membros das famílias SARLO WILKEN e VILLASCHI, objetos sociais idênticos, ou relacionados, identidade de endereços de sede e interseção de sócios, bem como a evidente finalidade de burlar o pagamento de créditos tributários, revelando-se o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pela confusão patrimonial e pelo desvio de finalidade, a justificar a responsabilidade tributária de todas as pessoas jurídicas envolvidas, e de seus sócios, por força da desconsideração da personalidade jurídica (CC, art. 50) e da solidariedade prevista no art. 124 do CTN<sup>19</sup>.

[...] 17. De acordo com a jurisprudência, é possível a responsabilização solidária entre empresas formadoras de um mesmo grupo econômico quando há uma unidade gerencial, divisão administrativa meramente formal, ou seja, com unidade de controle, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores (STJ, REsp 968564/RS, 5<sup>a</sup> T., Rel. Min. Arnaldo Este-

---

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial"*: mapeamento de decisões do conselho de contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

<sup>19</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região. Classe: Apelação – Recursos – Processo Cível e do Trabalho. Órgão julgador: 4<sup>a</sup> TURMA ESPECIALIZADA. Data de decisão 05/05/2021. Data de disponibilização 10/05/2021. Relator LUIZ ANTONIO SOARES. Processo nº 0101601-64.2015.4.02.5001

ves Lima, DJe 02/03/2009; RMS nº 12872/SP, 3<sup>a</sup> T., Rel. Min. Nancy Andrichi, DJ 16/12/2002). Nesses casos a responsabilidade tributária estende-se a todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, tanto pela desconsideração da personalidade jurídica em virtude do desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial (CC, art. 50), quanto pela existência de solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (CTN, art. 124, I)<sup>20</sup>.

[...] 4. Outrossim, a responsabilização das pessoas jurídicas que constituem grupo econômico com o intuito de fraudar seus credores também pode ser apoiada no art. 124, I, do CTN, o qual prevê que são solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou nos artigos 124, II, do CTN e 4º, inciso VI, da Lei n.º 6.830/80 c/c art. 133 do CTN, que permite que a responsabilidade pelas obrigações do sucedido recaia sobre o sucessor. 5. Muitas vezes a sucessão se dá clandestinamente, quando os sócios de uma pessoa jurídica constituem outra, assumindo o fundo de comércio ou o estabelecimento empresarial da primeira 1 pessoa, sem qualquer divulgação do negócio jurídico realizado e com o intuito de prejudicar interesses de terceiros, principalmente os credores das pessoas jurídicas negociantes, caracterizando, para fins tributários, a fraude e o conluio, conceituados pelos artigos 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. 6. Fato é que, independentemente do enquadramento normativo, a jurisprudência pátria possui posicionamento uníssono no sentido de que é possível que, no curso da execução fiscal, a responsabilidade pelo pagamento das obrigações tributárias venha recair sobre outras empresas, além da devedora, contanto que seja demonstrada que elas pertencem a um grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, bastando, para tanto, a existência de indícios de que diversas pessoas jurídicas exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, havendo confusão de pa-

---

<sup>20</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região. Apelação – Recursos – Processo Cível e do Trabalho. Órgão julgador: 4<sup>a</sup> TURMA ESPECIALIZADA. Data de decisão 08/04/2021, Data de disponibilização 12/04/2021. Relator LUIZ ANTONIO SOARES. Processo 0008552-32.2016.4.02.5001

trimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores<sup>21</sup>.

[...] 3. Contudo, o simples controle societário de várias empresas por uma ou mais pessoas físicas não é suficiente para a caracterização do grupo econômico – que pressupõe a existência de uma empresa principal e outras subordinadas –, para efeito de configurar a solidariedade passiva. É o que preconiza o art. 124, I, do CTN. 4. No caso de grupos econômicos, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. O intuito é visar situações falsas ou artifícios maliciosos, à margem da lei e prejudiciais a terceiros<sup>22</sup>.

A solidariedade passiva tributária em decorrência do grupo econômico ganha, neste momento, novos elementos, todos aptos a descontinar em que medida uma empresa pode ser responsabilizada pelos tributos de outras. Pelas decisões destacadas acima, é possível extrair:

- a) Centralização da administração dos empreendimentos, objetos sociais idênticos, ou relacionados, identidade de endereços de sede e interseção de sócios, bem como a evidente finalidade de burlar o pagamento de créditos tributário;
- b) Unidade gerencial, divisão administrativa meramente formal, ou seja, com unidade de controle, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores;
- c) Mesmo controle e com estrutura meramente formal, bastando, para tanto, a existência de indícios de que diversas pessoas jurídicas exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, havendo confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores.

Agora o “interesse comum”, indicado no artigo 124, I do CTN ganha contornos mais práticos e objetivos, o que revela o conjunto de situações que o Poder Judiciário estaria autorizado a reconhecer a for-

---

<sup>21</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região. Processo 0122463-13.2016.4.02.5101. Apelação / Reexame Necessário – Recursos – Processo Cível e do Trabalho. Órgão julgador: 3<sup>a</sup> TURMA ESPECIALIZADA. Data de decisão 02/12/2020 Data de disponibilização 04/12/2020 Relator CLAUDIA NEIVA

<sup>22</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região. AC – Apelação – Recursos – Processo Cível e do Trabalho – Processo: 201750010054207, UF: ES. Órgão Julgador: 4<sup>a</sup> TURMA ESPECIALIZADA, Data de Decisão: 20/08/2020, Data de Disponibilização: 25/08/2020

matação da solidariedade passiva tributária, independente da formação de grupo econômico.

Reveste-se de similar entendimento o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que traz o exemplo da 1<sup>a</sup> Seção, por meio do Acórdão CARF 1301-003.472. Neste caso em particular, o relator deixou expressamente consignado que o conceito de “interesse comum” não é equivalente ao de interesse econômico, bem como que *o simples fato de pessoas integrarem o mesmo grupo econômico, por si só, não é suficiente para a responsabilização solidária*. Conclui, ainda, que para que haja o citado interesse comum é necessário a configuração de uma das duas hipóteses a seguir:

- a) a existência de um interesse direto e não meramente reflexo na prática do fato gerador, o que *acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponível*; e, ainda
- b) quando há um interesse indireto na prática do fato gerador, mas desde que
  - i. reste configurada a existência de uma confusão patrimonial; e/ou
  - ii. fique provado o benefício do responsabilizado em razão da existência de fraude, sonegação ou conluio.

Sustentam posição semelhante os seguintes julgados daquele tribunal administrativo, todos no sentido de que se caracteriza grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra:

Ementa: ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Data do fato gerador: 01/01/2008 GRUPO ECONÔMICO DE FATO. Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas. Na constatação fática da existência de grupo econômico é cabível a verificação do cumprimento ou descumprimento das condições de participação no sistema tributário.<sup>23</sup>

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/1999 a 28/02/2006 GRUPO

---

<sup>23</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão: 1401-005.885. Número do Processo: 10950.725508/2013-61. Data de Publicação: 30/09/2021. Contribuinte: FARMÁCIAS FARMAPAULO LTDA. Relator(a): Daniel Ribeiro Silva

ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria.<sup>24</sup>

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2003 GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria.<sup>25</sup>

No entanto, restaria incompleto esse breve escorço analítico acaso não fossem ventiladas, ainda que de maneira mais abreviada, outras duas hipóteses comuns de direcionamento de cobrança e solidariedade entre pessoas.

## **5. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA**

---

Diante dos grandes prejuízos que podem ser impostos de forma indevida a terceiros, trataremos agora do segundo ponto a ser abordado no artigo envolvendo a necessidade da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica ("IDPJ") nos autos da execução fiscal com fundamento no artigo 133 do CPC quando a Fazenda Pública alegar que outra empresa faz parte do mesmo grupo econômico da pessoa jurídica executada e de que teria sido constatada confusão patrimonial entre as duas sociedades empresárias.

Em atenção ao Texto Constitucional, especialmente as garantias fundamentais trazidas em seu artigo 5º, parece-nos que a melhor interpretação a ser conferida é favorável à necessidade de instauração do

---

<sup>24</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão: 2201-009.060. Número do Processo: 17546.000908/2007-33. Data de Publicação: 28/09/2021

Contribuinte: FRIGORIFICO CAMPOS DE SÃO JOSE LTDA. Relator(a): Francisco Nogueira Guarita

<sup>25</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão: 2201-009.024. Número do Processo: 17546.000914/2007-91. Data de Publicação: 22/09/2021. Contribuinte: FRIGORIFICO CAMPOS DE SÃO JOSE LTDA. Relator(a): Francisco Nogueira Guarita

IDPJ, afastando-se da corrente que comprehende que o aludido instituto seria incompatível com o rito das execuções fiscais.

Isto porque, instaurando-se o IDPJ, a Fazenda Pública poderá carrear as provas que evidenciam a existência de confusão patrimonial, as quais devem ser posteriores ao ajuizamento da execução fiscal, sob pena de rejeição sumária do incidente. Reunidas as provas, poderá a sociedade empresária acusada se defender de forma adequada sem a necessidade de dispor de bens de seu patrimônio, respeitando-se o princípio da presunção da inocência.

Antes que se alegue que a instauração do IDPJ seria benéfica para sonegadores e pessoas que agem de má-fé, não se pode olvidar de que a Fazenda Pública, especialmente a Procuradoria da Fazenda Nacional, dispõe de meios legais para evitar que sociedades empresárias tentem esvaziar o seu patrimônio antes mesmo da propositura da ação exacial, instaurando o processo administrativo de arrolamento de bens e, ainda, propondo a medida cautelar fiscal.

Por tais razões, entendemos que eventual tentativa de inclusão de outra empresa no polo passivo de execução fiscal com base na tese do grupo econômico e da existência de confusão patrimonial depende de três pressupostos básicos, como bem destacados por Maria Rita Ferragut em texto específico sobre o assunto<sup>26</sup>, quais sejam, (i) a comprovação de subordinação de uma ou mais empresas a uma empresa ou grupo de pessoas, que as dirige, controla ou administra, e, cumulativamente, (ii) a prática comum do fato gerador (art. 124 do CTN) ou a confusão patrimonial (art. 50 do Código Civil), sendo, neste último caso, imprescindível provar a fraude e obter-se prévia autorização judicial, que, no caso, se daria com a decisão no IDPJ.

Inclusive, não se pode perder de vista que, mesmo com a instauração do IDPJ, a situação é atípica se vier a ser proferida decisão reconhecendo a solidariedade com fundamento no artigo 124, I, do CTN, já que, como se adiantou, a competência para a constituição do crédito tributário através do lançamento é privativa das autoridades administrativas, nos termos do artigo 142 do CTN, de modo que, ao declarar que outra empresa é devedora solidária pela dívida no curso do processo judicial, o Poder Judiciário está identificando o sujeito passivo daquela obrigação tributária.

---

<sup>26</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *RDDT* 229/88, out. 2014.

Essa situação, ainda que atípica, é, a nosso ver, a que mais se compatibiliza com os princípios constitucionais em voga, pois possibilita o exercício do contraditório pelo contribuinte e evita a extinção imediata do crédito tributário por falhas ocorridas anteriormente ao auxílio da execução fiscal, além de permitir que se evitem tentativas de esvaziamento patrimonial após a propositura da execução fiscal.

Sopram-se, assim, os princípios que conferem direitos ao contribuinte, em especial o de se defender de uma acusação que lhe é feita no curso de um processo, e os que prestigiam a efetividade processual e a praticabilidade da tributação.

Cumpre mencionar que, quanto prestigie diversos princípios constitucionais, a instauração do IDPJ em execução fiscal ainda não está pacificada, existindo divergência sobre o seu cabimento entre as duas Turmas de Direito Público do STJ, o que fez com que, recentemente, a ministra Assusete Magalhães admitisse o processamento do EREsp n. 1.874.981/SC para que a questão seja analisada pela Primeira Seção do referido Tribunal Superior.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica não almeja eliminar o princípio da separação dos patrimônios da sociedade e seus sócios, mas servir como mola propulsora da funcionalização da pessoa jurídica, garantido as suas atividades e coibindo a prática de fraudes e abusos através dela. Ela atua episódica e casuisticamente.

Tanto no âmbito do direito tributário quanto cível, o pressuposto jurídico geralmente utilizado está no artigo 50 do Código Civil, que assim enuncia:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Pùblico quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

- I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;
- II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e
- III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

Novamente, pela leitura do dispositivo legal, a mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos legais não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. Ademais, não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

O Código Civil, assim, adotou a “teoria maior” da desconsideração, que exige o abuso da personalidade jurídica – caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial –, somado a um prejuízo ao credor. É nesse sentido que temos verificado na jurisprudência, ao elucidar maior rigor nas desconsiderações da pessoa jurídica:

[...] A mera dissolução irregular não está entre os pressupostos para a desconsideração da personalidade jurídica na busca da satisfação de dívidas civis (honorários sucumbenciais), devendo a parte interessada demonstrar a presença do abuso da personalidade, o que não foi feito pela ora agravante. 03 - O fato de o sócio majoritário da executada ser também sócio de outras pessoas jurídicas tampouco indica a presença de confusão patrimonial<sup>27</sup>.

Porém, no tocante à confusão patrimonial, outro elemento que pode gerar a configuração do abuso da personalidade jurídica, o § 2º do art. 50 trouxe um rol meramente exemplificativo de situações, tais como:

- a) o cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;
- b) a transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante.
- c) III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Agravo de Instrumento – Turma Espec. II – Tributário Nº CNJ: 0001803-25.2020.4.02.0000 (2020.00.00.001803-1) RELATOR: Desembargador(a) Federal THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO

A abertura da norma fica clara pelo inciso III do preceito, que estabelece que outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial também podem gerar a confusão patrimonial, caso da hipótese em que a gestão patrimonial de pessoa jurídica e seus membros é compartilhada.

Fato é que, independentemente do enquadramento normativo, a jurisprudência pátria possui posicionamento uníssono no sentido de que é possível que, no curso da execução fiscal, a responsabilidade pelo pagamento das obrigações tributárias venha recair sobre outras empresas, além da devedora, contanto que seja demonstrada que elas pertencem a um grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, bastando, para tanto, a existência de indícios de que diversas pessoas jurídicas exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, havendo confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores.

Por isso ainda é válida e aplicável a tese fixada no Tema 630 do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1371128 /RS, ao indicar que, "*em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente*"<sup>28</sup>. Vincula-se a Súmula nº 435 do mesmo Superior Tribunal de Justiça: "*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competente, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente*"<sup>29</sup>.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. SÓCIO. INCABÍVEL O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. SÚMULA 435 DO STJ. INCLUSÃO DOS SÓCIOS NO POLO PASSIVO. PERDA DE OBJETO DO AGRAVO DE INSTRUMENTO. 1. Trata-se de Agravo de Instrumento interposto pela ANP - AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍ-

---

<sup>28</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema Repetitivo 630. Disponível em [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=630&cod\\_tema\\_final=630](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=630&cod_tema_final=630). Acesso em: 05 ago. 2022.

<sup>29</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmulas 431 a 435 - n. 42 (2017). Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça n. 42 (2017). Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/article/view/5185/5310>. Acesso em: 05 ago. 2022.

VEIS em face de AUTO PEÇAS COROA VERMELHA LTDA objetivando cassar a decisão proferida pela 2<sup>a</sup> Vara Federal de São João de Meriti - Seção Judiciária do Rio do Janeiro, que determinou a autuação de Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. 2. Recurso Especial provido para determinar novo julgamento levando-se "em consideração a eventual dissolução irregular da empresa, nos termos da Súmula 435 do STJ". 3. Inicialmente, quanto ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica, a jurisprudência tem entendido ser o mesmo inaplicável no âmbito da execução fiscal. 4. Tratando de dívida não-tributária, o pleito de redirecionamento da execução para os sócios-gerentes deve ser analisado sob a luz do artigo 50 do Código Civil e do § 2º, do artigo 4º, da Lei nº 6.830/80. 5. E, conforme a tese fixada no Tema 630 do Eg. STJ (REsp 1371128 /RS): "Em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente". 6. Incidindo a Súmula nº 435 do C. STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competente, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". 7. No caso concreto, a ora Agravada não foi localizada no endereço indicado como o seu domicílio fiscal (Evento 27 – OUT 11), o que caracteriza a sua dissolução irregular. 8. Noutro eito, constam como sócios administradores SERGIO ALEXANDRE DE ATAIDE CRUZ, JOSE MARIA DA CRUZ NETO e LUIS GUILHERME DE ATAIDE CRUZ, desde 2005 (Evento 35 – OUT 13), sendo que o fato gerador da multa em tela ocorreu em 2007 (CDA – Evento 1 dos autos originários). 9. Portanto, cabível o redirecionamento da execução. 10. Todavia, compulsando os autos originários observou-se que os sócios supracitados já 1 foram incluídos no polo passivo, conforme determinado na decisão do Evento 57 dos autos originários. 11. Assim, considerando que o redirecionamento da execução já foi realizado, o presente Agravo de Instrumento perdeu o seu objeto. 12. Recurso não conhecido<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região. Classe: AG – Agravo de Instrumento – Agravos – Recursos – Processo Cível e do Trabalho – Processo: 201600000121677. UF: RJ Órgão Julgador: 6<sup>a</sup> TURMA ESPECIALIZADA Data de Decisão: 02/03/2021. Data de Disponibilização: 04/03/2021

De tal sorte, a dissolução irregular da empresa é outro elemento apto a direcionar a cobrança dos tributos para terceiros, inclusive na modalidade inversa, em que o débito da pessoa física é lançado à pessoa jurídica que constituiu.

Por fim, é válido lançar no presente estudo questão também relacionada a solidariedade de terceiros, inerente à sucessão empresarial. A situação é prevista no artigo 133 do CTN, que assim indica:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato.

Em regra, a responsabilidade tributária na sucessão empresarial ocorre quando uma pessoa jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial e continua a exploração econômica da atividade, com a mesma ou com outra razão social.

Todavia, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região, a título exemplificativo, também admite a sucessão empresarial velada, ou seja, que as circunstâncias práticas desvendem que houve a constituição de nova empresa pelo grupo anterior:

IV - Entretanto, analisando o acórdão recorrido, observa-se que aquele Sodalício, ao examinar a questão, entendeu que a sucessão tributária estaria demonstrada, conforme os seguintes fundamentos abaixo transcritos: "Verifica-se, em suma, no caso vertente, a ocorrência de sucessão tributária, uma vez que a ORGANIZAÇÃO ESTRELA (os sócios administradores eram os irmãos FARUK SAID e DAES SAID) transformou-se/incorporou-se em ESTRELA DISTRIBUIDORA, cujos sócios administradores são RUQAIÁ (esposa de DAES SAID) e AIHAM FARUK (filho de FARUK SAID), conforme se constata dos documentos anexos à inicial (f. 110 e 120), e, também, porque: a gerência sempre foi exercida pelos membros da mesma família (SAID), o ramo idêntico de atividade de ambas as empresas, o funcionamento no mesmo estabelecimento comercial (f. 445/693 e f. 695/1.569) e, especialmente, o mesmo nome fantasia em diversas filiais: MÓVEIS ESTRELAS (arquivo 02). Resta, portanto, nítida a sucessão tributária entre as empresas re-

tromencionadas, nos termos do artigo 132, caput e parágrafo único, do CTN: (...) A despeito do entendimento a quo pela responsabilidade tributária nos termos do artigo 133, do CTN, sobressai o resultado prático da responsabilidade solidária da empresa ESTRELA DISTRIBUIDORA pelos débitos tributários constituídos pela sociedade ORGANIZAÇÃO ESTRELA, eis que fartamente comprovada a sucessão empresarial para fins de responsabilização tributária solidária. [...] " V - Verifica-se, portanto, que a Corte de origem analisou a controvérsia dos autos, acerca da aludida solidariedade tributária, levando em consideração os fatos e provas relacionados à matéria<sup>31</sup>.

Portanto, elementos fáticos como estar instalado no mesmo local da empresa executada, utilizando o acervo material, o ponto, além da clientela autoriza a solidariedade como sucessora da devedora originária.

Frente a tais preceitos, a posição que defendemos é no sentido da necessidade de instauração do referido incidente para conferir maior eficácia aos diferentes princípios que constam em nossa Carta Magna. Contudo, mesmo diante desse impasse entre os integrantes da Primeira Seção do STJ acerca do procedimento a ser adotado, parece-nos claro que os requisitos para o deferimento do pedido de redirecionamento da cobrança para uma terceira empresa pela Fazenda Pública com base na solidariedade já foram bem delineados e precisam ser rigorosamente observados.

Destarte, está claro que não basta a mera alegação no curso da execução fiscal de que teria ocorrido confusão patrimonial entre empresas de um mesmo grupo econômico, como tem ocorrido na prática, mas é necessário que se comprove quando e como essa situação foi configurada, devendo ser conferida oportunidade para que essa outra empresa se defenda sem a necessidade de dispor de bens do seu patrimônio para garantir a execução fiscal.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

Estabelecidas as análises acima, é possível perceber uma amplitude muito grande de entendimentos e posições, espalhadas tanto pela doutrina e jurisprudência. De certo, esse elastecimento de possibilidade vem justificando decisões que invadem o patrimônio do terceiro res-

---

<sup>31</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1602917/GO, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/03/2021, DJe 15/03/2021.

ponsável de forma desmedida, rompendo com as premissas mais básicas acerca da personalidade jurídica.

Não por menos, o Legislador Pátrio definiu, no capítulo das Disposições Gerais relacionados às Pessoas Jurídicas, no Código Civil a positivação da proteção a esse princípio sobrepondo-se ao instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica, indicando-se no seu artigo 52 que “*aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade*”<sup>32</sup>.

Definitivamente, não se pode ignorar, nem permitir que se ignore o direito de proteção à personalidade das pessoas jurídicas, sendo certo afirmar que, como o próprio nome revela, foram construídas à imagem e semelhança das pessoas naturais. São ambas [pessoa física e pessoa jurídica] pessoas para a ciência jurídica, no sentido de que ambas são dotadas de personalidade em sentido subjetivo.

Perceba-se, ao se voltar contra dicção inequívoca dos dispositivos legais que disciplinam o direito à personalidade e a excepcionalidade da desconsideração da personalidade jurídica, robustecida pelos valiosos acréscimos da Lei de Liberdade Econômica; bem como a norma jurídica consolidada na Jurisprudência Nacional sobre o tema, no sentido de proteger a empresa, só permitindo a superação de sua esfera patrimonial nos raros casos em que se comprova a má condução.

Infelizmente, ao alvedrio deste sustentáculo legal que prestigia e fomenta a livre iniciativa e a realização de investimentos no país, como exige o artigo 170 da Constituição da República, os caminhos executivos revelam uma sede infinita e que ultrapassamos conceitos mais basilares de separação entre pessoas físicas e pessoas jurídicas.

## **REFERÊNCIAS**

---

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014;
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015;
- BRASIL. DECRETO-LEI Nº 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília: Planalto. Disponível em: [planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 28 julho 2022;

---

<sup>32</sup> BRASIL. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Planalto. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406\\_compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406_compilada.htm). Acesso em: 05 ago. 2022.

- \_\_\_\_\_. LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custo, e dá outras providências. Brasília: Planalto. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm). Acesso em: 28 jul. 2022;
- \_\_\_\_\_. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Planalto. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 05 ago. 2022;
- \_\_\_\_\_. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Planalto. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 05 ago. 2022;
- \_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão: 1401-005.885. Número do Processo: 10950.725508/2013-61. Data de Publicação: 30/09/2021. Contribuinte: FARMÁCIAS FAMAPAULO LTDA. Relator(a): Daniel Ribeiro Silva;
- \_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão: 2201-009.060. Número do Processo: 17546.000908/2007-33. Data de Publicação: 28/09/2021. Contribuinte: FRIGORIFICO CAMPOS DE SÃO JOSE LTDA. Relator(a): Francisco Nogueira Guarita;
- \_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão: 2201-009.024. Número do Processo: 17546.000914/2007-91. Data de Publicação: 22/09/2021. Contribuinte: FRIGORIFICO CAMPOS DE SÃO JOSE LTDA. Relator(a): Francisco Nogueira Guarita;
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. EREsp n. 834.044/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8/9/2010, DJe de 29/9/2010;
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1738588/DF, Rel. Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, QUARTA TURMA, julgado em 22/11/2021, DJe 25/11/2021;
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1860479/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/09/2020, DJe 01/10/2020;
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1602917/GO, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/03/2021, DJe 15/03/2021;
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Tema Repetitivo 630. Disponível em [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod tema\\_inicial=630&cod tema\\_final=630](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod tema_inicial=630&cod tema_final=630). Acesso em: 05 ago. 2022;
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmulas 431 a 435 – n. 42 (2017). Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça n. 42 (2017). Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/article/view/5185/5310>. Acesso em: 05 ago. 2022.
- \_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 0033918-58.2021.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). AGOSTINHO TEIXEIRA DE ALMEIDA FILHO – Julgamento: 17/02/2022 – DÉCIMA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL;

- \_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 0025593-94.2021.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). MAURO DICKSTEIN – Julgamento: 26/08/2021 – DÉCIMA SEXTA CÂMARA CÍVEL;
- \_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 0077283-02.2020.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). CLAUDIO BRANDÃO DE OLIVEIRA – Julgamento: 20/07/2021 – SÉTIMA CÂMARA CÍVEL;
- \_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 0076524-38.2020.8.19.0000 – AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). ANTONIO CARLOS ARRABIDA PAES – Julgamento: 27/07/2021 – VIGÉSIMA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL;
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação nº 0101601-64.2015.4.02.5001. Recursos – Processo Cível e do Trabalho. Órgão julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA. Data de decisão 05/05/2021. Data de disponibilização 10/05/2021. Relator LUIZ ANTONIO SOARES;
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação nº 0008552-32.2016.4.02.5001. Recursos – Processo Cível e do Trabalho. Órgão julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA. Data de decisão 08/04/2021, Data de disponibilização 12/04/2021. Relator LUIZ ANTONIO SOARES;
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação nº 0122463-13.2016.4.02.5101. Recursos – Processo Cível e do Trabalho. Órgão julgador: 3ª TURMA ESPECIALIZADA. Data de decisão 02/12/2020. Data de disponibilização 04/12/2020. Relator CLAUDIA NEIVA;
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação nº 201750010054207. Recursos – Processo Cível e do Trabalho, UF: ES. Órgão Julgador: 4ª TURMA ESPECIALIZADA, Data de Decisão: 20/08/2020, Data de Disponibilização: 25/08/2020;
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Agravo de Instrumento nº 0001803-25.2020.4.02.0000. Turma Espec. II – Tributário. RELATOR: Desembargador(a) Federal THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO;
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Agravo de Instrumento nº 201600000121677. Recursos – Processo Cível e do Trabalho. UF: RJ Órgão Julgador: 6ª TURMA ESPECIALIZADA Data de Decisão: 02/03/2021. Data de Disponibilização: 04/03/2021;
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* – 32. Ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. – São Paulo: Malheiros, 2019;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019;
- COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva: 2013;
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Apud BALEIRO, Alionar. *Direito tributário brasileiro*. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015;
- FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *RDDT* 229/88, out. 2014;
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25ª ed. São Paulo: Atlas. 2016;

- SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial": mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010;
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. São Paulo: Forense, 1997.



## IV

# O fracasso das reformas tributárias pós-88 e a necessária reforma financeira federativa

*The failure of post-88 tax reforms and the necessary federal financial reform*

*Fernando Facury Scaff\**

**RESUMO:** O objetivo deste artigo é compreender o motivo pelo qual desde a promulgação da Constituição de 1988 falharam as tentativas de reforma constitucional tributária no Brasil. As propostas de reforma não progrediram, intensificando o desequilíbrio financeiro e federativo, o que piorou com o decorrer dos anos. Ao longo do governo Bolsonaro, houve propostas de novas reformas tributárias, como as PECs 110/2019 e 45/2019, além do PL 3887, que visa a unificação do PIS e da Cofins, e do PL 2.337, que busca alterar regras do imposto de renda, introduzindo a tributação dos dividendos. Antes que uma Reforma dessa amplitude possa ocorrer, podem ser realizados certos ajustes tributários infraconstitucionais, quanto à simplificação tributária, redução do valor de multas fiscais aplicadas, acabar com o sistema de substituição tributária, rever procedimento de cobrança da Dívida Ativa e reduzir o poder de tributar do Poder Executivo. Conclui-se que o fracionamento das atuais propostas pode ser motivo do seu insucesso, além de ser um problema em face da grande alteração estrutural que contém. É preciso começar a planejar uma grande reforma financeira federativa, e não apenas uma reforma tributária, isto é, na arrecadação.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to understand why, since the promulgation of the 1988 Constitution, attempts at constitutional tax reform in Brazil have failed. The reform proposals did not progress, intensifying the financial and federative imbalance, which worsened over the years. Throughout the Bolsonaro government, there were proposals for new tax reforms, such as PECs 110/2019 and 45/2019, in addition to PL 3887, which aims to unify PIS and Cofins, and PL 2337, which seeks to change tax rules of income, introducing the taxation of dividends. Before a Reform of this magnitude can occur, certain infraconstitutional tax adjustments can be made, regarding tax simplification, reduction in the amount of tax

---

\* Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo. Livre docente e Doutor em Direito pela USP. Advogado sócio do escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Bentes Lobato & Scaff – Advogados.

fines applied, ending the tax substitution system, reviewing the procedure for collecting the credits in litigation and reducing the power of taxation of the executive branch. It is concluded that the fractionation of the current proposals may be the reason for their failure, in addition to being a problem in view of the major structural alteration they contain. It is necessary to start planning a major federal financial reform, and not just a tax reform, that is, in tax collection.

**PALAVRAS-CHAVE:** reforma tributária; renda; patrimônio; consumo; federalismo fiscal, reforma financeira.

**KEYWORDS:** tax reform; income tax; property; consumption; fiscal federalism, public financial reform.

**SUMÁRIO:** I. Exposição do problema; II. Em busca de reforma tributária desde 1988; III. As mais recentes propostas de reforma tributária; IV. A proposta de Reforma Financeira; V. Ajustes tributários infraconstitucionais a serem adotados de imediato; Conclusões

---

## I - EXPOSIÇÃO DO PROBLEMA

---

01. Por qual motivo tem fracassado as diversas tentativas de se fazer uma reforma constitucional tributária no Brasil, desde a promulgação da Constituição de 1988?

O escopo deste trabalho é apresentar uma resposta à questão acima formulada, demonstrando as razões pelas quais se deve fazer alguma espécie de reforma *financeira* no Brasil, não *apenas tributária*. Para se chegar a esta resposta, será necessário (1) apresentar em rápidas linhas a trajetória financeira brasileira desde 88, em especial após o plano real, (2) comentar as mais recentes propostas de reforma tributária em debate durante o governo Bolsonaro, (3) para então se chegar à análise dos motivos de seu insucesso, e apresentar para debate uma proposta de reforma *financeira*, que envolva aspectos da dívida, despesa e receita públicas, sendo que neste último item estará inserida a reforma tributária, e, (4) por fim, sugerir o que fazer nesse meio tempo sobre o impasse tributário presente na sociedade.

A ideia central do texto é que, sem negociar toda a dívida inter-federativa, tornando pública e transparente sua dinâmica, inclusive quanto aos juros e prazos de pagamento, não haverá espaço para debater a questão dos gastos públicos.

As reformas tributárias apresentadas partem sempre do pressuposto do aumento de arrecadação, sem observar a necessária função estratégica que deve ter o sistema tributário, que deve ser voltado ao desenvolvimento sustentável do país, com pleno respeito aos objetivos traçados no art. 3º da Constituição, que se conjugam com os objetivos ESG – Enviromental, Social and Governance. Logo, para desconectar a reforma tributária da questão meramente arrecadatória, deve-se isolar uma das principais despesas de Estados e Municípios, que é o de sua dívida para com a União, concedendo-lhe um tratamento diferenciado de pagamento.

---

## II - EM BUSCA DE REFORMA TRIBUTÁRIA DESDE 1988

---

02. O direito deve regular as relações sociais e estabelecer receitas para que o Estado desempenhe suas atividades, quaisquer que sejam os governos ao longo do tempo e do espaço geográfico (federalismo). Para tanto, deve-se analisar quais fontes de receita serão estabelecidas para que tal escopo seja atendido.

O sistema tributário brasileiro atual foi desenhado na década de 60 do século passado, para uma sociedade bastante diferente daquela em que hoje se vive, seja em termos sociais, econômicos, de costumes, jurídicos, tecnológicos etc.

Os constituintes que gestaram a Carta de 1988 partiram do sistema existente e sobre ele fizeram pequenos ajustes, sendo um dos principais a extinção dos Impostos Únicos que antes existiam e foram incorporados ao ICMS, passando assim a tributar a circulação de energia elétrica, combustíveis, minerais e outros produtos essenciais que estavam submetidos àquela sistemática de tributação única. Com isso, o ICMS, de arrecadação estadual, passou a ser o tributo com maior arrecadação no país, e a autonomia federativa prevista em 88 avançava.

03. Todavia, grassava no Brasil uma hiperinflação que só poderia ser debelada através de políticas adotadas pelo governo central, que depois de vários e sucessivos fracassos, mesmo anteriores a 1988, só vieram a ser bem-sucedidas em 1994, com o Plano Real, implementado na transição entre o governo Itamar e o de FHC.

É neste momento que se verifica um influxo no federalismo brasileiro, com a concentração de poderes financeiros na União, através de diversas medidas, dentre elas:

- 1) Ampliação desmesurada da arrecadação exclusiva na União, centrada nas *contribuições*, tributos não compartilhados, em detrimento das receitas compartilhadas com os Estados (Imposto de Renda e IPI): criação da CSLL; criação do IPMF e, após, da CPMF; aumento brutal da arrecadação do PIS e da Cofins e uso intensivo das CIDEs;
- 2) Criação da DRU – Desvinculação de Receitas da União, sob diversos nomes prévios, de modo a permitir que houvesse maior liberdade no uso dos recursos federais, sendo que grande parte deles foi utilizado para pagamento da dívida pública;
- 3) Aprovação da Lei 9496/97, que estabeleceu critérios para a consolidação, assunção e refinanciamento, pela União, da dívida pública de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal que se pautava em três eixos principais: (i) arrocho das contas estaduais; (ii) venda de ativos e (iii) privatização dos bancos estaduais;
- 4) Aprovação do Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária (PROES) entre 1996/97, pelo qual a União assumiu as dívidas dos bancos estaduais, sendo que, em contrapartida, os Estados ficariam responsáveis pela geração de superávit operacional para o pagamento dos juros, destinando parte de sua receita corrente líquida para o pagamento das parcelas junto à União;
- 5) Incremento do processo de privatização de empresas estatais estaduais, como as dos setores de telefonia e, principalmente, as distribuidoras de energia elétrica, obrigando os Estados a se desfazer de seu patrimônio, buscando gerar superávit primário para pagar o serviço da dívida com a União;
- 6) Criação do Fundo da Lei Kandir em 1996, pela Lei Complementar 87, tornando os Estados ainda mais dependentes, pois necessitavam negociar periodicamente o recebimento dessa verba com a União, o que engessou ainda mais a relação federativa;
- 7) Surgimento nesse meio tempo da primeira Comissão encarregada de propor uma *reforma tributária*, a Comissão Ary Os-

*valdo Mattos Filho*, ainda sob o *governo Itamar*, sem que fosse aprovada;

- 8) Surgimento de outra Comissão nos *dois mandatos de FHC*, formalizada como uma Proposta de Emenda Constitucional, a PEC 175/95, igualmente sem sucesso.

O fato é que as propostas de reforma tributária não prosperaram e o desequilíbrio financeiro e também federativo se intensificaram, pois:

- 9) Outra proposta de reforma tributária foi apresentada durante o primeiro governo Lula, a PEC 41/03 (EC 42 e 44/03), que, igualmente, não suficiente para adequar o sistema;
- 10) Outro movimento de reforma tributária surgiu durante o segundo governo Lula, a PEC 223/08, igualmente sem êxito;
- 11) Passou a ocorrer de forma intensiva o uso de isenções do IPI, tributo compartilhado, concedendo benefícios *como chapéu alheio*, o que impactou fortemente as transferências obrigatórias para os Estados;
- 12) Além disso, deve-se registrar que os *diversos contratos de refinanciamento dos empréstimos firmados entre os Estados e a União*, continham cláusulas leoninas e juros altos ao longo do tempo, o que gerou inadimplências, renegociações e judicialização. A lógica de tais empréstimos era pautada por uma ótica de direito privado, embora se trate de dívida entre entes públicos;
- 13) Diversas tentativas frustradas ocorreram para uma renegociação mais justa das dívidas entre Estados e União, como a Lei Complementar 148/14, a Lei Complementar 156/16, até se chegar à Lei Complementar 159/17, que instituiu o Regime de Recuperação Fiscal, no qual já ingressou o Estado do Rio de Janeiro, e outros encontram-se prestes a nele ingressar.

04. Como visto, ao longo desse período foram várias as tentativas de reformar o sistema tributário, pois, passo a passo: (1) tornou-se muito caro (2) e muito complexo, (3) com alta regressividade, pois se cobra mais de quem ganha menos, (4) gera problemas concorrenciais, fruto da guerra fiscal que remanesce, a despeito de equacionada em suas grandes linhas pela Lei Complementar 160/17, (5) não se encontra adapta-

do ao mundo digital, cada vez mais presente nas relações econômicas, e (6) tornou-se obsoleto, em face dos sistemas tributários mundiais. Além de (7) ter sufocado os Estados e Municípios, tornando-os satélites financeiros a girar sob a órbita da União, *quase* autarquias federais.

Portanto, busca-se modificar o sistema tributário de modo a torná-lo (1) mais simples, (2) mais eficiente, (3) tornando-o fiscalmente mais justo, (4) adaptado aos sistemas mundiais, e também (5) à economia digital e cada vez mais globalizada, (6) com redução da carga tributária, ou, pelo menos, sua melhor distribuição na sociedade, e também (7) com respeito ao federalismo traçado na Carta de 1988.

O problema está nos detalhes, pois falta definir quem ganha e quem perde na reforma pretendida, pois são muitos os interesses envolvidos. Apenas exemplificando, e considerando tão somente três bases imponíveis: *renda, consumo e propriedade*, a reforma tributária que se pretende realizar deverá: (1) reduzir ou ampliar a carga tributária? (2) considerando que deverá haver redistribuição do ônus fiscal pela sociedade, quem pagará mais e quem pagará menos: rentistas, empresários, trabalhadores etc.? (3) a carga tributária será mais onerosa para quais setores econômicos: comércio, indústria, serviços em geral, serviços financeiros, etc.? (4) Como ficará a questão da competência tributária entre os entes federados? (5) E como ficará o rateio federativo do que for arrecadado?

E tudo isso envolvendo um intenso jogo de poder entre Governadores *versus* Presidente, entre Executivo *versus* Legislativo, entre economistas *versus* juristas, entre os diversos setores públicos *versus* os setores privados, dentre muitas outras disputas.

As dificuldades são enormes e, além dos fracassos acima referidos, outras tentativas estão em curso, com iguais problemas para aprovação.

### **III - AS MAIS RECENTES PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA**

---

05. O IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas apresentou uma proposta de reforma apenas da tributação *sobre o consumo*. Consiste, em linhas largas, na adoção de um IVA – Imposto sobre o Valor Agregado, de âmbito dual, isto é, de cobrança concomitante entre a União e os Estados. A União cobraria a CFC – Contribuição Especial sobre o

Consumo, que equivaleria aos atuais PIS e Cofins; e os Estados cobrariam o IVV – Imposto sobre Vendas no Varejo (estadual e municipal).

06. O Sindifisco apresentou também uma proposta que batizou de *Reforma Solidária*, na qual propõe: (1) tributar mais a renda e o patrimônio, (2) tributar menos o consumo, (3) implementar o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Constituição e até hoje não efetivado, (4) desonerar a folha de salários e tributar as transações financeiras, (5) criar alguma espécie de tributação ambiental e (6) revisar a partilha dos tributos.

07. Um grupo de empresários, intitulados *Grupo Brasil 200*, propôs extinguir todos os tributos e cobrar um *imposto único, cumulativo*, incidindo sobre a movimentação financeira.

08. Foi apresentada uma Proposta de Emenda Constitucional – PEC 110/2019 do *Senado Federal*, que é um Projeto Substitutivo à PEC 293/04, proposto pelo então deputado federal Luiz Carlos Hauly, que, em linhas gerais, consiste em: extinção de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: (1) Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um IVA; e (2) um *Imposto Seletivo*, que seria um imposto específico sobre alguns bens e serviços, dentre eles: combustíveis, cigarros, energia elétrica, telecomunicações, automóveis, bebidas alcoólicas e não alcoólicas – uma espécie de *excise tax* com função arrecadatória.

O IBS, imposto sobre o consumo, teria as seguintes características: (1) arrecadação estadual (com rateio municipal), embora a legislação fosse federal; (2) criação de um *superfisco nacional*, unificando todos os níveis federativos; (3) seria adotado o *princípio do destino* na tributação; (4) as alíquotas seriam homogêneas em todo o país; (5) haveria completa vedação de incentivos fiscais; (6) e haveria um benefício para a baixa renda através de gastos públicos, e não pela redução da receita. É também prevista (7) a autorização para criação de um *adicional* do IBS para financiar a previdência social;

Ao lado disso, também propõe: (1) extinção da CSLL, sendo sua base incorporada ao IRPJ; (2) transferência do ITCMD da competência estadual para a federal, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios; (3) ampliação da base de incidência do IPVA para incluir aeronaves e embarcações, com a arrecadação integralmente destinada

aos Municípios; e a (4) criação de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita *per capita* entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.

09. Tramita também a Proposta de Emenda Constitucional PEC 45/2019, na *Câmara dos Deputados*, exclusivamente sobre a tributação do consumo, decorrente de um projeto formulado pelo Centro de Cidadania Fiscal, tendo à frente o economista Bernard Appy, e proposto pelo Deputado Federal Baleia Rossi (PMDB-SP).

A PEC 45 também cria e extingue tributos, centradamente sobre o consumo, substituindo IPI, PIS, Cofins, CIDE, ICMS e ISS pelo Imposto sobre Bens e Consumo – IBS, (1) arrecadado pela União, e (2) com o produto compartilhado entre União, Estados e Municípios. O IBS teria (3) alíquota única, sem seletividade, (4) haveria vedação de concessão de incentivos fiscais, (5) benefícios para pessoas com baixa renda ocorreriam através de despesa pública e não de alíquotas diferenciadas, e (6) seria também criado um *Imposto Seletivo*, apenas com função *extra-fiscal*, não-arrecadatória, para desestimular o consumo de certos bens e serviços (cigarros, bebidas alcoólicas etc.).

10. Em razão de estas duas PECs, a 110 e a 45, se constituírem em algo mais do que uma *proposta*, mas em um *projeto normativo*, em debate no Congresso, é necessário comentar alguns aspectos de ambas que, em linhas gerais, muito se parecem.

A unificação de tributos pode até simplificar, mas não torna o sistema de tributação sobre o consumo nem mais *justo* e nem menos *regressivo*. Em muitas situações pode ocasionar apenas a mudança de nomenclatura e aumentar a complexidade – vide o que ocorreu com a incorporação dos Impostos Únicos pelo ICMS em 1988, que tornou esse tributo muito mais complexo, ao invés de simplificar o sistema.

Em nenhuma das PECs se tem a exata dimensão sobre a carga tributária, se *aumentará* ou *diminuirá*. Tudo indica que aumentará, a despeito das insistentes negativas governamentais. Se aumentar, haverá maior sufoco na sociedade; se diminuir, sem que se reduza a despesa, haverá o risco de aumento do endividamento público.

É sabido, contudo, que haverá brutal aumento de carga tributária para certos segmentos, como por exemplo, no *setor de serviços*, que engloba atividades como *educação e saúde*. O setor de serviços usa intensivamente mão de obra, que não gera créditos, havendo risco de

aumento de desemprego, sem a possibilidade de repasse em cadeia. Uma *alternativa para debate* seria estabelecer desde logo a possibilidade de adoção de um sistema de *crédito presumido* para todas as empresas que utilizem mão de obra intensiva.

De outra banda, observa-se que a PEC 45, ao deslocar a arrecadação dos Estados, concentrando-a na União, violaria a cláusula pétreia do federalismo (art. 60, § 4º, I, CF)? A jurisprudência do STF não enfrentou diretamente a questão, só de forma lateral até aqui<sup>1</sup>. E, independentemente disso, é interessante para nosso país ter maior concentração de poder financeiro nos Estados ou na União? Entende-se que o fracionamento do poder financeiro é a melhor conduta.

A uniformidade de alíquotas pode gerar problemas em face das peculiaridades regionais ou de cada segmento econômico, impedindo que produtos de primeira necessidade sejam menos onerados pela carga tributária. Do feijão ao avião haverá a mesma tributação sobre o consumo, o que não é adequado. O uso de 04 ou 05 faixas de alíquotas seria uma alternativa a ser considerada.

Ademais, a PEC prevê uma longa transição com a convivência dos dois sistemas tributários sobre o consumo, que em alguns casos pode chegar a 10 anos, o que pode estimular modificação normativa futura de modo a manter os dois coexistindo de forma perene – o que é um risco e acresce complexidade ao sistema, pois, ao longo de 10 anos a vida das empresas se tornará um *inferno*, tendo que conviver com o sistema atual e o que estiver em implantação gradual.

Além disso, a criação do *Superfisco Nacional*, que terá que ser implantado abrangendo as atuais máquinas arrecadatórias da União, Estados e Municípios, acarretará problemas práticos de elevada monta, como por exemplo, para a obtenção de Certidão Negativa de Débitos. Sem falar nos aspectos processuais, absolutamente silenciados – haverá centralização do processo fiscal, administrativo e judicial?

Sobre a alegada *segurança jurídica* que a adoção do IBS traria, constata-se que não basta a aprovação da reforma constitucional, sendo necessária a aprovação de leis complementares, leis ordinárias, decre-

---

<sup>1</sup> O federalismo é um dos “pilares da autonomia dos entes políticos” (STF, RE 591.033, Min. Ellen Gracie). E também “consagram a fórmula de divisão de centros de poder em um Estado de Direito” (STF, ADI 4228, Min. Alexandre de Moraes). Além disso, “não pode emenda constitucional suspendê-la[s] ou afastá-la[s], porque, se o fizer, ofenderá o pacto federativo, enfraquecendo-o, pelo que é tendente a aboli-lo” (STF, ADI-MC 926-5, voto do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 6/5/94).

tos, portarias, circulares, instruções normativas, formulários etc., para sua efetivação, o que demandará tempo para sua criação e sedimentação do entendimento sobre cada qual dos aspectos envolvidos. Logo, é bastante concreta a possibilidade de surgirem *dúvidas e ampla judicialização* em face da vasta gama de novos conceitos jurídicos a serem alterados em todo esse conjunto normativo.

Outro aspecto silente é sobre o *que será feito com os créditos atualmente existentes dos contribuintes contra os Fiscos?* Será reconhecido o direito de compensar os créditos de ICMS contra o futuro IBS? Esse valor será convertido em precatórios? Não foi dita nenhuma palavra a respeito desse importante aspecto, sendo necessário regular isso nos referidos projetos.

E como ficarão as empresas de pequeno porte que possuem comando constitucional para receber tratamento favorecido (art. 170, IX)? O *Simples* passará a ser um regime tributário favorecido apenas para fins de Imposto sobre a Renda, uma vez que o IBS possui alíquota única?

Outra dúvida: como ficará a *Zona Franca de Manaus, que possui previsão constitucional de tratamento diferenciado até o ano de 2073?* Com a unificação de tributos proposta pelo IBS sua vantagem competitiva se restringirá ao Imposto sobre a Renda? É realmente essa a intenção? Seguramente haverá judicialização da matéria.

11. Embora as PECs 45 e 110 não tenham sido formalmente propostas pelo governo Bolsonaro, obtiveram seu apoio explícito durante seu trâmite, devendo ser unificadas em um projeto único, em algum momento dentro do Congresso Nacional, para facilitar sua votação.

No âmbito dos tributos federais, o Ministro da Economia, Paulo Guedes, previa quatro fases. A primeira (1) tem 54 páginas de mudanças normativas, sem considerar a exposição de motivos, e tramita em regime de urgência como PL 3.887, visando unificar o PIS e a Cofins sob o nome de CBS – Contribuição sobre operações com Bens e Serviços, e a segunda (2) é a reforma do IRPF e IRPJ, com tributação de dividendos, que é o PL 2.337, que possui 40 páginas, sem contar a exposição de motivos. As demais, a serem apresentadas, são: (3) a reforma do IPI, transformando-o em um imposto seletivo, e (4) a desoneração da folha de salários, com a criação de um tributo sobre transações, à semelhança da CPMF. Essas propostas de alteração da *legislação* devem ser acopladas às pro-

postas de alteração da *Constituição* já em curso no Congresso (PEC 45 e PEC 110), embora a tramitação legislativa de cada qual seja diferente.

12. Deve-se iniciar a análise pelo PL 3887, que visa a unificação do PIS e da Cofins. O intuito é comentar seus principais pontos positivos e negativos.

Os pontos positivos são claríssimos e de fácil percepção em face do pandemônio tributário em que vivemos. Visa simplificar o sistema acabando com vários formulários desnecessários (obrigações acessórias) e unificar as duas contribuições que, na prática, são superpostas.

A proposta, porém, é mais ambiciosa, pois, além de unificar, visa *reformar* o sistema criando as bases de um IVA – Imposto sobre o Valor Agregado nacional, ao qual deverão ser futuramente somados o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). Para isso, *alega-se* que (1) toda aquisição de bens e serviços gerará crédito a ser compensado, e que (2) não haverá aumento de carga tributária, a despeito de ser proposta uma alíquota de 12%.

Os pontos negativos são vários, mas comentar-se-á apenas três, que possuem mais destaque, e que, de certa maneira, *estão entrelaçados*: (1) o *timing*, (2) a alíquota proposta e (3) o sistema de compensação de créditos.

*Primeiro*, sobre o *timing*. Encontramo-nos em plena crise econômica decorrente da pandemia sanitária. Isso dificulta fortemente os debates, que estão sendo realizados no Congresso Nacional através de sistema *online*, e não presenciais. Nesse sentido, há receio que qualquer proposta no âmbito tributário aponte para maior carga tributária do que seria adequado para o desenvolvimento econômico.

Para ultrapassar a presente crise, que é distinta de todas as anteriores, o correto seria olhar para a solução adotada pela União Europeia, que criou um Fundo no valor de 750 bilhões de euros, fruto de *endividamento*, para soerguer a atividade econômica daqueles países *confederados* a ser pago em 30 anos<sup>2</sup>. No Brasil estamos buscando uma saída que possibilita o aumento da carga tributária imediato (prazo de seis meses), gerando *insegurança jurídica e econômica*, o que *espanta* os investimentos. Seria melhor adotar a alternativa europeia, e a União se

---

<sup>2</sup> Conselho Europeu extraordinário, 17–21 de julho de 2020, disponível em <https://www.consilium.europa.eu/pt/meetings/european-council/2020/07/17-21/>, última consulta em 09/07/21.

endividar e organizar um plano de recuperação da economia, apoiando empresas e combatendo o desemprego, de forma *federativamente* organizada.

Quem sabe se, ao invés das 54 páginas de projeto de lei visando a *reforma* do sistema, não fosse melhor apenas umas poucas páginas para *unificação* do PIS e da Cofins, limpando os excessos? A segurança jurídica sairia fortalecida.

*Segundo*, sobre a *alíquota*. A proposta apresentada unifica duas contribuições que, somadas, possuem *hoje* duas alíquotas básicas: 3,65% para a incidência *cumulativa*, e 9,25% para a incidência *não-cumulativa*. A alíquota proposta é única, de 12%. Só isso já aponta para dois fatos: (1) haverá aumento da carga tributária, pois a alíquota de 3,65% desaparecerá, e (2) a nova alíquota sugerida *empurra* o problema para Estados e Municípios, pois invade seu *espaço* de tributação, uma vez que estes deverão *encolher* suas alíquotas para se chegar a algum valor adequado para o futuro IVA, que comporá a tributação integral *sobre o consumo*.

A equipe tributária do Ministro Guedes aponta para dois aspectos acerca desse ponto: que a alíquota será *por fora*, e não como é hoje, *por dentro*, e que toda aquisição de insumos gerará crédito.

Observe-se o primeiro argumento. Não foi apresentada a fórmula financeira que comprove o alegado. Como uma alíquota de 9,25%, *por dentro* equivale a 12% *por fora*? Seria importante que essa comprovação *técnica* aflorasse para poder comprovar a alegação. Cálculos simples não apontam para isso, considerando ainda que o sistema “*por fora*” não significa a adoção do sistema norte-americano, mas o afastamento da superposição de bases de cálculo. Até prova *técnica* em contrário, a alíquota está majorada – sem considerar a questão da extinção do regime cumulativo, com alíquota atual de 3,65%.

*Terceiro ponto*, a questão do *amplo creditamento na compra de insumos*. Este é o argumento principal para se alegar que não haverá aumento de carga tributária – o que não condiz com o que se verifica em concreto. Registre-se que a própria equipe tributária vem variando o discurso. Inicialmente dizia-se, de forma peremptória, que não haveria aumento de carga tributária, e que o setor de serviços “não entendeu como funciona o imposto”<sup>3</sup>, para, após, dizer que “não existe em lugar

---

<sup>3</sup> Jornal O Estado de São Paulo, edição de 23/07/20, entrevista com Vanessa Rahal Canedo, 'Setor de serviços não entendeu, mas será beneficiado', diz economista. Disponível

nenhum do mundo reforma tributária nula”, o que é completamente diferente, pois, o “nula” aponta para a macroeconomia, afirmando que alguns ganharão e outros perderão<sup>4</sup> – o que está correto.

Já está identificado quem vai perder: o setor de serviços. O aumento da carga tributária será brutal. Isso foi bem apontado pelo economista e Presidente do Insper, Marcos Lisboa. O exemplo dele é didático. Olha para um escritório de advocacia que presta serviços no valor de R\$ 100, e após recolher PIS e Cofins, fica com pouco mais de R\$ 96. Depois da reforma, com o tributo a 12%, o serviço passará a custar R\$ 112, e “o desembolso da empresa contratante continuará sendo de R\$ 100, pois poderá descontar R\$ 12 dos seus tributos devidos”. Nesse caso, “o escritório vai receber R\$ 112, irá recolher R\$ 12 ao Fisco e ficará com R\$ 100, mais do que ganha atualmente”. E arremata, “aparentemente, há advogados que não entendem como funciona o IVA, imposto adotado em mais de 160 países”<sup>5</sup>.

Como disse, o exemplo é didático – porém esconde diversos aspectos em sua simplicidade e na *soberba* ao afirmar a *ignorância* de advogados. Desloquemos o olhar para o setor de educação. Será que o Insper, qualificada instituição de ensino superior presidida pelo economista Marcos Lisboa, conseguirá transferir o acréscimo de 12% do novo tributo para as mensalidades escolares aos alunos? Os alunos aceitarão o aumento do *preço*?

O que está *oculto* no exemplo é que o setor de serviços não trabalha apenas para empresas, que tomarão esse crédito. E ainda, nem todas aceitarão o aumento de preços. E se aceitarem, isso tem nítida conotação inflacionária.

O fato é que o setor de serviços, exatamente por prestar “*serviços*”, não tem créditos a serem compensados. Olhemos para os escritórios de advocacia – o que se adquire para prestar serviços advocatícios? Papel, tinta, energia elétrica, água, aluguel, condomínio. Mesmo que

---

em <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral/setor-de-servicos-nao-entendeu-mas-sera-beneficiado-diz-economista,70003373106>, última consulta em 10/07/21.

<sup>4</sup> Jornal Valor Econômico, edição de 24/07/20, Muitos setores se beneficiam com a reforma, afirma Tostes. Disponível em <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/07/24/muitos-setores-se-beneficiam-com-a-reforma-afirma-tostes.shtml>, último acesso em 09/07/21.

<sup>5</sup> Jornal Folha de SP, Brasil imaginário. Alguns mitos sobre a reforma tributária. Edição de 25/07/20, disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/columnas/marcos-lisboa/2020/07/brasil-imaginario.shtml>, última consulta em 10/07/21.

tudo isso gere crédito, o que é duvidoso, ainda assim será grande o impacto fiscal, pois o principal insumo de qualquer prestador de serviços é a mão de obra – que não gerará crédito, segundo a proposta. Seguramente o Insper tem como principal custo os salários de seu qualificado corpo docente. Aqui está o problema.

Como solucioná-lo? Ou se utiliza para o setor de serviços a mesma alíquota proposta para o *setor financeiro*, de 5,8% (o que já representa aumento da carga tributária); ou se concede *crédito (pleno ou presumido)* para o custo de *mão de obra*, principal insumo do setor de serviços – e também do setor financeiro.

13. Observe-se agora o PL 2.337, que busca alterar as regras do imposto de renda para as pessoas físicas e jurídicas em nosso país, com o intuito de que, se aprovadas, passem a vigorar a partir de 01/01/2022.

O projeto altera alíquotas pontuais e prazos de pagamento de rendimentos de aplicações financeiras, dentre outras coisas. Serão analisados três pontos específicos, sem pretender esgotar o assunto: (1) a ampliação da faixa de isenção dos rendimentos, que hoje é de R\$ 1.903,98 e se propõe que passe a ser de R\$ 2.500,00, proposta que *necessariamente* deve ser analisada em conjunto com a redução do desconto simplificado na declaração anual de rendimentos, cujo teto passa a ser de R\$ 40 mil/anuais; (2) a possibilidade de antecipação da valorização imobiliária para fins de pagamento de IR sobre lucros de capital no percentual de 5%, e (3) a tributação de dividendos, isentos pela Lei 9.294/95, que se propõe passem a ser tributados na base de 20%, exceto quando recebidos de microempresas e de empresas de pequeno porte.

*Primeiro:* a ampliação da faixa de isenção para R\$ 2.500,00 é positiva, porém se deve considerar que (1) o valor é inferior ao das perdas inflacionárias, e (2) é praticamente a metade do que o Presidente prometeu em sua campanha presidencial – nenhuma surpresa neste ponto, pois ele também havia prometido *não* se candidatar à reeleição e é candidatíssimo desde que assumiu<sup>6</sup>.

Ora, sendo positiva a ampliação da faixa de isenção, onde está o erro? Exatamente em seu contraponto, *a redução do desconto simplificado na declaração anual*. Vamos a um exemplo didático: consideremos

---

<sup>6</sup> Disponível no Youtube: [https://www.youtube.com/watch?v=\\_Vihqc0Ns34](https://www.youtube.com/watch?v=_Vihqc0Ns34), a partir do 0,35 segundo.

um indivíduo que receba R\$ 3.500,00 mensais de salário bruto, correspondente a R\$ 42.000,00 anuais (sem considerar o 13º). Sob as regras *atuais*, teria cerca de R\$ 6.000,00 de retenção na fonte, que seriam *devolvidos* quase na íntegra na Declaração de Ajuste anual. Nas regras *propostas*, não terá mais este desconto, *devendo pagar* Imposto de Renda no Ajuste anual. Logo, para esta faixa de renda haverá a mesma incidência de IR na Fonte, e não haverá restituição. Resultado: *aumento da carga tributária*.

Qual a implicação desses dois aspectos analisados em conjunto? Quem ganha menos terá a *sensação* de que terá mais algum dinheiro no bolso, pois o desconto mensal *na fonte* poderá ser menor, mas, quando for fazer a Declaração de Ajuste anual, constatará que, *ao invés de receber devolução será obrigado a pagar*. Em síntese, *o governo está propõendo dar com uma mão e retirar com a outra*.

Isso aliviará *de imediato, no dia a dia*, o bolso dos trabalhadores que vivem com as menores faixas de renda, mas obrigará ao pagamento de Imposto de Renda ao final. Se aprovado o projeto, a folga mensal no bolso ocorrerá durante todo o ano *eleitoral* de 2022, mas o pagamento da diferença só acontecerá em 2023, quando a eleição já terá ocorrido.

*Segundo:* a possibilidade de antecipar o pagamento da valorização imobiliária, tributando-a em 5%, parece adequada, mas, a quem interessa? A ideia é simples. Quem adquiriu um imóvel e o viu ser valorizado ao longo do tempo poderá reavaliá-lo, pagando apenas 5% sobre essa valorização. Poderá também não o fazer, pagando 15% sobre a valorização ocorrida ao longo do período. Trata-se de medida de *planejamento tributário lícito* à disposição de todos os que decidirem antecipar esse pagamento (sob uma alíquota de 5%), para ficar com o valor de seus bens atualizados, afastando a alíquota de 15% sobre uma base de cálculo maior, pois desatualizada.

Os proprietários de imóveis agradecem esta oferta, que certamente acarretará grande arrecadação no primeiro semestre de 2022 – *período eleitoral*. Trata-se de medida que *sorri para o andar de cima de nossa pirâmide social*, e que acarretará dinheiro no caixa para as *eleições* de 2022, pois estes 5% serão pagos durante o ano eleitoral.

*Terceiro:* alega-se que a tributação de dividendos é justa, pois há tributação sobre a remuneração dos trabalhadores, mas ela não ocorre sobre os lucros distribuídos (dividendos) aos sócios/acionistas. É um bom argumento, mas que não se sustenta por alguns motivos no caso concreto: (1) a partir de 1994, quando foi isentada a distribuição de

dividendos, a carga tributária brasileira era de 25% do PIB, hoje é de 33%, sendo que a carga tributária da União era de 19% e hoje é de 24%, e sua maior parte é sobre a receita bruta, isto é, sem que se verifique se houve ou não *lucro* – retornaremos à situação pré-1994, com o agravante de que hoje a carga tributária total é sensivelmente maior; além disso, (2) busca-se acabar com a *pejotização*, isto é, reduzir o número de pessoas físicas fantasiadas de pessoas jurídicas, porém a proposta, ao isentar quem recebe de microempresas e de empresas de pequeno porte (faturamento anual R\$ 4,8 milhões) estimulará o fracionamento das médias empresas, criando ainda mais *pejotização*.

14. Enfim, deve-se ou não tributar a renda que é distribuída aos sócios ou acionistas, os chamados *dividendos*?

O fato é que, sobre este tema vem se instalando uma *estranha* controvérsia, pois a *esquerda* deseja tributar os dividendos, e a *extrema direita*, representada pelo governo Bolsonaro, até mesmo incluiu essa tributação no PL 2.337. O assim chamado *centro* (que nem sempre corresponde ao *Centrão*) aparenta reagir a mais este aumento da carga tributária.

O que está ocorrendo? Quem terá razão?

No Brasil denomina-se de *imposto sobre a renda* uma multiplicidade de incidências, que, em alguns países são legislações distintas, divididas entre a tributação sobre a renda das corporações (nossa IRPJ) e a tributação sobre a renda das pessoas naturais (nossa IRPF). Além disso, existem receitas que são tributadas exclusivamente na fonte, regras próprias para a tributação dos ganhos de capital, receitas que são isentas e diversos tipos de reduções da base de cálculo.

De certa maneira isso forma um *sistema de tributação da renda*, e que *aparenta* uma enorme complexidade, mas que nem sempre está presente, pois algumas *válvulas de escape* foram criadas ao longo do tempo para que pequenas e médias empresas possam sobreviver. Daí porque existem, pelo menos, três diferentes formas de apuração do IRPJ: (1) tributação pelo *Simples*, (2) pelo sistema de *lucro presumido* e (3) através do *lucro real*. O fato é que os três sistemas estão sob ataque da Receita Federal<sup>7</sup>, além do que foi proposto pelo PL 2337/21.

---

<sup>7</sup> Receita diz haver distorções em Simples e MEI e vê necessidade de mudar regras. *Jornal Folha de S. Paulo*, edição de 07/07/21, disponível em <https://www1.folha.uol.com>.

Em apertada síntese, o que se busca em todos esses sistemas é apurar o *lucro* das empresas, que decorre de uma apuração das receitas *menos* as despesas, considerados alguns *ajustes* contábeis, e tributá-lo ao final. Logo, neste ponto se identifica um aspecto de importância central, que é a busca da identificação do *lucro*, para que, sobre ele, incida o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ).

É necessário desdobrar alguns pontos para a perfeita compreensão da questão central a ser abordada: a tributação dos dividendos.

*Primeiro:* só existe lucro a ser *distribuído* se a empresa tiver tido lucro – o que é óbvio. Se a empresa não tiver lucro, como distribuirá o que não tem? Portanto, tributação de *dividendos* (lucros *distribuídos*) parte do pressuposto da existência de lucro na empresa (lucros *auferidos*).

*Segundo:* é *formalmente* verdadeiro que os dividendos se constituem receita dos acionistas/sócios, e que isso muda a *caixinha de análise*, pois, se eles forem pessoas físicas (o que nem sempre ocorre, e complica ainda mais a proposta do governo Bolsonaro) sairemos da tributação das pessoas jurídicas (IRPJ) para a das pessoas físicas (IRPF). Essa é a explicação da Receita Federal quando diz que não se pode somar as alíquotas<sup>8</sup>, pois o projeto baixa em 5% as alíquotas do IRPJ (lucro *auferido* pelas empresas) e cria uma incidência de 20% sobre a distribuição dos dividendos, que é uma incidência sobre as pessoas físicas (IRPF).

*Terceiro:* ocorre que a afirmação acima (2º ponto) é tão somente um jogo de palavras, pois se as empresas não tiverem *auferido* lucros, não haverá *distribuição* de lucros (1º ponto).

Logo, se o raciocínio até aqui apresentado estiver correto e fluido, passemos a outro ponto importantíssimo de análise.

*Quarto:* a tributação da renda das pessoas jurídicas no Brasil (IRPJ) tem dois componentes que devem ser destacados: (a) sua trajetória histórica, e (b) um *tributo esquisito*, que é o Pis/Cofins. Vamos a eles.

Pelo (a) *aspecto histórico* constata-se que existia IRPJ antes da Constituição de 1988. O que não existia eram duas figuras que distorcem e majoram essa incidência, tornando os cálculos meio *nublados*: (1) o *Adicional* do IRPJ (criado em dezembro de 1995 pela Lei 9.249/95),

---

br/mercado/2021/07/receita-diz-haver-distorcoes-em-simples-e-mei-e-ve-necessidade-de-mudar-regras.shtml, última consulta em 11/07/21.

<sup>8</sup> Receita diz que é equivocado somar cobrança do IRPJ à alíquota que incidirá sobre dividendos. *Jornal Valor*, edição de 29/06/21, disponível em <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/06/29/tostes-critica-soma-de-irpj-com-dividendos-mas-resalta-que-brasil-estara-alinhado-a-ocde.shtml>, última consulta em 11/07/21.

sem correção de seu valor desde 1996, o que prejudica os contribuintes, aumentando artificialmente a carga tributária, e (2) a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (criada em dezembro de 88 pela Lei 7.689/88), que, por ter sido batizada de *contribuição*, aumentou a receita da União sem compartilhá-la com os Estados e Municípios.

Observemos agora a (b) tributação pelo Pis/Cofins, tecendo apenas dois comentários. Identifica-se como (1) *esquisita* porque incide sobre a receita bruta das empresas. Ora, *receita bruta* corresponde a (praticamente) tudo que entra no caixa da empresa, seja através da emissão de *faturas*, seja a receita *financeira*. Pode-se afirmar, com alguma larguezza conceitual, que *essa incidência é quase uma tributação sobre o consumo*, campo de incidência próprio dos Estados, através do ICMS. Isso tanto é verdadeiro, que as PECs 45 e 110, que visam reformar o sistema de tributação do consumo em nosso país, incorporaram o PIS/Cofins nessa incidência (proposta da IBS), o que também é alegado pela Receita Federal ao patrocinar a unificação desses dois tributos através do PL 3887/20 (proposta de CBS).

Observe-se que *o pagamento do Pis/Cofins ocorre antes mesmo da apuração do lucro*, o que também distorce o mecanismo de sua apuração, pois as empresas são tributadas pela *receita bruta* – *o lucro só será apurado posteriormente*, e aí então se poderá constatar se a empresa teve ou não lucro no período.

Além do que foi exposto sobre o Pis/Cofins, deve-se ainda observar seu (2) aspecto *histórico*, pois ambos existiam antes de 1988. O Pis, criado pela Lei Complementar 7/70, era de 0,15% do faturamento das empresas, e o antecessor da Cofins, o Finsocial, foi instituído pelo Decreto-lei 1.940/82, era de 0,5% sobre o faturamento das empresas. Para tornar curta uma longa história, hoje a somatória de ambos incide na proporção de 3,65% sobre a receita bruta das empresas (quando estas não tomam créditos, isto é, pelo método da *cumulatividade*) ou na proporção de 9,25% sobre a receita bruta (sendo permitido o uso de *alguns* créditos, sob o método *não-cumulativo*).

Alguém poderá indagar: e o que tudo isso tem a ver com a questão da tributação dos *dividendos, que são os lucros distribuídos?*

A resposta é simples: o Brasil optou pelo aumento da carga tributária das empresas sob duas modalidades: (1) *aumentando a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas* através do (a) *Adicional de Imposto de Renda* e (b) da CSLL; e (2) aumentando a tributação sobre o

consumo, através do Pis/Cofins, *pago antecipadamente à apuração do lucro das empresas*.

Logo, a *majoração da tributação do lucro das empresas* foi *compensada com a desoneração da tributação da distribuição dos lucros aos sócios/acionistas*.

E por qual motivo isso ocorreu? Porque facilita a arrecadação e simplifica todo o procedimento de apuração do lucro *distribuído*. Isso foi consolidado através da Lei 9.294, de 1995, que isentou a tributação de dividendos. Antes disso a fiscalização necessitava identificar mecanismos muito comuns de *DDL – Distribuição Disfarçada de Lucros*, verdadeiros desvios de arrecadação, pelos quais as empresas mascaravam a distribuição dos lucros, sem os oferecer à tributação. Exemplos: pagamento de planos de saúde ou aquisição de veículos para os sócios, sem que tais benefícios fossem oferecidos à tributação pelo IRPF.

A proposta atual, apresentada pelo governo Bolsonaro, de tributar os dividendos em 20%, fará com que esse tipo de análise fiscal volte a ser necessária, o que se evidencia no PL 2337/21 que traz incontáveis normas a respeito. Porém, isso será feito pelo sistema de inteligência artificial da Receita Federal? Dificilmente funcionará de modo adequado, sendo necessário um batalhão de servidores públicos para realizar esta tarefa a contento – e todos sabemos que o contingente de servidores da Receita Federal tem minguado ano a ano.

Para concluir, retorne-se à pergunta inicial deste tópico: deve-se ou não tributar a renda que é distribuída aos sócios ou acionistas, os chamados *dividendos*? Resposta: Sim e não.

*Sim*, desde que reduzida a carga tributária incidente sobre o *lucro auferido* pelas empresas, considerando todos esses *penduricalhos onerosos* referidos (Adicional de IR, CSL e as incidências de PIS e Cofins), sem majorar a carga tributária total.

*Não*, pois o sistema atualmente vigente já tributa fortemente, de modo direto e indireto, o lucro *auferido* pelas empresas, descartando a análise dos lucros *distribuídos* aos sócios/acionistas. Recorde-se: só se distribui o que se tem, logo, a *distribuição* foi previamente tributada, pela carga atualmente aplicada aos lucros *auferidos* pelas empresas.

O que será injusto – e é o que pretende o governo Bolsonaro – é *manter a carga tributária sobre o lucro auferido pelas empresas* (IRPJ e penduricalhos), e ainda *criar nova incidência de 20% sobre a distribuição* desse lucro – sobre os dividendos (IRPF). Isso gerará um sem-número de problemas.

## IV - A PROPOSTA DE REFORMA FINANCEIRA

---

15. Não restam dúvidas é necessária uma reforma tributária com “R” maiúsculo, cujo principal escopo seja alavancar nosso desenvolvimento socioeconômico. O sistema atual, criado na década de 60 do século passado rendeu bons frutos, tanto que nos permitiu ser a 8<sup>a</sup> maior economia do mundo até uns sete anos atrás, porém o modelo precisa de reformas, seja em razão de a economia ter se modificado substancialmente, seja pelos vários *remendos* que foram sendo feitos ao longo do tempo, sempre baseados na necessidade de tapar buracos na arrecadação.

A lógica de mudança de modelo deve ter por base alavancar nossa economia e não simplesmente arrecadar. Deve-se ter em mente os novos horizontes da economia digital e os objetivos ESG – Environmental, Social and Governance, sigla que aponta para os novos desafios para o desenvolvimento socioeconômico, o que está alinhado com as diretrizes estabelecidas em nossa Constituição, como *objetivos fundamentais* (art. 3º), amparados nos *pilares* determinados pelo art. 1º. Assim, as bases tributárias *renda, patrimônio e consumo* devem estar delineadas para, com base nos *pilares*, para se atingir tais *objetivos* constitucionais.

Ocorre que todas as propostas que foram apresentadas nas últimas décadas buscavam equacionar estas bases tributárias com os olhos voltados para aumentar a arrecadação – e isso, a despeito de necessário, é insuficiente.

O fato é que o Brasil é uma federação, e não está sendo fundado nos dias atuais – existe como país há mais de cinco séculos, e é formalmente independente há quase dois séculos. Nesse sentido, observando os problemas atuais, constata-se que não é suficiente reformar o sistema tributário, é necessário observar também um problema *silencioso*, mas extremamente importante, que diz respeito à dívida pública de Estados e Municípios com a União.

Se não for equacionada esta dívida pública, a questão tributária permanecerá com foco no aumento da arrecadação, sem que observe o necessário desenvolvimento socioeconômico.

O fato é que se insiste em reformar apenas o sistema tributário nacional, sem atentar para o desequilíbrio federativo ocasionado para o ajuste macroeconômico do país, em meados da década de 90, e fortemente intensificado desde então. O que vem gerindo o país é a dívida

pública, e não seus governantes. Estes atuam para pagar a dívida, e só governam com o que sobra de dinheiro após a quitação dessa dívida.

E, ainda mais, o problema da dívida interfederativa cria uma dificuldade adicional para a solução do problema tributário, pois, de forma silenciosa, age de forma a impedir que haja um novo pacto federativo, de modo a estipular o que ficaria sob a responsabilidade de cada ente federado.

Posicionado o problema, apresenta-se, como uma *ousadia* para *debate*, alguns aspectos que são necessários para uma reforma do federalismo financeiro no Brasil, incluindo três dimensões: *dívida, receita e despesa*.

16. Sobre a *dívida*. Uma ideia é que a União assuma toda a dívida de Estados e Municípios, *zerando o jogo* interfederativo. Toda a dívida se tornaria federalizada.

Claro que isso trará uma inexorável injustiça, pois alguns Estados são pouco endividados, normalmente os mais novos, como Amapá e Rondônia, e outros são muito endividados, como Rio de Janeiro e São Paulo. Assim, a dívida se tornaria de todos os brasileiros, e caberia à União equacioná-la, sem os critérios privatísticos que a regem atualmente, pois inadequados para as questões entre entes públicos. A dívida seria do brasileiro se não dos cariocas, paulistas ou gaúchos. Seria o ônus a ser pago pela reorganização político-financeira brasileira. Toda-via, essa injustiça seria valorizada pelo resgate e recuperação do federalismo solidário previsto na versão original de nossa Constituição.

Algo semelhante foi feito no final dos anos 90, mas se manteve a lógica de créditos e débitos entre a União e os Estados, o que descambou para intensa judicialização da matéria. A proposta é mais ousada – simplesmente transferir a dívida *financeira* de Estados e Municípios para a União. Todos os brasileiros pagarão.

É necessário, contudo, estabelecer *limites para as despesas de custeio* dos Estados, em especial com o pagamento de *pessoal*, em razão da folga orçamentária que passarão a ter. Uma ideia seria *estabelecer um patamar mínimo de investimentos* estaduais ou até mesmo *regionais*, em face dos *consórcios públicos* hoje existentes, respeitados os mínimos para saúde e educação.

Para quitar essa dívida, a União poderia criar um tributo *temporário*, de modo claro e transparente, para que todos os brasileiros soubessem que aquele pagamento serviria para pagar essa grande reconcilia-

liação financeira federativa. Para que não haja dúvida: tal fonte de arrecadação deverá ser *temporária* e *transparente*, com *prestação de contas* detalhada e apartada, devendo ser previamente *auditada* e *conciliada* pela União. Poder-se-ia argumentar que, com o custo da dívida, o valor do tributo seria altíssimo e seu prazo de duração indeterminado, e que toda a tributação temporária no Brasil acaba se tornando definitiva. Ocorre que (1) financiar dívida pública através de um tributo isolado traz várias vantagens, dentre elas: (1.1) transparência, pois a sociedade saberá exatamente o que está pagando, a quem está pagando e qual o valor dos juros e parcelas que estão sendo quitadas; (1.2) como a dívida possui um caráter *negocial* e *intergeracional*, pode ser *alongada*, mediante composição de juros e prazos, o que impactará no valor mensal a ser pago; (1.3) isso distingue a dívida das despesas, pois estas possuem distinto caráter obrigacional e prazo para desembolso; (1.4) mesmo sendo alta a dívida, ela deve ser paga, através de um tributo isolado ou pelo conjunto da arrecadação, como vem ocorrendo de forma *opaca*.

Com isso deve-se abandonar metas de superavit *primário*, retornando ao que antes existia, de meta de superavit *nominal* – o que é muito mais transparente e permite melhor controle. Hoje é dificílimo saber qual o verdadeiro tamanho de nosso déficit – sabe-se que ele existe, mas qual seu tamanho com precisão e de forma fácil de ser identificada nos orçamentos? Os arts. 4º e 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal admitem essa possibilidade.

Deve-se implantar o Conselho de Gestão Fiscal, de que trata o art. 67 da Lei de Responsabilidade Fiscal, para que seja feito o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal, com ampla representação federativa. Novas dívidas de Estados e Municípios só com a escuta desse Conselho e o aval do Senado. Isso deslocaria a STN – Secretaria do Tesouro Nacional para desempenhar seu verdadeiro papel, que não é *nacional*, mas *federal* – apenas para o âmbito da *União*. Transformar-se-ia em uma Secretaria do Tesouro *Federal*.

O desenho federativo desse Conselho está em aberto e deve ser debatido, sendo prevista sua criação por lei ordinária (art. 67, § 2º, LRF). Ressalta-se que se trata de um *conselho*, órgão técnico de caráter *opinativo*. Quem deve *decidir* sobre o assunto é o *Senado Federal*, órgão composto de forma paritária por todos os Estados, e que já possui *competência constitucional* para deliberar sobre este tipo de questão.

17. Sobre a *receita*. Ultrapassada a questão da *dívida*, pode-se analisar com atenção a reforma tributária, isto é, da *arrecadação*.

Em linhas gerais, entende-se que a base tributária *renda* deve permanecer na União, com arrecadação compartilhada com Estados e Municípios, de modo semelhante ao que hoje ocorre.

A base tributária *consumo* deve ser *dual*, ou seja, pode haver *imposição* tributária pela União e pelos Estados, com *partilha* do que tiver sido arrecadado com os Municípios. Aqui se deve incluir os bens imateriais consumidos (economia digital). Deve-se extinguir o Confaz e atribuir as funções de *harmonização* tributária ao Senado Federal, que cria uma Comissão Permanente para seu acompanhamento e resolução de conflitos.

A base tributária *patrimônio* deve ser municipal para os imóveis (atuais IPTU e ITR) e estadual para os demais bens (atual IPVA). Aqui se devem incluir as *transferências* de patrimônio, nos mesmos moldes.

A tributação do *comércio exterior* deve permanecer na União (atuais Impostos de Importação e de Exportação), bem como a tributação sobre operações financeiras (atual IOF).

Deve-se extinguir e proibir a instituição de *contribuições* de qualquer espécie, exceto as previdenciárias e as no interesse de categorias profissionais e econômicas. Trata-se de uma experiência nefasta nestes trinta e poucos anos do atual sistema tributário. Nem mesmo a vetusta contribuição de *melhoria* deve remanescer, pois é restrita aos livros acadêmicos, sem nenhuma aplicação em mais de sessenta anos de existência. Os tributos serão apenas os *impostos* e as *taxas* – devendo ser analisado se devem permanecer os dois tipos atuais, as de prestação de serviços e as *de polícia*.

Este sistema tributário deve estar pautado com os objetivos nacionais, isto é, desenvolvimento socioeconômico e não somente com intuito arrecadatório, o que implica no uso intenso da *extrafiscalidade*.

As renúncias fiscais (incentivos fiscais) já concedidas devem ser respeitadas até seu prazo final, sob controle das condições estabelecidas. As que tiverem sido concedidas *sem prazo ou sem condições* devem ser repactuadas, ouvidos os setores envolvidos, sem soluções impostas *goela abaixo* dos contribuintes. Novas renúncias fiscais só com a escuta do Conselho de Gestão Fiscal e o aval do Senado.

18. Sobre as *despesas*. Afastado o saldo da *dívida* federativa, que será concentrada na União e financiada através de um único tributo

*temporário*, conforme acima exposto, cada ente federado deverá manter suas atuais atribuições nas despesas, que deverão ser melhor delineadas através de lei complementar, na forma do art. 23, parágrafo único da Constituição – o que já tarda. Só assim se poderá identificar qual ente federado é o principal responsável pela condução de cada política pública dirigida à população.

Nesse sentido, Estados e Municípios, com fôlego financeiro em face da federalização de suas dívidas para com a União, terão espaço para adotar as *políticas públicas* que lhe competem no âmbito da segurança, saúde, saneamento, educação etc., sem que dependam da União para dar cada passo. E também organizar planos de pagamento de seus *precatórios* e *restos a pagar* com pessoas físicas e jurídicas, encerrando esse capítulo igualmente nefasto em nosso sistema.

19. O desenho parece bastante com o que atualmente existe? Sim, em linhas gerais. O perigo mora nos detalhes de sua implementação. Repete-se: esse modelo nos permitiu ser a 8<sup>a</sup> economia mundial até uns poucos anos atrás, necessitando de ajustes, em especial no âmbito da *dívida*, mal necessário e silencioso, que está sufocando e emperrando a solução dos problemas no âmbito da *receita* e da *despesa*.

Esta proposta olha para a totalidade do problema envolvendo dívida, receita e despesa públicas, visando implantar um novo federalismo em nosso país, e permitir que se discuta uma reforma tributária de verdade, com “R” maiúsculo, e não a que foi debatida ao longo das décadas pós-88, além de arranjos quotidianos. A dívida *impede que se analise o problema da receita de forma clara e distribua as despesas para cada ente federado de forma plenamente identificada*.

Não se tem a menor ilusão acerca do *timing de aprovação* de algo parecido, mas a melhor conduta seria *iniciar já*, no âmbito do Congresso, criando uma Comissão de Especialistas para a Reforma Financeira Federativa, da qual sairiam interligadas propostas para *futura deliberação parlamentar* nestes três âmbitos. Há muita gente qualificada pensando nisso, porém de forma fracionada, dentro e fora da máquina estatal. É necessário equacionar todos esses aspectos de forma *global e federativa*, e com a flexibilidade necessária para que, por lei, sejam realizadas as alterações, com o mínimo possível de modificações constitucionais, para não engessar a política – afinal, *quanto mais detalhada a Constituição, menor o espaço da política*.

Em suma, é necessário iniciar *já* o debate de forma global sobre todos esses aspectos, de modo que se tenha um *projeto* para ser discutido em 2023, com o futuro Congresso a ser eleito em 2022. Por ora, são apenas *ideias* que sequer se revestem de caráter de *proposta*, quanto mais de *projeto*.

O que se busca é ter um *projeto* completo, nacional e federativo para debate, e não esses *projetos desengonçados, fracionados e descosturados* que o atual governo vem apresentando, com debate sobre (1) tributação do *consumo* por um lado (PEC 45 e PEC 110 – criação do IBS); por outro lado sobre (2) a *unificação* do PIS e da Cofins (PL 3887/20 – criação da CBS) e, mais recentemente, (3) reformando a tributação sobre a *renda* (PL 2337/21). Para alavancar o desenvolvimento socioeconômico, é necessário engavetar esses três projetos de reforma tributária apresentados e começar do zero, de forma global, e sem urgências eleitorais.

---

## V - AJUSTES TRIBUTÁRIOS INFRACONSTITUCIONAIS A SEREM ADOTADOS IMEDIATAMENTE

---

20. Como exposto no tópico anterior, é necessário fazer uma reforma que seja não somente centrada nos aspectos tributários, observando também a questão da dívida interfederativa e as despesas de cada ente federado – ou seja, é necessário observar a lógica federativa e financeira como um todo, sem a qual não se conseguirá desatar o nó tributário que pende desde 1988, pois o sistema adotado pela Constituição teve por estrutura o que foi implantado na década de 60 do século passado.

Porém, enquanto tal reforma financeira não surge, o que pode ser feito nesse ínterim? É o foco deste apartado.

Sugere-se que sejam realizados ajustes tributários infraconstitucionais em alguns tópicos que dificultam fortemente a vida dos contribuintes e seu relacionamento com os Fiscos, conforme se passa a expor.

21. Um aspecto importantíssimo diz respeito à simplificação tributária. Consta que as empresas brasileiras gastam em média 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano com obrigações acessórias, e que são contratados 01 funcionário na área contábil para cada 200 funcionários no Bra-

sil, sendo que na Europa essa proporção é de 1 funcionário para a área fiscal a cada 500 empregados, e, nos Estados Unidos, essa proporção duplica (1 funcionário da área contábil para cada 1.000 empregados)<sup>9</sup>.

A sugestão infraconstitucional passa por: (a) sistematizar a coleta de informações fiscais nos diferentes níveis federativos; (b) reduzir a complexidade do sistema Pis/Cofins, de modo a (b.1) tratar de modo diferenciado as empresas com mão de obra intensiva, e (b.2) também tratar de forma diferenciada as empresas com poucos insumos geradores de crédito.

22. Outro aspecto relevante a ser observado no âmbito infraconstitucional diz respeito à redução do valor das multas fiscais aplicadas, pois, apenas no âmbito federal coexistem: (a) multa de ofício, na proporção de 75%, (b) multa isolada, em 50%, (c) multa qualificada, de 150% e (d) multa agravada, que acarreta a majoração em 50% dos valores acima, em situações específicas

Observa-se que no âmbito estadual e municipal existem situações bastante piores.

A proposta é singela: reduzir as multas para o mesmo patamar que são dispostas nos Programas de Parcelamentos Especiais da União / Estados / Municípios. Isso possivelmente venha a reduzir a busca por tais Programas, que aplicam penalidades bastante menores que as existentes na legislação de regência da matéria.

23. É importante também *reduzir aberrações*, tais como as *Taxas de Fiscalização de Recursos Minerais – TFRMs*, criadas por vários Estados, como o de Minas Gerais, Pará e Amapá (ADIs 4785, 4786 e 4787), a *Taxa de Fiscalização de Recursos Hídricos – TFRH*, criada pelo Estado do Pará (ADI 5374); a *Taxa de Fiscalização do Petróleo e Gás– TFPG*, criada pelo Estado do Rio de Janeiro (ADI 5512 e 5480) entre outros absurdos que se encontra no quotidiano das legislações estaduais e municipais.

---

<sup>9</sup> Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. Portal G1, 20/11/17, disponível em <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>, que faz referência ao Relatório *Doing Business* do Banco Mundial, disponível em <https://portugues.doingbusiness.org/pt/rankings>. A última consulta aos dois sites ocorreu em 11/07/21.

24. Outra proposta infraconstitucional para diminuir os problemas tributários é a de acabar com o sistema de substituição tributária, que atribui poder quase *imperial* aos Governadores e Secretários de Fazenda na determinação da base de cálculo do ICMS.

Já existe tecnologia digital implantada nos Fiscos, como o Sped Fiscal, que permite acabar com o sistema de substituição tributária, reforçando a estrita legalidade.

25. Outra medida adequada e necessária, sem alterar a Constituição, é a de rever procedimentos de cobrança da Dívida Ativa, pois o sistema atual simplesmente não funciona, e está defasado desde sua implantação, em 1980, a despeito de alterações pontuais.

Observe-se que, após o término do processo administrativo a dívida aumenta em 10%, e com a singela inscrição em dívida ativa o débito aumenta em outros 10%. É necessário reduzir o custo fiscal da negociação, com redução do encargo de 20% (DL 1.025/69) das Execuções Fiscais.

É necessário ampliar as possibilidades de negociação de exigências inconstitucionais ou ilegais, que os Fiscos exigem regularmente, sem que tal procedimento fique nas mãos dos Fiscos, que escolhe os grupos que devem participar de transações ofertadas, como se vê na Lei 13.988/20. É sempre adequado manter os demais Poderes dentro desse processo: Judiciário, tentando coibir arbitrariedades, e Legislativo, em busca de isonomia.

26. Algumas entidades empresariais, como a Fecomércio-SP já se manifestaram propugnando medidas infraconstitucionais tributárias para a melhoria do sistema de negócios no Brasil, dentre elas:

- a) estabelecer critérios para inclusão de contribuintes no sistema de *malha fina*, o que hoje ocorre de modo aleatório e discricionário;
- b) criar compensação universal de créditos e débitos, inclusive de precatórios, entre os contribuintes e os Fiscos;
- c) Permitir a participação em licitações sem CND, com retenção de 15% para amortização da dívida, caso vencedor do certame;
- d) Adotar a anterioridade semestral para instituição de obrigações acessórias.

27. A despeito de todas as sugestões listadas neste tópico se referem ao âmbito infraconstitucional, existe uma medida importantíssima, que requer modificação constitucional, sobre a qual se deixou de prestar a devida atenção. Diz respeito à redução do poder de tributar do Poder Executivo.

Consta do art. 62 da CF que, em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá editar Medidas Provisórias, as quais são vedadas (§ 1º, I, "b") quando a matéria for relativa a direito penal, processual penal e processual civil", não havendo vedação quanto à edição desse tipo de legislação extraordinária em matéria de direito tributário.

A proposta é singela: incluir no art. 62, § 1º, I, "b" a vedação da edição de Medidas Provisórias relativa à matéria tributária.

Permaneceria a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária conforme já estabelecido no § 2º do referido artigo, delimitando-a *apenas* para os casos previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, e só produzindo obedecidos os princípios da anterioridade aplicáveis para este tipo de norma.

---

## CONCLUSÕES

---

28. Pode-se afirmar que uma das causas do insucesso das diversas propostas de reforma tributária que foram apresentadas desde 1988 decorreu de seu fracionamento, por não terem observado todos os complexos problemas financeiros envolvidos, que possuem pelo menos a dimensão da *receita*, principalmente a *tributária*, mas também a da *dívida* entre a União e os demais entes federados, em especial os Estados, e a identificação mais precisa da responsabilidade de cada ente federado nas *despesas*. Observa-se que em todos esses aspectos a dimensão federativa é de extrema importância, pois, sem o apoio dos entes federados, em especial dos Governadores, o intuito reformista não prospera ou não gera bons frutos.

A situação das atuais propostas de reforma tributária é ainda pior, pois está sendo apresentada de forma fatiada, entre a tributação do consumo, a do Pis/Cofins e a da renda, o que dificulta ainda mais a manutenção de coerência e de consistência no sistema tributário, se e

quando algumas dessas propostas descoordenadas e desconcatenadas prosperar e se tornar norma.

A melhor conduta seria instalar uma Comissão de Estudos para discutir uma Proposta de Reforma Financeira Federativa, envolvendo o âmbito da *receita, despesa e dívida* interfederativa, de modo a permitir discutir todos esses aspectos em conjunto, tentando desobstruir os encalhes políticos e financeiros que muitas vezes emperram seu trâmite normal.

Enquanto isso, há muito a ser feito no âmbito infraconstitucional para melhorar o sistema e facilitar o ambiente de negócios, obstruído pelas barreiras e óbices encontrados em leis, decretos e portarias, em todos os níveis federativos.

É necessário, portanto, começar a planejar uma grande reforma financeira federativa no Brasil, sem descurar dos problemas conjunturais que afetam quotidianamente os indivíduos e as empresas em nosso país.



# V

## Parecer jurídico sobre cobrança do ICMS

*Legal opinion*

*Kiyoshi Harada\**

*Marcelo Kiyoshi Harada\*\**

Consulente: Jataí Agroindústria de Biocombustível Ltda.

Assunto: Lançamento de ICMS

**RESUMO:** A consulta versa sobre a acusação de sonegação de receita no montante de R\$ 35.577.682,44 e consequente lavratura do AIIM no valor total de R\$ 14.466.438,02 abrangendo o principal, multa, juros e correção monetária.

O parecer jurídico demonstrará a inexistência da apontada sonegação de receitas e o equívoco do fisco que considerou como receitas da autuada os valores de R\$ 32.702.263,91 fornecidos pelas encomendantes da industrialização do GRAXPAR para aquisição de metanol, insumo indispensável para a transformação do GRAXPAR em óleo limpo.

Demonstrará que esses adiantamentos de numerários foram feitos sob forma (equivocada) de contratos de mútuos, porque as encomendantes da industrialização não têm autorização de órgão público competente para aquisição do metanol, mas apenas a contratada-autuada.

Por fim, o parecer demonstrará que se esses insumos (metanol) tivessem sido adquiridos com os recursos da contratada, o preço da industrialização não seria de apenas R\$ 1.407.009,53, como reconhecido pelo fisco, pois somente o metanol empregado na industrialização do GRAXPAR atingiu o valor de R\$ 31.868.254,83 como admitido pelo fisco. A diferença de R\$ 834.009,08 não utilizado na industrialização foi transferido para o exercício seguinte, conforme registro contábil de conhecimento do fisco, donde a improcedência da ação fiscal.

**ABSTRACT:** The consultation deals with the accusation of revenue evasion in the amount of BRL 35,577,682.44 and the consequent drawing up of the AIIM in the

---

\* Especialista em Direito Tributário e Ciências das Finanças pela FADUSP e Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário - IBEDAFT

\*\* Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Pós graduado em Direito Constitucional pelo Complexo Jurídico Damásio de Jesus e pós graduado em inglês jurídico instrumental pela PUC/SP.

total amount of BRL 14,466,438.02, covering the principal, fine, interest and monetary correction.

The legal opinion will demonstrate the non-existence of the alleged evasion of revenues and the tax authorities' mistake that considered the amounts of R\$ 32,702,263.91 provided by the ordering parties for the industrialization of GRAXPAR to acquire methanol, an essential input for the industrialization of GRAXPAR, as revenues for the assessed company. in clean oil.

It will demonstrate that these cash advances were made in the (mistaken) form of loan agreements, because the industrialization commissioners do not have authorization from the competent public body for the acquisition of methanol, but only the contractor-filed.

Finally, the opinion will demonstrate that if these inputs (methanol) had been acquired with the contractor's resources, the industrialization price would not be only R\$ 1,407,009.53, as recognized by the tax authorities, since only the methanol used in the industrialization of GRAXPAR reached the amount of R\$ 31,868,254.83 as admitted by the tax authorities. The difference of R\$ 834,009.08 not used in industrialization was transferred to the following year, according to the accounting record known to the tax authorities, hence the groundlessness of the tax action.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. GRAXPAR, methanol, industrialização. Notificação.

**KEYWORDS:** ICMS. GRAXPAR, methanol, industrialization. Offense notice.

**SUMÁRIO:** 1 Da consulta. 2 Parecer. 2.1 Da inexistência de omissão de receitas. 2.1.1 Da verdadeira natureza jurídica dos contratos de mútuo. 2.1.2 Conclusão. 3 Da inexistência de crime contra a ordem tributária. 3.1 Do exame do art. 2º, I da Lei nº 8.137/90. 3.2 Infrações dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. 4 Do crime de excesso de exação fiscal. 5 Respostas aos quesitos.

## **1. DA CONSULTA**

---

A Consulente esclarece que é sociedade limitada e que segundo a cláusula primeira de seu contrato social tem por objeto social a exploração dos ramos de atividade de:

- Fabricação de bio-combustíveis, exceto álcool – CNAE 19.32-2/00;
- Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho CNAE 10.41-4/00;
- Fabricação de óleo de milho, em bruto – CNAE 10.65-1/02;
- Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R) – CNAE 46.81-8/01;

- Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente – Cereais em bruto – CNAE 46.23-1/99.
- Comércio atacadista de sementes, flores, plantas e gramas – CNAE 46.23-1/06;
- Armazéns Gerais – Emissão de warrant – CNAE 52.11-7/01;
- Comércio atacadista de soja – CNA 46.22-2/00; e
- Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional – CNAE 49.30-2/02.

Informa que durante o exercício de 2017 foi contratada pelas 7 (sete) empresas: Opção Comércio de Óleos Residuais e Gorduras Ltda.; Opção Comércio de Óleos Residuais e Vernizes Ltda.; Casa do Produtor Rural Eireli – EPP; Formato Comercialização de Grãos Ltda.; I N Comércio de Óleos Residuais Ltda.; Mundial Agro Indústria Eireli EPP e Raça Forte Indústria e Comércio de Rações e Produtos Químicos Eireli, todas integrantes do mesmo grupo econômico, para realizar a industrialização de resíduo de óleo vegetal – ácido graxo – denominado **GRAXPAR (óleo sujo)**, resultando em **óleo limpo**, com emprego de álcool metílico (*metanol*) e ácido sulfúrico, por possuir a contratada, ora Consulente, licença para a compra desses dois insumos utilizados no processo de industrialização. Para tanto, as contratantes remetiam o **GRAXPAR**, bem como *forneciam numerários para a aquisição de metanol*, haja vista que a Consulente-contratada é detentora de licença para a *fabricação de biocombustível* que requer o *emprego de metanol*, conforme certificado de licença de funcionamento nº 201530000-1, sendo suas operações fiscalizadas pela ANP - Agência Nacional do Petróleo. Apresenta-nos, exemplificativamente, documento de fiscalização nº 044.00018.52-050.017 onde consta que "com relação à movimentação de Álcool Metílico, o fiscalizado apresentou a documentação da movimentação do produto para o tratamento de óleo, sendo que conforme informação prestada Emerson de Oliveira toda movimentação de produto é devidamente registrada no ISMP, e mostrou toda documentação que foi encaminhada para ANP." O *ácido sulfúrico*, também indispensável à industrialização do GRAXPAR (óleo sujo), por ser de *baixo custo era comprado pela própria Consulente-contratada que embutia o custo de sua aquisição no preço do serviço contratado*.

Informa, ainda, que as empresas contratantes Opção Comércio de Óleos Residuais e Vernizes Ltda., I N Comércio de Óleos Residuais

Ltda. e Raça Forte Indústria e Comércio de Rações e Produtos Químicos Eireli e suas coligadas Green Óleos e Produtos Químicos Eireli,, K C Chemical Produtos Químicos Ltda. e Rondobio Transportes Rodoviários Ltda., faziam a remessa dos valores necessários para a compra do metanol utilizado no processo de industrialização por encomenda.

O valor total creditado para a Consulente no exercício de 2017 para a compra do Metanol utilizado no processo de industrialização foi de R\$ 32.702.263,91 (trinta e dois milhões, setecentos e dois mil, duzentos e sessenta e três reais e noventa e um centavos), conforme consta no balanço anual que nos foi apresentado, no item 2.1.2 pertinente a empréstimos e financiamentos, sob a rubrica 2.1.2.01.0004 – credores por contrato. Os instrumentos visualizados pelo contador para a remessa desses numerários foram os contratos de mútuo entre a Consulente-contratada e as contratantes e suas coligadas, cujos contratos nos foram exibidos.

Pondera que as empresas contratantes enviavam o resíduo denominado GRAXPAR por meio de nota fiscal de remessa para a industrialização sob o Código CFOP nº 6901 (remessa para industrialização por encomenda). A Consulente, por sua vez, promovia a industrialização desse resíduo, por meio da adição e mistura de ácido sulfúrico e metanol, esse último adquirido com recursos financeiro fornecidos pelas contratantes, resultando em óleo limpo. Por fim, a Consulente devolvia o produto já industrializado por meio de nota fiscal de retorno de mercadoria industrializada, sob o Código CFOP nº 6902 (retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda), emitindo, ainda, para a cobrança dos serviços prestados nota fiscal de industrialização efetuada para outra empresa, sob o Código CFOP nº 6124 (industrialização efetuada para outra empresa), com a incidência de ICMS, PIS, COFINS, IR e CSLL.

Esclarece que as notas fiscais de compra de metanol foram emitidas por quatro empresas, a saber: Mitsubishi Corporation do Brasil S/A, Copenor Companhia Petroquímica do Nordeste e Tricon Energy do Brasil Ltda. que se utilizaram do Código CFOP 6106 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar), ao passo que as notas fiscais emitidas pela Verquímica Comércio de Produtos Eireli utilizaram o Código CFOP 6102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

Relata que a sua receita no ano de 2017 foi proveniente da prestação de serviço de industrialização por encomenda e da venda de pro-

dutos como óleo de soja, farelo de soja, soja em grãos, biodiesel e óleo de cozinha. Em todas essas operações houve a incidência de ICMS e respectivo recolhimento.

A Consulente informa que considerando as entradas provenientes da remessa de valores para a compra de metanol, da prestação de serviço de industrialização por encomenda e da venda de produtos no exercício de 2017 obteve um creditamento total no valor de R\$ 34.963.334,76 em sua conta bancária no Banco do Brasil. Além disso, também tomou empréstimo de seu sócio Valter Miguel Giacomini. Apesar dos dois instrumentos de mútuo firmados entre a Consulente e seu sócio Valter totalizarem o valor de R\$ 3.000.000,00, o mútuo foi efetivado no valor de R\$ 2.902.080,94, como se pode verificar de seu balanço analítico do exercício de 2017, item 2.2.2.01.0001 – EMPREST – VALTER MIGUEL GIACOMINI.

Relata-nos, também, que possuiu benefício junto ao Estado de Goiás de 40% de desconto do ICMS e que no ano de 2017 possuía *um crédito de ICMS de 4 milhões junto a esse Estado*.

Entretanto, em julho de 2019 a Consulente foi notificada da lavratura do Auto de Infração nº 4.01.19.014626.99, no valor total atualizado de R\$ 14.466.438,02, sendo R\$ 6.048.206,08 a título de principal, R\$ 793.334,72 a título de correção monetária, R\$ 6.841.540,80 a título de multa e R\$ 783.356,42 a título de juros.

Para a lavratura do auto de infração o Fisco Estadual *somou todos os dispêndios da Consulente durante o exercício de 2017, cujos valores foram obtidos na EFD e nos seus extratos bancários, inclusive com as compras de Metanol utilizado no processo de industrialização por encomenda e desprezou as entradas provenientes da remessa de valores pelas contratantes da Consulente para a compra de Metanol utilizado no processo de industrialização, bem como os valores emprestados à Consulente pelo seu sócio*. Os extratos bancários que o fisco obteve por meio da quebra do sigilo bancário sem ordem judicial, denominada de “*TRANSFERÊNCIA DE SIGILO BANCÁRIO*”, são os mesmos que a Consulente-contratada já havia entregado ao agente fiscal responsável. Só que os dados obtidos com a quebra do sigilo bancário foram utilizados *apenas no que interessava para justificar a autuação, com desprezo daqueles que inocentavam a Consulente-contratada da acusação fiscal*.

Dessa forma, o Fisco estadual concluiu que tendo havido um desembolso na ordem de R\$ 37.627.710,73 e um ingresso total de R\$ 1.797.841,45, considerando o saldo inicial disponível de R\$ 252.186,44,

houve a *omissão de receitas no importe de R\$ 35.577.682,44* por parte da Consulente.

Consta no auto de infração como descrição do fato que a Consulente teria omitido registro de saída de mercadorias, *in verbis*:

Omitiu registro de saída de mercadorias tributadas, na importância de R\$ 35.577.682,84, no período de 01/01/2017 a 31/12/2017, referente ao déficit financeiro apurado em Auditoria do Movimento Financeiro. Dessa forma, suprimiu pagamento de imposto na importância de R\$ 6.048.206,08. Em consequência, deverá pagar o ICMS, juntamente com penalidade e acréscimos legais, consoante demonstrativo e documentos anexos.

Proporcionalidade de Tributadas: 100%

Alíquota Média de Saídas: 17%

Ainda segundo consta no auto de infração o dispositivo legal infringido teria sido o art. 25, § 1º, IV e § 2º, 64 da Lei nº 11.651/91 c/c art. 141 do Decreto nº 4.852/97 que assim prescrevem:

Lei nº 11.651/91:

**Art. 25.** A base de cálculo do imposto será arbitrada pela autoridade fiscal, podendo o sujeito passivo contraditá-la no correspondente processo administrativo tributário, sempre que, alternativa ou cumulativamente: (Redação dada pela Lei nº 12.972, de 27.12.1996)

I - o valor ou preço das mercadorias, bens, serviços ou direitos:

a) sejam omissos;

b) declarados pelo sujeito passivo sejam notoriamente inferiores ao praticado no mercado considerado;

II – não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado.

§ 1º Presume-se decorrente de operação ou prestação tributada não registrada, o valor apurado, em procedimento fiscal, correspondente: (Redação dada pela Lei nº 12.972, de 27.12.1996)

---

IV - ao déficit financeiro existente no confronto do saldo das disponibilidades no início do período, acrescido dos ingressos de numerários, e deduzidos dos desembolsos e do saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, as despesas in-

dispensáveis à manutenção do estabelecimento, mesmo que não escrituradas, tais como:

- a) salários e retiradas;
  - b) aluguel, água, luz, telefone e outras taxas, preços ou tarifas;
  - c) tributos;
  - d) outras despesas gerais; (Inciso acrescentado pela Lei nº 12.972, de 27.12.1996)
- 

§ 2º Na hipótese de o contribuinte comercializar também mercadorias isentas ou não tributadas no período fiscalizado, a base de cálculo deve ser obtida por meio da multiplicação do valor apurado em procedimento fiscal pela fração obtida da divisão do valor das entradas tributadas, exceto aquelas sujeitas à substituição tributária pelas operações posteriores, pelo valor correspondente ao total das entradas de mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização. (Redação dada pela Lei nº 14.634, de 29.12.2003)

**Decreto nº 4.852/97:**

Art. 141. O contribuinte do imposto e as demais pessoas sujeitas ao cumprimento de obrigação tributária, relacionadas com o ICMS, devem emitir documento fiscal, em conformidade com a operação ou prestação que realizarem.

Na Nota Explicativa da Auditoria do Movimento Financeiro consta que nos extratos bancários do Banco do Brasil foram apresentados uma série de ingressos de numerários em valores incompatíveis com as receitas de venda ou industrialização para terceiros declarados, pelo que o Fisco Estadual realizou a Auditoria do Movimento Financeiro.

É informado na nota explicativa que o valor dos INGRESSOS financeiros da Consulente foram apurados por meio de sua escrita fiscal digital - EFD – onde se encontram escriturados os valores de ingressos decorrentes de "venda de mercadorias e prestação de serviços", "devolução de compras" e "vendas de bens do ativo immobilizado"; foram contabilizados, também, outros valores extraídos da documentação da Consulente e extratos; empréstimos bancários; devolução de valores pagos a maior e alguns estornos bancários.

Outrossim, ainda segundo a Nota Explicativa, desprezou-se os ingressos "que ocorreram na conta corrente da empresa e que não tiveram sua origem comprovada com documentação idônea".

Já os desembolsos considerados no levantamento foram aqueles constantes da EFD, que decorrem de ""compras de mercadorias e aquisições de serviços"; "devolução de vendas"; compras de bens do ativo imobilizado ou de materiais de uso e consumo"; "energia elétrica", "telefone"; "fretes e carretos"; "despesas com combustíveis e lubrificantes". Foram extraídos outros valores de desembolso das documentações da Consulente e extratos bancários, como despesas com "materiais de uso e consumo", "salários, ordenados e gratificações"; "pró-labore e outros"; "serviços de terceiros sem vínculo empregatício"; "tributos estaduais e acréscimos; "tributos federais e acréscimos; tributos municipais e acréscimos"; "água"; "aluguéis"; "energia"; "telefone"; "assistência médica"; "amortização de empréstimos e financiamento"; "despesas financeiras e bancárias"; "seguros"; "fretes e carretos", "combustíveis", "conservação de bens e instalações"; "consórcios"; "notas não registradas" e outros desembolsos".

No que tange as compras de Metanol realizadas junto às empresas Verquímica Comércio de Produtos Químicos Ltda., Mitsubishi Corporation do Brasil S/A, Tricon Energy do Brasil Ltda. e Copenor - Companhia Petroquímica do Nordeste, os desembolsos foram considerados de acordo com os efetivos pagamentos realizados via transferência bancária.

No auto de infração ainda foram relacionados como sujeitos passivos coobrigados Valter Miguel Giacomini e Claudio Perdoncini, constando que teria sido cometido "crime contra a ordem tributária – Supressão de Tributo, Lei 8.137/90- Art. 2º, I, porque o sujeito passivo coobrigado ou responsável concorreu para a prática da infração tributária mediante a(s) seguinte(s) conduta(s):

A conduta apurada na Auditoria do Movimento Financeiro foi o desembolso em valores incompatíveis com as vendas de mercadorias realizadas e outros ingressos devidamente justificados. Estabelece o art. 25, § 1º do CTE que se trata de omissão de saída de mercadorias tributadas sem emissão de documento fiscal. Nesta situação identificamos o dolo do sócio administrador, visto que esse é elementar à presunção legal de realização de saída sem emissão de documento fiscal".

Esses são os fatos, em síntese.

Apresentando o contrato social, o auto de infração, a cópia do balancete analítico de 2017, dos contratos de mútuo, das notas fiscais e demais documentos, solicita nosso parecer acerca da incidência do ICMS sob a totalidade de sua movimentação financeira no exercício de 2017, formulando os quesitos ao final transcritos e respondidos.

## **2. PARECER**

---

O auto de infração improcede, conforme passaremos a demonstrar.

### **2.1. Da inexistência de omissão de receitas**

---

Conforme se verifica da documentação apresentada o Fisco Estadual somou todos os dispêndios da Consulente, escriturados ou não, do exercício de 2017, obtidos na EFD e nos seus extratos bancários, e, confrontou com os valores de suas receitas escrituradas no mesmo período e algumas receitas obtidas nos seus extratos bancários para concluir que houve omissão de receitas, em razão da venda de mercadoria sem o recolhimento do ICMS correspondente.

Isso porque, o sr. agente fiscal apesar de considerar, em seu levantamento fiscal, todas as despesas escrituradas na EFD e realizadas em sua conta bancária ignorou por completo os créditos para a compra de metanol efetuada pelas empresas contratantes e suas coligadas, bem como o empréstimo realizado pelo seu sócio Valter Miguel Giacomini.

Na verdade, toda a confusão havida no caso sob consulta resulta da incompreensão, por parte do fisco, da natureza jurídica dos contratos de mútuos firmados entre a Consulente e suas contratantes e coligadas, como veremos no tópico seguinte.

#### **2.1.1. Da verdadeira natureza jurídica dos contratos de mútuo**

---

Os diferentes contratos de mútuo firmados entre a Consulente-contratada e as contratantes suas coligadas não se revestem das características de mútuo que exigem a estipulação de juros e o prazo de restituição em dinheiro na mesma quantidade.

Apesar da denominação de "contrato de mútuo" analisando os referidos contratos, verifica-se uma singularidade por *ausência de estipulação de juros*, de um lado, e previsão da devolução do numerário mutuado em espécie ou por meio de prestação de serviço, de outro lado.

O objeto desses contratos de mútuo, portanto, não corresponde à denominação formal dos aludidos instrumentos. Não há vontade das partes em efetuar uma operação de crédito, mesmo porque as contratantes e suas coligadas não operam no mercado financeiro e nem detêm autorização do Poder Público para isso.

De fato, o art. 586 do Código Civil prevê que a restituição ao mutuante deve se dar em coisa do mesmo gênero da recebida, e o art. 591

daquele mesmo estatuto civil ainda prescreve que no mútuo destinado a fins econômicos, presume-se devidos juros, conforme dispositivos abaixo transcritos:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

A natureza jurídica de um contrato não é definida pela sua *denominação formal*, mas pelo seu *conteúdo intrínseco* e, notadamente, pelo seu *objetivo*.

Tais contratos de mútuo, na verdade, espelham a contratação dos serviços de industrialização do GRAXPAR mediante fornecimento de numerários necessários à aquisição de metanol, insumo indispensável à industrialização encomendada, ou seja, transformação do GRAXPAR em óleo limpo.

A obrigação das contratantes de fornecer o metanol, um insumo de elevado valor, foi substituída pela transferência de recursos financeiros para a Consulente-contratada porque, elas contratantes não dispõem de autorização do Poder Público para adquirir o metanol. Só a Consulente-contratada é que dispõe dessa autorização, como retroexaminado.

Disso resulta que, apesar da aquisição do metanol ter sido realizada em nome da Consulente-contratada, por ser ela a única detentora de licença junto à ANP, o pagamento respectivo foi feito com os recursos de terceiros, quer seja, das tomadoras dos serviços e suas coligadas que remetiam os valores necessários à contratada para a compra do metanol. Esse produto era totalmente consumido no processo de industrialização do GRAXPAR, se perdendo durante esse processo, pelo que, se fosse adquirido com recursos próprios da Consulente-contratada o seu elevado custo deveria ter sido computado no preço do serviço de industrialização, o que não aconteceu.

Afinal, todos os valores que foram objetos dos "contratos de mútuo" firmados entre a Consulente-contratada e suas contratantes e coligadas foram utilizados para a compra de metanol aplicado no processo de industrialização do GRAXPAR remetido pelas contratantes, o que poderá ser comprovado mediante o confronto entre os valores remetidos para a Consulente-contratada por via de "contratos de mútuo" e os valo-

res gastos pela mesma Consulente-contratada com compra de metanol. A aplicação desse metanol no GRAXPAR enviado pelas contratantes para a Consulente-contratada poderá ser comprovada nas informações oficiais que periodicamente são enviadas a ANP quanto à aplicação do metanol adquirido.

Por conseguinte, quando havia a devolução do *GRAXPAR industrializado* para as contratantes, no preço da mão de obra estava embutido somente o preço do ácido sulfúrico utilizado no processo de industrialização. Quanto ao metanol, não houve a sua inclusão no preço do serviço contratado, pois ele fora adquirido com recursos das próprias contratantes. Caso contrário, as receitas com a venda de mercadorias e prestação de serviços não seriam de apenas R\$ 1.407.000,53, pois só com a compra de metanol para ser utilizado na industrialização do GRAXPAR remetido pelas contratantes a Consulente-contratada gastou R\$ 31.868.254,83, como se verifica do balanço analítico da Consulente-contratada relativo ao exercício de 2017, item 2.1.2.01.0004 – credores por contrato. Salta aos olhos o absurdo de cobrar apenas R\$ 1.407.009,53 a título de mão de obra se somente o valor do metanol empregado no processo de industrialização custou R\$ 31.868.254,83.

Pode-se perguntar: por que houve esse adiantamento de numerários pelas contratantes? A resposta é simples, porque a Consulente-contratada era a única habilitada perante a ANP para a aquisição do insumo consistente em metanol. Não fosse necessária licença para compra de metanol as próprias contratantes teriam adquirido no mercado esse insumo (metanol) e remetido à Consulente-contratada, juntamente com o GRAXPAR.

Vislumbra-se, desde logo, que a celebração de contrato de mútuo foi somente uma forma encontrada pelo contador para justificar a remessa de numerários das empresas contratantes e suas coligadas para a Consulente-contratada, a fim de possibilitar a aquisição do metanol a ser utilizado no processo de industrialização por encomenda.

Dessa forma, tendo em vista que não é o *nomem iures* que importa, mas sim a operação efetivamente realizada, está claro que os valores objetos dos contratos de mútuo, firmados entre as empresas contratantes e suas coligadas e a Consulente-contratada, refletem obrigação das contratantes de fornecer os numerários para a aquisição pela Consulente-contratada do metanol utilizado no processo de industrialização por encomenda. Comprovada está, pois, a origem idônea das importâncias remetidas para a Consulente-contratada no exato montante

de R\$ 32.702.263,91, não podendo, por isso, ser desconsideradas no levantamento fiscal. Esclareça-se que a diferença no valor de R\$ 834.009,08 entre o total de valores transferidos pelas contratantes (R\$ 32.702.263,91) e o montante efetivamente despendido pela Consulente-contratada na compra de metanol (R\$ 31.868.254,83), foi registrado no balancete analítico do exercício de 2017 e transferido para o exercício seguinte, conforme item 2.1.2.01.0004 – *credores por contrato*.

O Sr. agente fiscal também ignorou a entrada de numerários provenientes do empréstimo realizado pelo sócio da Consulente, Valter Miguel Giacomini, no valor de R\$ 2.902.080,94, representado pelos contratos de mútuo firmados em 02/01/2017 e 12/06/2017 e comprovado no balancete analítico do exercício de 2017 no item 2.1.2.01.0001 – *credores por contrato*. Esses valores estão devidamente informados na declaração do imposto de renda da pessoa física, bem como no livro razão da Consulente-contratada, onde constam os registros dessas transferências bancárias. Outrossim, a remessa desses valores pelo sócio Valter Miguel Giacomini para a Consulente-contratada pode ser facilmente constatada pelo exame de extratos bancários da Consulente.

## **2.1.2. Conclusão**

---

Em face de todo o exposto não houve omissão de receita no importe apontado de R\$ 35.577.682,44.

Ao confrontar o desembolso da ordem de R\$ 37.627.710,73 com um ingresso no total de R\$ 1.797.841,45, e considerando o saldo inicial disponível de R\$ 252.186,44 o fisco concluiu equivocadamente que houve *omissão de receitas no importe de R\$ 35.577.682,44. Estranhamente* desconsiderou o fato de que as despesas com compras de metanol no valor total de R\$ 31.868.254,83 foram feitas com os *recursos financeiros fornecidos pelas contratantes e coligadas*, como constam claramente de seus *registros contábeis*, bem como comprovados pelos “*contratos de mútuo*” que se traduzem em *obrigações da contratante e coligadas de fornecer recursos financeiros para aquisição de insumos (metanol)*, como retroanalisados. Desprezou-se, outrossim, os valores emprestados pelo sócio Valter Miguel Giacomini, apesar de comprovados por contratos e por registros contábeis, inclusive, por meio de declaração do imposto de renda da pessoa física.

Afinal não é razoável, nem racional supor que a Consulente-contratada *cobre a título de mão de obra um valor de apenas R\$*

1.407.009,53 se ela gastou R\$ 31.868.254,83 na compra de metanol empregado e consumido no processo de industrialização.

### **3. DA INEXISTÊNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

---

Relata-nos, também, que possui benefício junto ao Estado de Goiás de 40% de desconto do ICMS e que no ano de 2017 possuía um crédito de ICMS de 4 milhões junto a esse Estado.

O Sr. Agente Fiscal ao lavrar o auto de infração apontou a existência de crime contra a ordem tributária capitulado no art. 2º, I da Lei nº 8.137/90.

Outrossim, na Nota Explicativa – Auditoria do Movimento Financeiro, exercício de 2017 consignou:

O contribuinte, inclusive seu sócio administrador, de acordo com os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, praticou ou concorreu para a prática de crime contra a ordem tributária.

#### **3.1. Do exame do art. 2º, I da Lei nº 8.137/90**

---

Prescreve o art. 2º, inciso I da Lei nº 8.137/90:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

Verifica-se de pronto que o crime retro apontado não requer resultado material, ao contrário dos crimes do art. 1º, cujo núcleo consiste em “suprimir ou reduzir tributos” mediante a prática das condutas tipificadas nos incisos I a V.

O crime do art. 2º, inciso I é de mera conduta mediante práticas de atos aí previstos com o fim de eximir-se total, ou parcialmente de pagamento do tributo. Independe, pois, de resultado naturalístico. Basta tão só a conduta tendente a eximir-se do pagamento total ou parcial de tributo devido.

Examinemos o conteúdo dessa norma tipificada.

O crime capitulado no inciso I é de mera conduta, caracterizando-se por ação ou omissão com intenção de eximir-se do pagamento total ou parcial de tributo. Exige, pois, o dolo específico.

São três as condutas incriminadas: a) fazer declaração falsa; b) omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos; c) empregar outra fraude.

Para a caracterização do crime contra a ordem tributária, é preciso que cada uma dessas três condutas esteja relacionada com a finalidade específica de *eximir-se total ou parcialmente de pagamento de tributo*. Nesse sentido tem sido a jurisprudência do STJ:

Ementa. PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. ARTS. 229 E 334 C/C ART. 14, INCISO II, TODOS DO CÓDIGO PENAL E ART. 2º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/0. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ALEGAÇÃO DE INÉPCIA DA DENÚNCIA EM RELAÇÃO AO CRIME DE FALSIDADE IDEOLÓGICA. INOCORRÊNCIA. CRIME QUE SE CONSUMA INDEPENDENTEMENTE DA EFETIVA OCORRÊNCIA DE PREJUÍZO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DO DELITO PREVISTO NOS ART. 2º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90 E IRREGULARIDADES EM TESE OCORRIDAS NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. TESES QUE DEMANDAM, NA PRESENTE HIPÓTESE, AMPLA ANÁLISE DO MATERIAL COGNITIVO. IMPOSSIBILIDADE NA VIA ELEITA.

I - O crime de falsidade ideológica se consuma com a simples potencialidade do dano objetivado pelo agente, não se exigindo, portanto, para a sua configuração a efetiva ocorrência de prejuízo (Precedentes desta Corte e do Pretório Excelso).

II - Quanto à descaracterização do delito previsto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8137/90, a pretensão recursal, para ser atendida, exige o minucioso cotejo do material cognitivo, o que é vedado na via eleita.

Recurso desprovido" (RHC nº 19201/RS, Rel. Min. Felix Fischer, DJ de 12-2-2007, p. 274).

Ementa. HABEAS CORPUS. PACIENTES DENUNCIADOS POR USO DE DOCUMENTO FALSO (ART. 304 DO CPB). PRETENSÃO DE INCIDÊNCIA, NA ESPÉCIE, DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. ABSORÇÃO DO DELITO DE USO DE DOCUMENTO FALSO PELO CRIME TRIBUTÁRIO (ART. 2º I DA LEI 8.137/90). CRIME TRIBUTÁRIO NÃO RELACIONADO NA DENÚNCIA. CONSTA DO ACÓRDÃO QUE NÃO RESTOU DEMONSTRADA, NOS AUTOS, A FINALIDADE ÚNICA DOS DOCUMENTOS. INVIALIDADE DE ANÁLISE DO PLEITO NA ESTREITA VIA DO HABEAS CORPUS. PRECEDENTES DO STJ. PARECER DO MPF PELA DENEGAÇÃO DA ORDEM. ORDEM DENEGADA.

1. Registrado o voto condutor do aresto objurgado que a postulada finalidade única dos documentos falsificados não restou efetivamente demonstrada nos autos, não autorizando, por conseguinte, a incidência, na espécie, do princípio da consunção. Ademais, o crime tributário não constou da exordial acusatória.
2. Não se mostra admissível, em razão da evidente estreiteza cognitiva da via escolhida, a desconstituição dos fundamentos jurídicos utilizados pelo Tribunal a quo para a denegação da ordem.
3. Parecer do MPF pela denegação da ordem.
4. "Ordem denegada" (HC nº 100540/PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* de 2-8-2010).

Como restou comprovado nos itens anteriores não houve omissão de receita, porque o fisco confrontou as despesas realizadas pela Consulente com as receitas por ela auferidas, sem considerar que a maior parte das despesas no total de R\$ 31.868.254,83 se refere à compra de metanol empregado e consumido no processo de industrialização levada a efeito com a utilização de recursos financeiros fornecidos pelas contratantes e coligada que encomendaram a industrialização do GRAXPAR.

Outrossim, incogitável falar-se em supressão total ou parcial de imposto devido se a consulente possui no exercício fiscalizado, 2017, créditos acumulados de ICMS da ordem de 4 milhões de reais, sem possibilidade de seu aproveitamento integral a curto e médio prazos.

### **3.2. Infrações dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90**

Em conformidade do que consta das notas explicativas do auto de infração, a Consulente teria ainda praticados os crimes dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

O fisco misturou dois crimes de natureza diversa – o do art. 1º que é um crime de resultado, e o do art. 2º que é crime de mera conduta – sem especificar qual ou quais as condutas descritas nos diferentes incisos desses mesmos artigos.

Ora, uma acusação genérica, sem a tipificação da conduta imputada ao sujeito ativo do crime, torna impossível o exercício do contraditório e da ampla defesa. É o mesmo que acusar alguém de cometer os crimes previstos no Código Penal sem apontar o dispositivo violado.

Nesse particular, a peça acusatória fiscal cai no vazio.

#### **4. DO CRIME DE EXCESSO DE EXAÇÃO FISCAL**

---

Dispõe o § 1º do art. 316 do CP:

§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:  
Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

É o caso sob exame em que o agente fiscal está a exigir o pagamento de tributo manifestamente indevido.

Basta atentar para o fato de que as despesas de aquisição do ínsumo utilizado e consumido no processo de industrialização (metanol) no importe de R\$ 31.868.254,83 foram feitas com os recursos financeiros fornecidos pelas contratantes do processo de industrialização e suas coligadas.

Prova documental nesse sentido é que não falta (registros contábeis, balancetes, extratos bancários obtidos mediante quebra do sigilo bancário para obtenção de idênticos dados anteriormente fornecidos pela Consulente e contratos de mútuos), toda ela ignorada pelo fisco, de forma inexplicável.

Do conjunto probatório existente o fisco extraiu parcialmente apenas os dados para embasar o auto de infração, exigindo pagamento de imposto que sabe ser indevido, pelo que caracterizado está o crime de excesso de exação fiscal.

#### **5. RESPOSTAS AOS QUESITOS**

---

1. Houve omissão de receitas por parte da Consulente?

R: Não houve omissão de receitas por parte da Consulente como sobejamente demonstrado no corpo deste parecer.

2. Qual o motivo da grande discrepância entre os valores de entrada e de saída apurados pelo fisco estadual?

R: O motivo da discrepância entre os valores de entrada e de saída apurados pelo fisco consiste na desconsideração de recursos financeiros fornecidos pelas contratantes e coligadas para a aquisição de metanol consumido no processo de industrialização do GRAXPAR. As contratantes e coligadas só não forneceram em espécie o metanol, por-

que não têm licença do Poder Público para aquisição desse produto controlado pela ANP.

3. Os valores gastos na compra de Metanol utilizado no processo de industrialização do GRAXPAR constituem base de cálculo do ICMS?

R: – Não, porque o metanol adquirido foi com recursos de terceiros, ou seja, das contratantes e suas coligadas.

4. A Consulente-contratada, ao devolver o GRAXPAR industrializado, computou no preço da industrialização os valores dos insumos utilizados na industrialização?

R: No preço da mão de obra está inclusa apenas a utilização do ácido sulfúrico adquirido às expensas da Consulente-contratada. Não foram computadas as despesas com a utilização do metanol, porque esse insumo foi adquirido com recursos fornecidos pelas contratantes e suas coligadas. Prova disso é que enquanto a receita proveniente de venda de mercadorias e prestação de serviços totalizou R\$ 1.407.000,53, as despesas com a compra de metanol totalizaram R\$ 31.868.254,83, e as remessas de valores para a compra de metanol foi de R\$ 32.702.263,91, conforme consta no item 2.1.2.01.0004- credores por contrato – do balancete analítico do exercício de 2017. Também foram desconsiderados os valores emprestados à Consulente pelo seu sócio Valter Miguel Giacomini, no montante de R\$ 2.902.080,04, conforme consta no item 2.2.2.01.0001 – Emprest. Valter Miguel Giacomini – do mesmo balancete analítico do exercício de 2017.

É o nosso parecer smj.

Kiyoshi Harada  
OAB/SP 20.317

Marcelo Kiyoshi Harada  
OAB/SP 211.349



## VI

# Poder x Direito no princípio da dignidade da pessoa humana

*Power x right in the principle of the dignity of the human person*

**Andrea Medeiros\***  
**Carolina Noura de Moraes Rêgo\*\***

**RESUMO:** O propósito deste artigo é discutir o princípio da dignidade à luz da contradição que se apresenta no interior do Estado e da sociedade civil, no fato jurídico de que a Dignidade da Pessoa Humana é um dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito e permeia toda a sua ordem jurídica. Contudo, esse mesmo Estado, por ação e omissão, é agente de constantes violações à dignidade que o funda. Esse fato é generalizado nos Estados em que prevalece a ordem liberal e revela os limites que apresenta o liberalismo nos tempos atuais, ao mesmo tempo em que indica os possíveis caminhos de superá-los.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to discuss the principle of dignity in light of contradiction that presents itself inside of the State and civil society, in the legal fact that the human dignity principle is one of the foundation principles of the Democratic State of Right and permeates its whole legal order, but this same State, by action and omission, is the agent of constant violation to the dignity that founds it. This fact is generalized in the States that prevail the liberal order and reveals the limits that presents the liberalism presents in current times, at the same time that indicates the possible paths to overcome them.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direitos Humanos; dignidade; indivíduo; liberalismo; Estado.

**KEYWORDS:** Human Rights; dignity; individual; liberalism; State.

---

\* Mestranda – Função Social do Direito (FADISP). Pós-Graduada em Direito Eleitoral – Universidade Estadual do Amazonas. Graduada em Direito – Universidade Federal do Amazonas. Magistrada. E-mail: andreasoriedem@hotmail.com.

\*\* Doutora em Direito pela Faculdade Autônoma de Direito (FADISP). Mestre em História pela Universidade de Brasília (UnB). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Licenciada em Língua Francesa pela Universidade de Nancy (França). Licenciada em História pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Assessora Jurídica no Ministério Público Federal. Coordenadora na Faculdade Autônoma de Direito (FADISP). Professora nos Programas de Graduação, Mestrado e Doutorado (FADISP). E-mail: carolnoura@gmail.com.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução. 2 A modernidade e a individualidade. 3 O liberalismo. 4 O indivíduo abstrato. 5 As escolas jurídicas. 6 O Jusnaturalismo. 7 O positivismo jurídico. 8 O pós-positivismo. 9 Dignidade humana: problemas na conceituação; significados; aplicação jurídica. 10 Considerações finais.

## **1. INTRODUÇÃO**

---

O presente artigo visa discutir o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana à luz das relações existentes entre o Poder e o Direito e destes com a sociedade, lugar daquele a quem se atribui a titularidade do Direito à Dignidade: a pessoa humana.

Apesar de se constituir como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, a Dignidade da Pessoa Humana tem escassa presença na sociedade; a sua crescente afirmação no mundo jurídico aparenta ser um movimento em direção à maioria da humanidade, às vítimas da brutal desigualdade, da violência econômica que ocorre no modo pelo qual a riqueza é cada vez mais concentrada e, como se não bastasse, vítima também da violência do Estado, como se revela nas audiências de custódia e, principalmente, no sistema prisional, que amontoa jurisdicionados como num depósito de inservíveis e indesejáveis, para o qual o olhar da Dignidade Humana ainda não alcança.

Esse fato social, a desigualdade, dá significado para que toda a afirmação do Princípio da Dignidade Humana seja como a de um imperativo categórico; isso porque revela uma atitude, uma escolha, um ato da vontade, cujo valor moral que a fundamenta, se maximizado, poderia resultar na plena efetividade da dignidade. Sua presença permanente nas relações humanas revelaria uma sociedade em que o indivíduo seria um sujeito moral (KANT, 2013, p. 239)

O que seria esse Princípio da Dignidade Humana, o qual pretende encerrar em si mesmo todo o rol dos direitos humanos? Para alguns, nascido no seio do Iluminismo, um filho da Razão; essa razão iluminista vai buscar na natureza, no direito natural, numa divindade deísta, teísta ou panteísta, as suas fontes inspiradoras. No entanto, há quem discorde; para este, a ideia de uma dignidade humana parece ser muito mais uma construção histórica e política do que mesmo algo intrínseco ao ser humano, como um atributo natural. (ARENDT, 1989, 2004. p. 331)

Contudo, se é um fato jurídico a presença desse princípio entre aqueles que fundamentam o Estado Democrático de Direito, e nessa condição de princípio fundante, tem o poder de contaminar não só a

ordem jurídica, mas a própria ação do Estado, como explicar a contradição entre a vontade do Estado, manifesta no seu ordenamento jurídico que abraça o princípio da Dignidade, e esse mesmo Estado, que por meio de ações e omissões promove a sua violação?

O Estado e a Sociedade, formados sob a égide do liberalismo, com toda arquitetura jurídica projetada em torno do indivíduo, talvez não tenham espaço suficiente para abrigar uma ideia tão larga e profunda quanto a da Dignidade da Pessoa Humana. Esta carrega sobre si todo um conjunto de direitos que alcançam todas as dimensões da condição humana, que confeririam à vida uma verdadeira dignidade. No entanto, tais ideias vão além dos limites da concepção de indivíduo e encontram nesses limites estruturais do liberalismo uma barreira de contenção às suas tentativas expansivas.

## **2. A MODERNIDADE E A INDIVIDUALIDADE**

---

Quando o pensamento ocidental, por ocasião do Iluminismo, retira o manto do pensamento cristão que envolvia, conectava e dava um sentido às dimensões do conhecimento, da estética e da moral, tem início a Modernidade; em outras palavras: a Modernidade se caracteriza pela autonomização daquelas dimensões da vida humana. Agora, livres das condicionantes divinas e naturais, deslocam-se para a razão e, portanto, para o próprio homem. (KANT, 2017(A), p. 18, 19, 20)

A subjetividade moderna ocidental, que tem como núcleo a ideia da individualidade e do indivíduo, encontra em Kant (KANT, 2017(B), p. 165) um dos seus pais formadores, porque suas ideias representaram uma ruptura com os anteriores pensamentos grego e cristão e inauguraram um conceito de moral, que agora integra o pensamento moderno e influencia a sociedade, como se observa nas manifestações morais do senso comum.

A ideia de moral na modernidade é a de Kant; e a dignidade moral, que entre os gregos vinculava-se às virtudes e aos atributos naturais do homem e, no pensamento cristão, a condutas obedientes às leis de Deus; para Kant (KANT, 2017(B), p. 170) a dignidade é conferida, independentemente de talentos ou do temor divino, mas a todos os que de boa vontade decidirem por uma conduta moral.

Enquanto os gregos imaginavam um cosmo ordenado, onde cada parte que o compõe se justificava pela finalidade da sua existência, ao homem era dada a possibilidade de buscar a sua finalidade na ordem

cósmica por meio das qualidades físicas e intelectuais que a natureza lhes atribuiu. Identificando-as, deveria conduzir a sua vida sempre no sentido de potencializá-las; ao fazê-lo, adquiriam dignidade, porque a sua conduta corresponderia ao que a natureza dele esperava. (KANT, 2017(B), p. 172)

Ao deslocar a moral da natureza e da divindade e incorporá-la à razão, que é a faculdade a qual cada homem possui de pensar e determinar a própria vida, a faculdade de definir o que é belo e verdadeiro, o pensamento de Kant cria a noção de indivíduo. Este, ao usar a razão, o faz em total liberdade, pois, no uso da Razão, o homem é livre para pensar e decidir os seus atos. Pelo fato de que a todos é dada essa mesma faculdade, fica também estabelecida a igualdade entre os homens, agora não mais subjugados pela natureza e pelo temor divino que antes condicionavam as suas decisões.

A construção da subjetividade moderna, ao colocar o homem na centralidade do pensamento, operou uma mudança no significado do trabalho, que se transforma de uma atividade de escravos e servos – daqueles cuja vida vivida era “*zhoé*”, isto é, vida animal, vida biológica, vida indigna, a não vida humana – para um lugar também central na subjetividade capaz de conferir dignidade. Ao desaparecer a anterior distinção entre “*zhoé*” e “*bioi*”, inverte-se a consideração moral. (ARENDT, 2014, p. 119) Se antes a dignidade moral estava na nobreza, que não trabalhava, agora alcança a atividade do trabalho; agora é digno trabalhar. (ARENDT, 2014, p. 137)

O contexto da produção intelectual de Kant corresponde a um longo período histórico de intensas transformações: o desmoronamento do que restava do sistema feudal e a derrocada do Absolutismo; o aparecimento de novos processos de manufatura, conhecidos como Revolução Industrial; a consolidação do Estado Nacional, considerado a partir do Tratado de Vestfália, em 1648; as revoluções inglesa, americana e francesa, que marcam a ascensão da burguesia à condição de classe dominante e, com ela, os ideais de liberdade, igualdade e fraternidade.

### **3. O LIBERALISMO**

---

Naquele contexto histórico preponderaram os ideais liberais, caracterizados pela defesa da liberdade política no século XVII, com John Locke, e no século XVIII, com Adam Smith, representando a face econômica do pensamento liberal.

O ideário liberal é formulado inicialmente por John Locke, no seu “Segundo Tratado do Governo Civil” (LOCKE, 1994. p. 21) o qual considera que, no estado de natureza, a única propriedade de que o homem dispõe é o seu próprio corpo, mas Deus, ao criar a natureza, deixou-a para o homem dela cuidar e usufruir, e este, por meio do seu trabalho, modifica-a e apropria-se legitimamente dos seus frutos, como se fossem uma extensão do próprio corpo, porque resultam do esforço por ele despendido por ocasião do trabalho.

A proteção dessa propriedade é, para Locke (LOCKE, 1994. p. 22) o motivo pelo qual os homens constituem uma sociedade política. Isso porque, no estado de natureza, não seria possível a existência de leis por todos reconhecidas, nem juízes imparciais que pudessem aplicá-las, muito menos um poder capaz de garantir a lei e a sua aplicação. Seria necessário, então, que os homens renunciassem aos poderes que dispunham e os transferissem à sociedade, nesse caso, ao poder legislativo, que, para ele, era o verdadeiro poder da sociedade. Como se observa, Locke<sup>1</sup> (2005, p. 156/7) já delineia aspectos fundamentais do liberalismo: a representação política pelo legislativo, o Estado de Direito com leis estáveis e o judiciário imparcial.

A Inglaterra de Locke foi sacudida por disputas políticas e religiosas que o colocaram no centro dos acontecimentos, os quais resultariam na chamada Revolução Gloriosa. Essas circunstâncias o levaram a escrever o “Segundo Tratado do Governo Civil”, que sistematiza o ideário liberal. Em 1689, Guilherme, príncipe de Orange, e sua esposa, Maria Stuart, são reconhecidos como monarcas pelo Parlamento Inglês. No mesmo ano, oficializa-se a Declaração de Direitos, o “Bill of Rights”, promulgado um século antes da Revolução Francesa, denominado pela doutrina constitucionalista alemã do século XX como uma forma de organização do Estado cuja função é proteger os direitos fundamentais da pessoa humana. (COMPARATO, 2015, p. 104-05)

Inserido no mesmo longo período histórico e vivendo em Konigsberg, na Prússia Oriental, Immanuel Kant elabora o seu pensa-

---

<sup>1</sup> “O estado de natureza é carente de muitas condições. Em primeiro lugar, ele carece de uma lei estabelecida, fixada, conhecida, aceita e reconhecida pelo consentimento geral, para ser o padrão do certo e do errado e também a medida comum para decidir todas as controvérsias entre os homens. [...] Em segundo lugar, falta no estado de natureza um juiz conhecido e imparcial, com autoridade para dirimir todas as diferenças segundo a lei estabelecida.” In: LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Tradução de Júlio Fischer. São Paulo. 2. ed. Martins Fontes, 2005, p. 156/7.

mento político coerente à sua obra filosófica. Ele considerava a liberdade do indivíduo como o objetivo justificador do Estado; liberdade essa que deveria ser desfrutada na observância da lei, posto que, se o bem público está acima de todas as demais considerações, é precisamente a ordem legal esse bem público, porque é ela que garante a liberdade de todos e possibilita que cada indivíduo escolha o melhor caminho na sua busca pela felicidade. Assim, caso tivesse o Estado como fim a felicidade de todos, a liberdade do homem para usar da razão e decidir o melhor para a sua vida seria suprimida pela vontade do Estado.

Importa observar que tanto em Locke, quanto em Kant, a democracia não está colocada; a representação política de que trata Locke não é resultado da participação de todos, mas daquilo que ele chamava de interesses, no caso, o dos proprietários, daqueles que alcançaram a independência e não precisariam do Estado nem estavam subordinados a outros para sobreviver. No entanto, em ambos, pressupunha-se uma igualdade formal para todos perante a lei.

Nota-se, nessa questão, certa proximidade com o pensamento de Aristóteles, que distinguiu os modos de vida possíveis de o homem escolher: “[...] se ocuparem do ‘belo’, das coisas que não eram necessárias tampouco meramente úteis [...], a vida dedicada aos assuntos da pólis [...] e a vida do filósofo, dedicada à investigação e à contemplação das coisas eternas [...]” (ARENDT, 2014, p. 15-16)<sup>2</sup>. Essas opções de livre escolha, no entanto, não eram acessíveis a todos os homens, apenas aos que tinham total independência das necessidades e que não estavam subjugados à preservação da própria vida.

---

<sup>2</sup> “Aristóteles distinguiu três modos de vida (*bioi*) que os homens podiam escolher livremente, isto é, em inteira independência das necessidades da vida e das relações dela decorrentes. Essa condição prévia de liberdade excluía qualquer modo de vida dedicado sobretudo à preservação da vida – não apenas o trabalho, que era o modo de vida do escravo, coagido pela necessidade de permanecer vivo e pelo mando do seu senhor, mas também a vida de fabricação dos artesãos livres e a vida aquisitiva do mercador. Em suma, excluía todos aqueles que, involuntária ou voluntariamente, por toda a vida ou temporariamente, já não podiam dispor em liberdade dos seus movimentos. Os três modos de vida restantes têm em comum o fato de se ocuparem do “belo”, isto é, das coisas que não eram necessárias e nem meramente úteis: a vida de deleite dos prazeres do corpo, na qual o belo é consumido tal como é dado; a vida dedicada aos assuntos da pólis, na qual a excelência produz belos feitos; e a vida do filósofo, dedicada à investigação e à contemplação das coisas eternas, cuja beleza perene não pode ser causada pela interferência produtiva do homem nem alterada pelo consumo humano.” ARENDT, Hannah. *A condição humana*. Tradução de Roberto Raposo. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 15/16.

Quando o liberalismo incorpora a democracia no seu ideário, o tema da igualdade formal se confronta com o entendimento da necessária independência econômica como condição prévia para o exercício da cidadania. Nesse confronto, prevalece a ampliação do corpo de cidadãos, e as ideias de Kant, agora desembaraçadas do contexto de sua época – quando as ideias liberais estavam distantes da democracia –, abriam espaço para o acesso à cidadania. Assim, diferentemente de Locke, que tinha como finalidade do Estado a garantia da propriedade, Kant contra-argumentava com a defesa da liberdade. Enquanto Locke via no legislativo a representação de interesses dos proprietários, Kant defendia que os interesses eram gerais, de toda a sociedade. Já em relação à independência econômica, Locke a assentava na propriedade; Kant, no trabalho.

O que se observa é que o liberalismo é um pensamento político inacabado. Talvez por isso seja tarefa difícil a de procurar defini-lo. No seu início, não contemplava a democracia, pois o sistema representativo excluía trabalhadores e mulheres. Do legislativo – considerado o mais importante poder do Estado, detentor da soberania – participava tão somente a representação da nova classe dominante. Na Inglaterra, assumiu a forma de uma monarquia republicana. Na França, a doutrina liberal incorporou a democracia e a identificara com a república.

Os limites que o definiam foram alargados pela democracia. Ao que tudo indica, com a democracia seria possível alargá-los ainda mais, ampliando a dimensão da igualdade pela via dos direitos humanos sob a bandeira da dignidade.

#### **4. O INDIVÍDUO ABSTRATO**

---

Se a concepção liberal de Sociedade supõe que esta seja uma associação de indivíduos livres (THATCHER, 1987)<sup>3</sup>, são esses indistintos indivíduos que constituem a base sobre a qual se ergue a ordem jurídica liberal, que alça o indivíduo à condição de sujeito principal do direito e o faz no sentido do princípio da responsabilidade. O que se aponta aqui, segundo o pensamento kantiano, é uma sociedade formada por sujeitos morais, pessoas que conduziriam as suas vidas manifestando a boa vontade e tendo uma conduta moral, pois se é dado ao indivíduo o livre

---

<sup>3</sup> THATCHER, Margaret. Interview for Woman's Own ['No Such Thing as Society']. *Margaret Thatcher Foundation*, [s. l.], 23 set. 1987. Disponível em: <https://www.margaretthatcher.org/document/106689>. Acesso em: 10 nov. 2021.

arbítrio, isto é, a liberdade da escolha de caminhos dentre os possíveis que se apresentam diante de si; na realidade objetiva, a ação desse indivíduo decorre de uma escolha realizada, a qual configura a manifestação da sua vontade.

Entretanto, (KANT, 2017(B), p. 33), que não está condicionada ao empírico, ao que provoca no sensível do corpo o desejo; a vontade resulta de um julgamento que o indivíduo faz no confronto íntimo entre o desejo do corpo e o intelecto, entre uma lei moral objetiva, válida para todos os indivíduos, e uma subjetiva, válida apenas para si próprio, decorrendo daí a responsabilidade que tem pela escolha que resultou na conduta, porque essa escolha foi feita em plena liberdade na dimensão do seu “eu moral”.

O mesmo fundamento explica o motivo pelo qual a responsabilidade não recai sobre as demais espécies animais, porque a estas lhes faltam a faculdade de pensar leis morais, que fundamentem a sua vontade e, portanto, a sua conduta. A vontade de um animal e as respostas dadas aos estímulos do ambiente são ditadas pelo instinto e não pela razão.

O Iluminismo e o pensamento de kantiano moldaram a subjetividade moderna. Constitui, com o liberalismo econômico, os fundamentos das ordens política e jurídica. Assim, construiu um indivíduo indistinto, sem história, sem laços sociais; um indivíduo abstrato, que vive uma liberdade também abstrata, num mundo igualmente abstrato, mas é em torno desse indivíduo que o Direito é produzido. Quando aplicado, atua no indivíduo real, distinto, com uma história, laços sociais e vida no mundo real.

## **5. AS ESCOLAS JURÍDICAS**

---

Segundo Castilho (2019, p. 335), “a luta pelos direitos humanos [...] foi sempre a luta pelo reconhecimento da dignidade da pessoa humana, em suas múltiplas facetas”.

O que se extrai dessa afirmação é o fato de que Castilho (2019), assim como outros eruditos, estabelecem um nexo histórico ao relacionar a luta social e política pelos direitos fundamentais com a crescente afirmação da dignidade da pessoa humana. Esta, por sua vez, tanto lhes serve de orientação, quanto de objetivo a ser alcançado, na medida em que a sua efetividade poderia significar a consagração dos direitos humanos.

Sob essa ótica, da relação entre Poder e Direito, é que analisaremos as principais correntes do pensamento jurídico, inserindo-as no contexto histórico, para então posicioná-las frente as contradições e aos conflitos sociais<sup>4</sup>.

## 6. O JUSNATURALISMO

---

A história do pensamento ocidental mistura-se no tempo com o jusnaturalismo e encontra na Antiguidade Grega os primeiros registros que tratam das leis que regem o funcionamento da natureza. Coube aos pensadores estoicos a elaboração de uma primeira descrição abrangente do jusnaturalismo, ao afirmarem que toda a natureza é governada por lei universal, imanente a tudo o que existe, e imutável como o devir perene do cosmo.

As duas premissas básicas que caracterizam essa corrente de pensamento jurídico são, em primeiro lugar, a distinção entre direito natural e direito positivo, e em segundo, a ideia da superioridade do direito natural em face do direito positivo.

O Direito Natural emanaria da própria natureza e consistiria naquelas regras universais eivadas de valores e passíveis de captura pela razão, até porque são intrínsecos à própria natureza humana. Já o Direito Positivo, por sua vez, seria o conjunto de normas jurídicas elaboradas pelo homem, constituindo o fenômeno jurídico concreto, porém submetido ao crivo de validade do Direito Natural, por ser esta a fonte de onde emanam os valores contidos no Direito Positivo.

A crítica feita ao jusnaturalismo pelo positivismo jurídico incide sobre aquilo que se lhe afigura como místico ou religioso, à semelhança de uma revelação de um deus interior ou exterior, posto que os valores naturais, também intrínsecos ao homem, exigiriam da sua captura uma conexão da razão com a natureza, para, desse modo, os valores naturais emergirem.

Além dessa crítica de ordem religiosa, enfatizam uma diferença considerada essencial entre ambas as correntes: a de que as leis da natureza apresentam relações de causalidade, em que uma consequência

---

<sup>4</sup> Castilho afirma que “[...] o surgimento do positivismo jurídico está intrinsecamente atrelado ao nascimento do Estado moderno e à ascensão social da burguesia [...] com o Estado moderno, veio também o monopólio da produção de normas jurídicas. [Com isso,] à coercitividade ínsita à norma jurídica agregou-se o poder de coação estatal”. CASTILHO, Ricardo. *Direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 240.

advém de uma condição, formando uma cadeia causal fixada no plano do ser.

No caso das leis éticas ou da jurisprudência, o que as caracteriza é a imputação e não a causalidade, ou seja, a consequência não advém da condição; é estipulada independentemente da condição. Em vez de estar no plano do ser, está no do dever-ser.

Embora alvo de críticas do positivismo jurídico, foi o jusnaturalismo, pela via da tradição filosófica contratualista, que, ao elaborar um postulado hipotético, o estado de natureza, propiciou a criação do moderno poder político e do seu correspondente ordenamento jurídico.

## 7. O POSITIVISMO JURÍDICO

---

O positivismo jurídico é uma corrente do pensamento jurídico que comprehende várias tendências, mas que se unificam em torno da ideia de que o único direito que existe é o da lei criada pelos homens. Ele é explicado pela sua própria materialidade. Sua validade e imputação estão contidas na própria existência e é imposto à sociedade pelo Estado.

Segundo Hans Kelsen, “uma norma jurídica não vale porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela vida e um raciocínio lógico de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma determinada – em última análise por uma forma determinada por uma norma fundamental pressuposta” (KELSEN, 1998, p. 210)<sup>5</sup>.

Contudo, apesar de Kelsen (1998) ter esclarecido que o positivismo jurídico não se presta a legitimar esta ou aquela corrente político-ideológica, porque tais considerações escapam à verdadeira ciência jurídica, o fato é que a “neutralidade científica” apregoada pelo positivismo jurídico já carrega em si uma concepção de cunho ideológico, pois não leva em conta que os interesses presentes na sociedade e que estão permanentemente em conflito, estabelecem correlações de força. Estas

---

<sup>5</sup> “Por isso e somente por isso, pertence ela à ordem jurídica cujas normas são criadas de conformidade com esta norma fundamental. Por isso todo e qualquer conteúdo pode ser direito” (KELSEN, 1998, p. 210). Complementa o autor: “A norma fundamental não é constituição em sentido jurídico-positivo, mas constituição em sentido lógico-jurídico, ela não éposta, mas pressuposta: é o comando, ou se preferirmos, a disposição lógica segundo a qual devemos obedecer ao que for convencionado ou produzido de determinada maneira (a maneira reconhecida como legítima pela norma fundamental)” KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 215.

determinam a produção das normas jurídicas, as quais, por sua vez, depois de produzidas, contêm interesses dominantes e presentes no processo de elaboração legislativa.

Essa corrente jurídica, por exemplo, não contemplaria a defesa da dignidade da pessoa humana sem que houvesse uma norma jurídicaposta que assim determinasse. Esse aspecto possibilitou, sob a égide do positivismo jurídico, os horrores presenciados no curso da Segunda Grande Guerra.

## 8. O PÓS-POSITIVISMO

---

Esse desdobramento conceitual do pós-positivismo jurídico aparece como uma reação ao positivismo jurídico prevalecente até os acontecimentos da Segunda Guerra.

Para Castilho (2019, p. 244), “passa-se ao reconhecimento de que não há regulação neutra, de que o projeto lógico-racional empreendido desde o Iluminismo restou eivado pelas influências políticas e econômicas próprias do capitalismo”.

Assim, o pós-positivismo retoma o vínculo entre Direito e Moral, procurando resgatar referenciais axiológicos ausentes na concepção anterior a partir de algumas considerações que os referenciam: a crescente complexidade social e a reivindicação pela efetividade de numerosos direitos já reconhecidos passariam a exigir um sistema jurídico mais aberto marcado pela centralidade da constituição.

O Direito levaria em conta os valores contidos nas normas jurídicas, as próprias normas abstratamente consideradas, a finalidade de sua aplicação e o contexto cultural a que se encontra inserido.

Tal compreensão muda a interpretação das normas jurídicas. A essa atividade se atribui conteúdo de normatividade, pelo reconhecimento de que a norma só se completa no ato da sua aplicação, o que pressupõe forçosamente a fase interpretativa. Disso resulta uma reaproximação entre o direito, a ética e a moral.

Outro aspecto a distinguir o pós-positivismo é o reconhecimento da centralidade da constituição no arcabouço jurídico existente, que passa a ser considerada não mais como uma carta programática e desprovida de imperatividade, mas sim dotada de força normativa que vincula tanto o legislador quanto o aplicador da norma.

Essa centralidade da constituição modifica a anterior compreensão dos princípios. Agora, além de disposições axiológicas e éticas,

possui força normativa de eficácia jurídica; nesse cenário surge o novo constitucionalismo<sup>6</sup>.

## **9. DIGNIDADE HUMANA: PROBLEMAS NA CONCEITUAÇÃO. SIGNIFICADOS. APLICAÇÃO JURÍDICA**

---

A Dignidade da Pessoa Humana se faz presente no art. 1º da Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948): “Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos.” Esse princípio marca presença em diversas constituições nacionais, inclusive na Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), no seu art. 1º, III, enquanto fundamento do Estado Democrático de Direito, e no art. 170, na condição de finalidade da ordem econômica.

Contudo, se, por um lado, há o entendimento de que a dignidade humana enfeixa o conjunto dos direitos fundamentais e se vincula aos demais direitos humanos, por outro, não há como negar o fato de que a Dignidade Humana frequentou textos legais muito distantes daqueles ideais, como é o caso de sua presença na constituição da França, no período da colaboração nazista de Pétain, e na Lei Fundamental da Espanha, do ditador Francisco Franco.

No entanto, apesar disso, “a dignidade da pessoa humana tornou-se, nas últimas décadas, um dos grandes consensos éticos do mundo ocidental” (BARROSO, 2010, p. 3) e, por isso, “a amplitude da polissemia da expressão ‘dignidade da pessoa humana’ impede que se atribua a ela um conceito fixo” (CASTILHO, 2019, p. 256).

As dificuldades para encontrar-lhe um significado preciso, de modo a utilizá-lo em argumentos jurídicos para uso nos tribunais, faz com que muitos se levantem contra a sua existência, ora com argumentos sobre a sua inutilidade, por estar contido em diversos outros princípios, ora a identificá-lo com a moral religiosa e até mesmo com inclinações ideológicas socialistas.

Dante de tais desentendimentos, para conferir significados à dignidade humana, necessário se faz relacioná-la a outros valores e

---

<sup>6</sup> Nesse sentido, argumenta Castilho que há, no pós-positivismo, “[...] uma procura irrefreável pela finalidade do direito – o ordenamento jurídico não existe apenas para solucionar os conflitos intersubjetivos, para, do ponto de vista sociológico, garantir a coesão da sociedade [...] É necessário que se aponte a finalidade, pois todo agir humano é finalista”. CASTILHO, Ricardo. *Direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 247.

princípios, de sorte a emergir uma compreensão ampla que permita, por meio dessas relações, dar-lhe certa concretude necessária à sua aplicação jurídica.

De início, segundo o pensamento clássico, a dignidade é intrínseca à condição humana e, por isso, irrenunciável e inalienável em face de sua universalidade, e se revela pelo exercício do livre arbítrio, isto é, pela capacidade de escolher e decidir e, por isso mesmo, vinculada à autonomia do indivíduo na sua capacidade de autodeterminação.

Outros veem, ainda, na dignidade humana um sentido social, a extrapolar a esfera do indivíduo para alcançar o aspecto da sua sociabilidade. Para tanto, levam-se em conta as características históricas e culturais de cada povo. Nesse caso, reconhecida é a dignidade como um valor social a habitar a dimensão do coletivo.

Sarlet (2010, p. 99) aponta dois elementos na dignidade: um fixo, que fala do seu caráter universal, portanto, irrenunciável, e que abriga a cada um dos seres humanos; e outro mutável, que indica um limite ao qual se impõe ao Estado, mas que ao mesmo tempo torna-o uma obrigação estatal, no sentido de promovê-la.

Castilho (2019, p. 259) considera ainda que a dignidade humana não seja um dado da experiência nem objeto apreensível de imediato, mas que exige “uma construção intelectual a ser efetivada diante do caso concreto [...]” em que “a atuação do Judiciário, nesse sentido, ganha relevo”.

Para Barroso (2010, p. 12), a dignidade humana é valor moral que, ao se converter em princípio jurídico, tem a sua aplicação “por subsunção, mediante extração de uma regra concreta de seu enunciado abstrato, mas também mediante ponderação, em caso de colisão com outras normas de igual hierarquia”. Para isso, divide a eficácia dos princípios constitucionais em geral, e da dignidade humana, especialmente, em três grandes categorias: eficácia direta, eficácia interpretativa e eficácia negativa.

A eficácia é direta quando o “[...] princípio incide sobre a realidade à semelhança de uma regra. Embora tenha por traço característico a vaguezza, todo princípio terá um núcleo, do qual se poderá extrair um conceito concreto” (BARROSO, 2010, p. 12); a exemplo da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), que extraiu do princípio da moralidade a regra da vedação do nepotismo. Do princípio da dignidade humana saíram as regras proibitivas da tortura, do trabalho escravo ou de penas cruéis.

Quanto à eficácia interpretativa dos princípios constitucionais, significa que “os valores e fins neles abrigados condicionam o sentido e o alcance das normas jurídicas em geral [...]” (BARROSO, 2010, p. 13), como no exemplo em que “o mínimo existencial desfruta de precedência prima facie diante de outros interesses [...]” (BARROSO, 2010, p. 13).

Nesse aspecto, ressalta-se o “papel integrativo desempenhado pelos princípios constitucionais, que permite à dignidade ser fonte de direitos não enumerados e critério de preenchimento de lacunas normativas” (BARROSO, 2010, p. 13). Por fim, a eficácia negativa, que implica na “paralisação da aplicação de qualquer norma ou ato jurídico que seja incompatível com o princípio constitucional em questão” (BARROSO, 2010, p. 13).

Em uma perspectiva do novo constitucionalismo, Ricardo Maurício Freire Soares aponta três elementos a constituir o núcleo semântico da expressão dignidade da pessoa humana: “a) a preservação da igualdade; b) o impedimento à degradação e coisificação da pessoa; c) a garantia de um patamar material para a subsistência do ser humano”. (RICARDO MAURICIO FREIRE SOARES, 2008, p. 71-78).

Para Ricardo Castilho (2019, p. 260), “esse princípio é autoaplicável, e, portanto, não suscetível de regulamentação ou complementação normativa. De qualquer forma, vedam-se distinções arbitrárias”, ressaltando que, pelo princípio da isonomia, “a dignidade abrange toda a humanidade, devendo ser respeitado o ser humano independente de sua nacionalidade” (CASTILHO, 2019, p. 260).

No segundo elemento, temos que a “[...] dignidade da pessoa humana impede que o homem seja reduzido a um meio para algo – ele deve ser respeitado pelo que é” (CASTILHO, 2019, p. 259). Nesse sentido, é necessário assegurar as prerrogativas do Direito Penal, a limitação da autonomia de vontade e a inviolabilidade dos direitos da personalidade.

No Direito Penal, pontuam-se a vedação de qualquer tratamento desumano ou degradante, a observância do devido processo legal, da reserva legal na definição de crimes, da individualização da pena e da proibição de reprimendas aviltantes.

Quanto à autonomia da vontade, temos a eficácia horizontal dos direitos fundamentais, a que ocorre entre particulares; ou seja, o princípio da Dignidade Humana não surte efeitos apenas na relação vertical, entre o Estado e o indivíduo.

O terceiro e último elemento constitutivo do núcleo semântico apontado por Soares confere à dignidade a garantia de um patamar

material para a subsistência do ser humano. Apesar de não haver consenso quanto a esse patamar, Castilho (2019, p. 263) sugere que se tome como parâmetro, para fins legais, o conjunto de fatores que devem ser assegurados pelo salário-mínimo que constam no art. 7º, IV, da Constituição da República (BRASIL, 1988), tais como: moradia, alimentação, educação, saúde, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Disso resulta que o princípio da dignidade humana supõe o direito ao livre desenvolvimento da personalidade.

## **10. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

A ideia de que existe uma dignidade que é própria do ser humano, intrínseca à sua condição humana ou construída histórica e politicamente, representa, inegavelmente, um avanço ético nos pensamentos filosófico, político e jurídico da atualidade; e o mais importante: por sua crescente afirmação e influência, logrou adentrar no mundo jurídico. Depois de reconhecido, tornou-se princípio jurídico.

Ao longo da trajetória percorrida, a ideia da Dignidade Humana, um valor moral que adquiriu a condição política de princípio fundamental, para em seguida ser-lhe atribuída também a posição de princípio jurídico, encontrou as ideias de outros direitos humanos e, como num concerto de valores, a Dignidade Humana é colocada como uma espécie de síntese dos direitos humanos e fundamentais.

Para alcançar esse estado da arte, concorreram todas as correntes do pensamento jurídico, a começar pelo jusnaturalismo, do qual se extrai a ideia do direito natural, da existência de leis naturais a governar o cosmo, dentre elas, a da dignidade.

Até mesmo o positivismo jurídico contribuiu para a afirmação da Dignidade Humana, não pelo que pensava essa doutrina, mas pelo que não pensava, o que permitiu a crítica de outras correntes jurídicas, erodindo a aparente solidez do cientificismo positivista jurídico.

O pós-positivismo e o novo constitucionalismo rompem uma muralha aparentemente intransponível, a de compreender a existência de uma dimensão social a integrar o núcleo do princípio da Dignidade Humana. Essa compreensão abala um dos fundamentos do liberalismo: a centralidade do indivíduo abstrato – singularidade da pessoa humana.

Essa dimensão social restabelece o indivíduo no contexto social a que pertence e devolve-lhe o seu lugar na comunidade humana, retirando-o da solidão existencial a que estava condenado, quando juridi-

camente vivia numa sociedade compreendida como uma mera associação de indivíduos.

Uma família não é apenas a soma de seus membros; há uma história, uma cultura, acréscimos, perdas e afetos.

Uma sociedade não é apenas uma soma de indivíduos; há um passado, um compartilhamento de história e valores, uma identidade linguística e cultural, um sentido de permanência e continuidade.

## **REFERÊNCIAS**

---

- ARENDT, Hannah. *A Condição humana*. Tradução de Roberto Raposo. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.
- ARENDT, Hannah. *As origens do totalitarismo*. Tradução de Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras, 1989.
- BACHUR, João Paulo. O individualismo, liberalismo e filosofia da história. *Lua nova: revista de cultura e política*, 167-203, 2006.
- BARROSO, Luiz Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo*: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dez. 2010. Disponível em: [http://www.professoraanafrazao.com.br/files/atividades\\_docentes/2018-03-21-Tema\\_V\\_Leitura\\_III.pdf](http://www.professoraanafrazao.com.br/files/atividades_docentes/2018-03-21-Tema_V_Leitura_III.pdf). Acesso em: 26 set. 2021.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, [1988].
- BURNS, Edward McNall. *História da civilização ocidental*. Tradução de Lourival Gomes Machado, Lourdes Santos Machado e Leonel Vallandro. 2<sup>a</sup>. ed. Porto Alegre: Globo, 1970, v. 2.
- CASTILHO, Ricardo. *Direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.
- KANT, Immanuel. *Metafísica dos costumes*. Tradução de Cleia Aparecida Martins, Bruno Nadai, Diego Kosbiau e Monique Hulshof. Petrópolis: Editora Vozes, 2013.
- KANT, Immanuel. (A) *Crítica da razão pura*. Tradução de Afonso Bertagnoli. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.
- KANT, Immanuel. (B) *Crítica da razão prática*. Tradução de Afonso Bertagnoli. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LOCKE, John. Segundo tratado. In: LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Tradução de Júlio Fischer. São Paulo. 2. ed. Martins Fontes, 2005.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração universal dos direitos humanos. *Unicef Brasil*, [1948]. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 12 set. 2021.

- PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e direito constitucional internacional*. 19. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- RAMOS, André de Carvalho. *Curso de direitos humanos*. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 8. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- SOARES, Ricardo Maurício Freire. Repensando um velho tema: a dignidade da pessoa humana. *Fórum administrativo: direito público*, Belo Horizonte, v. 8, n. 93, p. 71-78, nov. 2008. Disponível em: <http://dspace/xmlui/bitstream/item/13478/PDIexibepdf.pdf?sequence=1>. Acesso em: 07 dez. 2021.
- THATCHER, Margaret. Interview for woman's own ['No such thing as society']. *Margaret Thatcher Foundation*, [s. l.], 23 set. 1987. Disponível em: <https://www.margaretthatcher.org/document/106689>. Acesso em: 10 nov. 2021.



# VII

## Extrafiscalidade: promoção de valores constitucionais

*Extrafiscality: promoting constitutional values*

*Fabiana Félix Ferreira\**

**RESUMO:** No presente trabalho a preocupação é realizar um estudo minucioso acerca da tributação extrafiscal, seu conceito, aplicabilidade, instrumentos jurídicos aptos à sua implementação e a tributação voltada ao meio ambiente. Analisa o aspecto fiscal do tributo para depois adentrar no aspecto extrafiscal. Busca investigar os instrumentos voltados à promoção da extrafiscalidade e como a tributação extrafiscal pode servir-se na preservação do meio ambiente.

**ABSTRACT:** In the present paper, the concern is to conduct a detailed study about extrafiscal taxation, its concept, applicability, legal instruments suitable for its implementation, and taxation focused on the environment. It analyzes the fiscal aspect of the tax and then goes into the extrafiscal one. It seeks to investigate the instruments aimed at promoting extrafiscality and how extrafiscal taxation can be used to promote environmental preservation.

**PALAVRAS-CHAVE:** Fiscalidade. Extrafiscalidade. Instrumentos Jurídico-tributários. Meio Ambiente.

**KEYWORDS:** Fiscality. Extrafiscality. Legal-Tax instruments. Environment.

**SUMÁRIO:** I. Introdução. II. Fiscalidade. III. Extrafiscalidade. IV. Instrumentos para promover a Extrafiscalidade. V. Tributação voltada ao Meio Ambiente. VI. Considerações finais.

### I. INTRODUÇÃO

---

Esse estudo tem como objetivo analisar a função extrafiscal que o tributo desempenha na nossa sociedade. Primeiramente, será visto que o tributo tem como atribuição fornecer recursos financeiros neces-

---

\* Doutora em Ciências Jurídicas pela Università degli Studi di Perugia. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada.

sários para o funcionamento do Estado, de forma que este consiga pôr em prática suas atividades e alcançar o bem-estar comum e a paz social. Exerce, desse modo, a função fiscal.

Visto que a arrecadação fiscal é um dos objetivos específicos dos tributos, vez que o Estado necessita de recursos financeiros para fazer frente as despesas oriundas de sua intervenção na sociedade, será analisada a tributação sobre outra perspectiva: consubstanciada na indução de comportamentos relacionados com objetivos sociais, econômicos, diversos dos meramente arrecadatórios: a chamada função extrafiscal.

A tributação enraizada na extrafiscalidade é executada com o intuito de promover valores constitucionais. A extrafiscalidade pode ocorrer tanto pelo meio do pagamento de tributos, quanto pela concessão de incentivos tributários norteadores de condutas. A função extrafiscal é, portanto, responsável por direcionar comportamentos com vista à defesa e preservação do meio ambiente. O uso extrafiscal dos tributos tem como finalidade estimular ou desestimular as condutas dos agentes econômicos, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesse público.

Serão analisados os instrumentos jurídico-tributários direcionadores de comportamentos sociais e, por fim, um estudo sobre a tributação voltada ao meio ambiente através do emprego de instrumentos aptos a gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental e orientar o comportamento dos contribuintes à sua proteção.

## **II. FISCALIDADE**

---

A maior expressão da arrecadação estatal ou da receita pública é o tributo ou a receita tributária. O tributo tem por finalidade a captação das riquezas geradas pelos indivíduos, de modo a financiar as despesas do Estado. A função primária fiscal consiste em suprir os Estados com os recursos necessários ao seu funcionamento, transferindo o dinheiro do contribuinte para os cofres públicos. A segunda função é a extrafiscal: o Estado, com vistas a intervir no mercado, faz uso do tributo como regulador dos bens no mercado interno interferindo na exportação ou importação de bens.

A finalidade fiscal do tributo é o fornecimento de recursos financeiros para pôr em prática as atividades do Estado no cumprimento de suas metas: o bem-estar comum e a paz social. A maioria dos tributos

é criada com um objetivo específico: a arrecadação fiscal, vez que o Estado necessita de recursos financeiros para fazer frente às despesas oriundas de sua intervenção na sociedade.

Portanto, a fiscalidade, ou o caráter fiscal, nada mais é do que a finalidade arrecadatória que enseja a criação de grande parte das exações do sistema tributário brasileiro.

Quando a instituição de uma espécie tributária ocorre com um propósito que vai além do meramente arrecadatório, diz-se que tais espécies são dotadas, além da fiscalidade, de um caráter extrafiscal.

A fiscalidade é a utilização da tributação como instrumento de arrecadação das receitas necessárias ao custeio das atividades do Estado, ou seja, para preencher os cofres públicos, desconsiderando interesses sociais. “Fiscal ou fiscalidade é quando o principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado<sup>1</sup>”.

Portanto, sem a arrecadação de recursos financeiros, o exercício das atribuições mínimas do Estado resta comprometido. A tributação se diz fiscal quando objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários destinados às necessidades públicas do Estado<sup>2</sup>.

Sem dúvidas, a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação<sup>3</sup>.

A política fiscal direciona o país para objetivos puramente econômicos, como o desenvolvimento e a industrialização; ou para outros rumos: políticos e sociais (extrafiscais), com maior intervenção do Estado no setor privado. Sendo assim, a determinação do objeto da política fiscal faz parte das políticas governamentais.

A função social diz respeito ao preâmbulo da Constituição Federal, que consta como papel do Estado Democrático assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar,

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. “função do Tributo”. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

<sup>2</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 18.

<sup>3</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

Portanto, os tributos, que são a maior fonte de recursos financeiros do Estado, devem lhe proporcionar o alcance das metas previstas no preâmbulo da Constituição Federal, observando os fundamentos da República e seus objetivos, não se limitando à simples arrecadação de valores. Ou seja, os tributos devem cumprir tanto sua função arrecadatória, quanto uma função social.

Assim, entende-se como política fiscal a atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos. Nesse cenário, o Estado objetiva apenas obter recursos financeiros.

A arrecadação de tributos é essencial para a economia nacional e internacional, não apenas como fonte de riqueza para o Estado, mas também como elemento regulador da atividade econômica e social.

Vista a finalidade fiscal do tributo, de natureza eminentemente arrecadatória, resta analisar a tributação sobre outra perspectiva, substancializada na indução de comportamentos relacionados com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado: a extrafiscalidade.

### **III. EXTRAFISCALIDADE**

---

Uma das formas do Estado intervir na atividade econômica é através da imposição de tributos que nem sempre ficam restritos à necessidade arrecadatória, de modo que, com sua imposição, é adotado um determinado comportamento pelo particular no desempenho de sua atividade.

A extrafiscalidade reflete um conjunto de normas que, embora pertencentes ao direito tributário, tem por finalidade a obtenção de resultados econômicos ou sociais obtidos através da tributação; é o fundamento para a utilização da tributação com fins diversos dos meramente arrecadatórios.

A tributação fundamentada na extrafiscalidade é interpretada com o intuito de promover valores constitucionais, como, por exemplo, a proteção ao meio ambiente. Pode ocorrer tanto pela via do pagamento de tributos, quanto por meio da concessão de incentivos tributários<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 976-1033.

norteadores de condutas, no sentido de direcioná-las à preservação ambiental. A estrutura da regra-matriz de incidência tributária criada com motivação ambiental deve conter marcas que indicam essa finalidade.

Portanto, o tributo tem relevância na ordem econômica como instrumento de intervenção estatal, voltado à implementação de políticas públicas, como, por exemplo, o meio ambiente. Nesse caso, se um determinado ente político pretende utilizar seu poder tributário para a defesa e preservação do meio ambiente, a estrutura da norma criadora dessa pretensa exação deve ter marcas voltadas a esse fim, ou seja, a demonstração da existência de uma motivação ambiental.

Resistindo à ideia de que o tributo possui apenas função arrecadatória, com o objetivo de tão somente arcar com as despesas públicas, nota-se que o tributo carrega também outra função, extrafiscal, que reflete no campo social, econômico e é responsável por direcionar comportamentos com vista à defesa e preservação do meio ambiente. Assim, as normas atinentes aos tributos, analisadas sob a ótica ambiental transitam do finalismo fiscal, meramente arrecadatório, para ingressar no conjunto dos tributos extrafiscais.

Originariamente, os tributos eram a transferência de recursos privados ao Estado, para financiamento do dispêndio público. Ao promover o custeio de serviços públicos, o tributo assume uma função nitidamente financeira, com característica fiscal. Confrontando essa visão tradicionalista, a tributação baseada na extrafiscalidade surge como instrumento viável para a regulação das atividades econômicas, visando à indução de comportamentos sociais, desvinculando-se de seu caráter meramente arrecadatório.

Em suma, a extrafiscalidade é tudo que não é fiscal; tudo que não diz respeito à fiscalidade, ao tributo, ao direito tributário. Extrafiscalidade significa tudo que alcance objetivo que escape à meta de arrecadação ou finalidade fiscal. Pode ser entendida como a utilização de tributos com o objetivo que não seja prioritariamente a arrecadação. Transcende, portanto, à mera arrecadação.

Souto Maior Borges assevera:

A doutrina da extrafiscalidade – ao contrário da concepção da finança “neutra” – não considera a atividade financeira um simples instrumento ou meio de obtenção de receita, utilizável para o custeio da despesa pública. Através dela, o Estado pro-

voca modificações deliberadas nas estruturas sociais. É, portanto, um fator importantíssimo da dinâmica socioestrutural<sup>5</sup>.

Roque Antonio Carrazza aponta que a extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos do Direito Tributário – cuja finalidade principal é a arrecadação para os cofres públicos (a que se chama de finalidade fiscal) – com fins diversos, ou seja, com fins não fiscais ou extrafiscais. No caso, o uso extrafiscal dos tributos tem por objetivo disciplinar, favorecer ou desestimular os contribuintes a realizar determinadas ações, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesse público<sup>6</sup>.

A extrafiscalidade exerce variadíssimas tarefas de política econômica, competindo-lhe entre outras, o desestímulo ao consumo de certos bens nocivos à saúde, como o álcool e o fumo, objeto de incidência seletiva do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); o incentivo ao consumo de algumas mercadorias, a inibição da importação de bens industrializados e o incentivo à exportação, através dos impostos aduaneiros.

Também pode revestir a forma de ingressos não tributários, de conteúdo exclusivamente econômico, sem o objetivo de contribuir para as despesas gerais do Estado.

Paulo de Barros Carvalho conceitua:

A extrafiscalidade consiste no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários<sup>7</sup>.

Nesse sentido, corrobora Geraldo Ataliba:

É o uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coíadoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionais consagrados<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 47.

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 374-380.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 246.

<sup>8</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de direito público*, n. 93, 1990, p. 237.

Assim, o tributo torna-se instrumento jurídico hábil – com reflexo econômico – capaz de induzir, estimulando ou desestimulando comportamentos sociais, tributando-se mais a atividade que se pretende desincentivar; e tributando-se menos a atividade que se pretenda incentivar<sup>9</sup>.

Paulo de Barros Carvalho enuncia: “*a essa forma de manejlar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade*<sup>10</sup>”.

É importante ressaltar que a transição do tributo para o finalismo extrafiscal não conduz ao desaparecimento da finalística fiscal, pois o Estado continua arrecadando tributos. A verdade é que a fiscalidade e a extrafiscalidade caminham juntas.

É impossível separar de forma absoluta o valor finalístico fiscal do extrafiscal, tendo em vista que sempre, em maior ou menor grau, o tributo apresentará um aspecto fiscal e um aspecto extrafiscal. Ensina Paulo de Barros Carvalho que “*esses dois objetivos caminham harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro*<sup>11</sup>”.

Ainda, Roque Antonio Carrazza conceitua a tributação extrafiscal proibitiva, cujo propósito não é estimular comportamentos e sim desestimulá-los:

Extrafiscalidade é, portanto, o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não fazer o que, mesmo sem tipificar um ilícito, não é útil ao progresso do país<sup>12</sup>.

A extrafiscalidade deve ser entendida não como um meio de impedir determinada atividade, mas como um meio de desestimulá-la, como mecanismo condicionador da liberdade de escolha do agente eco-

---

<sup>9</sup> MARINS, James e TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade Socioambiental. In: *Revista tributária e de finanças públicas*, v. 18, n. 90, 2010. p. 73-123.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 244.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 245.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 399.

nômico, mediante a graduação tributária, estabelecendo, por exemplo, critérios ambientais.

A noção de tributação extrafiscal tem um sentido amplo, de utilização dos tributos com fins alheios aos meramente arrecadatórios. A tributação extrafiscal pode ser considerada como tudo aquilo que não diz respeito à fiscalidade, apresentando-se, portanto, como forma de direcionar comportamentos sociais, econômicos e políticos, de modo a fomentar ou desestimular atividades consideradas adequadas ou não pela sociedade.

Dessa forma, a extrafiscalidade nada mais é que o manuseio de instrumentos jurídico-tributários para direcionar comportamentos sociais, estimulando-os ou desestimulando-os, a fim de adequar aos objetivos traçados pelo Estado.

Luís Eduardo Schoueri ensina que a extrafiscalidade traz em seu bojo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade, de maneira que neles se incluem além de normas com função indutora (a extrafiscalidade em sentido estrito), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado<sup>13</sup>. Assim, a extrafiscalidade pode referir-se ora a um gênero, ora a uma espécie.

É cediço que o sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional. Em razão disso, os entes políticos devem sempre exercer suas competências tributárias nos limites constitucionais. Vê-se que a extrafiscalidade consegue promover alguns direitos fundamentais, como o meio ambiente ecologicamente equilibrado, estabelecido no art. 225 da Constituição Federal, porém, não pode prevalecer irrestritamente em face dos princípios constitucionais.

Ricardo Lobo Torres corrobora tal pensamento: “*O tributo, mesmo em sua motivação extrafiscal, há que respeitar todas as garantias da liberdade e da propriedade*”<sup>14</sup>.

Sustenta, também, que a extrafiscalidade se caracteriza pela “*categoría autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias*”<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> SCHOEURI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 636.

Portanto, é certo que a extrafiscalidade encontra fundamento no texto constitucional e deve estar em harmonia com as normas e princípios constitucionais. A tributação extrafiscal deve submeter-se aos preceitos constitucionais, evitando qualquer tipo de abuso. Nesse sentido, a extrafiscalidade só será válida se houver sustentação constitucional a fim de promover a densificação de direitos fundamentais, como é o caso do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Não pode ser esquecido que as normas tributárias com características extrafiscais devem estar em consonância com os princípios constitucionais regentes da ordem econômica. Deve-se observar tanto o princípio da igualdade quanto os princípios da capacidade contributiva, do mínimo vital e da vedação ao confisco, para estar em harmonia com dispositivos constitucionais.

Pode-se dizer que a extrafiscalidade é o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas incentivadoras de comportamentos com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados, podendo ser implementada mediante instituição e a graduação de tributos, concessão de isenções e outros incentivos fiscais.

A extrafiscalidade é utilizada com finalidade adicional, de incentivar ou desestimular determinadas atividades, onerando ou desonerando a importação de determinados bens, por exemplo, ou tributando de forma mais gravosa produtos nocivos à saúde, como os cigarros, fazendo com que seus objetivos sejam alheios ao meramente arrecadatório, influindo no comportamento dos entes econômicos para estimular iniciativas positivas e desestimular as nocivas à sociedade.

Extrafiscal ou Extrafiscalidade é quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros<sup>15</sup>.

Geraldo Ataliba pontua:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em

---

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 167.

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. “função do Tributo”. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. [...]

É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas<sup>17</sup>.

Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados<sup>18</sup>.

Regina Helena Costa registra:

A extrafiscalidade consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados [...] Outrossim, vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais com as técnicas de progressividade e de regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e de outros incentivos fiscais.

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastan-

---

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de direito público*, n. 93, 1990, p. 233.

<sup>18</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista direito público*, 1991, p. 167.

tes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, busca moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos do interesse público.

A atividade tributante, assim, revela, simultaneamente, os aspectos fiscais e extrafiscais, podendo vislumbrar-se, em cada imposição fiscal, a predominância de um ou outro<sup>19</sup>.

É comum recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando ou inibindo certos procedimentos. Os tributos extrafiscais podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas.

#### **IV. INSTRUMENTOS PARA PROMOVER A EXTRAFISCALIDADE**

---

A tributação com efeitos extrafiscais pode ser feita por meio da majoração da carga tributária ou com a concessão de incentivos tributários (favorecendo situações econômicas que necessitem de proteção para a obtenção de um comportamento).

Todas as espécies tributárias podem prestar-se a tal fim através da concessão de incentivos fiscais, tais como as isenções, deduções, a adoção de técnicas da progressividade e da diferenciação de alíquotas. O incentivo nada mais é do que a vantagem ou benefício concedido pelo Estado ao particular para que esse desempenhe atividade econômica voltada para o interesse público.

A concessão de incentivos fiscais está disposta no art. 151, I, da Constituição Federal, destinada a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país, e está em consonância com a ordem econômica, em que se objetiva a redução das desigualdades regionais e sociais.

Os incentivos fiscais, mormente os de natureza ambiental, estão intimamente ligados aos princípios constitucionais tanto no aspecto fiscal quanto no extrafiscal.

A experiência de tributação extrafiscal no Brasil é incipiente, em razão da pouca conscientização da sociedade sobre a necessidade da preservação do meio ambiente. No entanto, já houve algumas incursões

---

<sup>19</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

efetuadas no campo do direito tributário ambiental, como diferenças de alíquotas do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para veículos a gasolina e a álcool; dedução de importâncias do imposto de renda (IR) para o reflorestamento; e a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal disciplinados na lei do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)<sup>20</sup>.

Nessa linha, tem-se a implementação da TCFA – Taxa de Controle de Fiscalização Ambiental (poder de polícia) e o ICMS Ecológico, com vista a incentivar a implementação de políticas públicas menos degradadoras ao meio ambiente.

Não se pode olvidar da Taxa de preservação ambiental exigida no Arquipélago de Fernando de Noronha/Pernambuco, cujo fato gerador é a utilização efetiva ou potencial por parte das pessoas visitantes e da infraestrutura implantada.

Quantos às propostas para a implementação de uma política tributária voltada ao meio ambiente, tem-se o imposto de renda (IR) que pode abrigar incentivos à preservação ambiental ou mesmo isenções em relação a rendimentos provenientes de atividades interessantes sob o ponto de vista ambiental; o imposto predial territorial urbano (IPTU) e o ITR através da função social; o ICMS que pode ser seletivo, assim como o IPI; o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) que pode ter alíquotas graduadas em função da preservação ambiental; e o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS), em que o Município pode vir a incentivar serviços voltados à preservação ambiental, como por exemplo, o ecoturismo.

No que tange às taxas, que são tributos de caráter contraprestacional, tem-se as taxas de serviço, pela prestação de serviço público de natureza ambiental e a atividade de fiscalização (poder de polícia), relevante no licenciamento ambiental.

A Contribuição de Melhoria também pode prestar-se à proteção do meio ambiente, como na construção de um parque urbano.

A CIDE (contribuição de intervenção no domínio econômico) também é um instrumento de atuação à preservação do meio ambiente, através de financiamento de projetos ambientais (art. 177, II, b, da Constituição).

---

<sup>20</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários*. Direito tributário ambiental (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Mameiros, 2005, p. 698.

Outros exemplos de tributação extrafiscal: Isenções tributárias sobre o IPI, PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) e Imposto de Importação com o objetivo de atender às necessidades de modernização e ampliação da infraestrutura portuária brasileira (Lei 11.033/2004); o incentivo Tributário concedido pelo Município de Curitiba aos proprietários de áreas de reserva particular do Patrimônio Natural Municipal – isenção total de IPTU (Lei complementar 81/2011); Lei 8.661/93 que concede benefícios fiscais à capacitação tecnológica que executarem Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA).

Resta claro que a isenção tributária é capaz de implementar políticas extrafiscais diversas e viabilizar a intervenção econômica e social. Como se sabe, as isenções tributárias são instrumentos utilizados para beneficiar determinados setores, sem que entre em conflito com o princípio da isonomia, almejando sempre a promoção do bem comum. Nada mais é que uma medida protetiva objetivando um comportamento desejado.

As isenções são um dos principais instrumentos jurídico-tributários com a finalidade de promover a extrafiscalidade. A concessão de incentivos tributários é um dos métodos mais adequados para obtenção de comportamentos sociais desejáveis.

As imunidades, consagradas em nossa Constituição, também direcionam comportamentos sociais. Além delas está a redução da base e da alíquota do tributo.

Luís Eduardo Schoueri explica que existem normas de intervenção por “direção” (atuação Estatal no domínio econômico através de comandos imperativos); e a intervenção por “indução” que nada mais é que normas dispositivas que conferem ao agente econômico a possibilidade de escolha do caminho a seguir.

Eros Roberto Grau afirma que na intervenção por direção e na intervenção por indução *“o Estado intervirá sobre o domínio econômico, isto é, sobre o campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação, então, como agente regulador dessa atividade”*<sup>21</sup>.

É claro que o caminho a ser seguido deve ser a modalidade por indução, através do emprego de instrumentos jurídico-tributários. A

---

<sup>21</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 246.

intervenção por indução tem por finalidade estimular a adoção pelo particular do comportamento considerado adequado pelo Estado, criando obstáculos quem a ele não aderir.

Quando o Estado não é o próprio agente econômico, ele dirige ou induz a economia, como pode ser notado no art. 174 da Constituição. É através das normas indutoras (incentivos) que se pode intervir na economia, por intermédio da tributação.

Um modo eficiente de utilização da legislação tributária na consecução dos objetivos estatais na regulação econômica encontra-se na possibilidade de utilização de normas indutoras com intuito extrafiscal<sup>22</sup>.

Os direitos fundamentais constituem um cenário adequado para a intervenção do Estado por meio dos tributos, instrumentos jurídicos aptos a conduzir comportamentos sociais. Através das normas indutoras, o Estado induz os agentes econômicos à prática de condutas ambientalmente mais benéficas. O tributo nada mais é do que um dos instrumentos de intervenção na economia, colocados à disposição do Estado para a proteção do meio ambiente. Assim, revela-se totalmente possível a aplicação da tributação na defesa do meio ambiente.

Ressalta-se que devem ser ponderados os interesses envolvidos de modo a possibilitar o uso indutor dos tributos por meio da extrafiscalidade, atentando-se ao direito de propriedade e ao princípio do não confisco (por exemplo: alíquotas demasiadamente elevadas de IPI para o consumo de bebidas alcoólicas).

O princípio internacional ambiental do poluidor-pagador pode ser efetivado, também, mediante a utilização de tributos. Na França, tal princípio compreende na tributação da poluição, na imposição de normas e na atuação de mecanismos diversos da indenização.

Portanto, para viabilizar tal princípio é necessária a instituição e graduação de tributos, o licenciamento ambiental, as multas e a limpeza ou a recuperação ambiental.

O princípio em referência tem sido aplicado mediante instituição de impostos sobre a emissão de substâncias poluentes: impostos com alíquotas mais gravosas em relação aos produtos poluentes, estimulando a busca por novas tecnologias que não agride ao meio ambiente.

Registra-se que a utilização do direito tributário como instrumento de proteção ambiental não é uma questão pacífica, eis que ques-

---

<sup>22</sup> SCHOEURI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 53.

tionada tanto do ponto de vista econômico quanto do ponto jurídico. Os argumentos contrários são no sentido de que os tributos sobre a poluição se traduzem em licenças para contaminação.

Na ECO-92 (Conferência sobre o meio ambiente realizada no Rio de Janeiro em 1992), foi elaborada uma declaração final, segundo a qual um eficiente tributo ambiental deve obedecer a esses quatro critérios: eficiência ambiental (resultados positivos); eficiência econômica (baixo custo e tributo de baixo impacto econômico); administração barata e simples (não onerar a máquina administrativa); e ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacionais (que o tributo não venha provocar efeitos danosos no ciclo de consumo)<sup>23</sup>.

A título de exemplificação, existe na Alemanha o imposto municipal sobre embalagens, pratos, talheres descartáveis, tributação sobre veículos sem catalisadores e imposto para a prevenção de incêndios; Na Espanha, existem os impostos especiais sobre tabacos, sobre o licenciamento de veículos e sobre instalações que agridam ao meio ambiente; Na Holanda, os impostos sobre combustíveis, sobre a contaminação de superfícies aquáticas e contaminação causada por ruído de aeronaves civis; Na França, impostos sobre produtos florestais e corte de matas; Na Bélgica: imposto sobre bens descartáveis; Na Itália: imposto sobre o plástico; Na Dinamarca: imposto sobre lâmpadas incandescentes e fusíveis elétricos, sobre a emissão de gases e resíduos.

No âmbito da União Europeia, há proposta de criação do *carbon tax*, um imposto sobre a emissão de gases poluentes. Nos Estados Unidos, tem-se o adicional ambiental ao imposto de renda, o imposto pago pelos refinadores sobre petróleo e derivados, e ainda, o imposto devido pelas empresas químicas sobre produtos químicos perigosos e derivados. Existe, ainda, o *Superfund*, um enorme fundo econômico derivado dos impostos mencionados ao combate à poluição por resíduos perigosos. Note-se que nos EUA existem outros fundos públicos constituídos com receita oriunda de impostos.

Concluindo, impõe-se a utilização de instrumentos tributários para o alcance de finalidades com a ideia de geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente.

---

<sup>23</sup> COSTA, Regina Helena. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil*. Direito tributário ambiental (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 315.

O que se objetiva é vincular as pessoas políticas à realização de uma política tributária voltada à preservação ambiental, vez que esta se encontra em fase embrionária.

Hugo de Brito Machado assevera que a tributação tem demonstrado que é forte instrumento para o direcionamento da economia, vez que permite que sejam alcançados os fins sociais. O tributo é instrumento da economia de mercado, da livre iniciativa econômica<sup>24</sup>.

Uma política tributária orientada para o desenvolvimento econômico e justiça social, que não tiver na sua essência o estímulo ao trabalho e à produção, compensando a redução de encargos pela tributação sobre acréscimos patrimoniais, termina por não provocar desenvolvimento econômico nem justiça social e gera insatisfações de tal ordem que qualquer processo de pleno exercício dos direitos e garantias democráticas fica comprometido<sup>25</sup>.

Para alcançar uma justiça fiscal, os ditames do princípio constitucional da proporcionalidade devem estar aliados ao princípio da progressividade de alíquotas para cumprir os objetivos da natureza social do tributo com a efetiva aplicação destes princípios constitucionais, possibilitando, assim, que Estado alcance uma tributação maior sobre os que têm maior poder aquisitivo e menor sobre os mais pobres, podendo, além disso, conceder a estes isenções no pagamento de tributos.

## V. TRIBUTAÇÃO VOLTADA AO MEIO AMBIENTE

---

O meio ambiente vem adquirindo um grande destaque no que diz respeito a sua proteção e preservação para as futuras gerações. Na conjuntura atual de um mundo globalizado e capitalista, tem-se a necessidade da atuação do Estado na preservação do meio ambiente, sendo imperiosa a criação de métodos que direcionem condutas a seu favor.

A defesa do meio ambiente é um princípio constitucional que confere à sociedade um direito difuso de caráter fundamental, exigindo condutas do poder público e da coletividade.

A tributação ambiental pode ser conceituada como o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contri-

---

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A função do tributo nas ordens econômica, social e política, *in Revista da faculdade de direito*, Fortaleza, 1987, p. 13 e 14.

<sup>25</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte*. A Defesa do contribuinte no direito brasileiro. São Paulo: IOB, 2002, p. 6 e 7.

buintes em favor ao meio ambiente, bem como para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental<sup>26</sup>.

A tributação voltada à proteção do meio ambiente pode ocorrer através do aumento da carga tributária; pela instituição/majoração de tributos ambientais; pela destinação da arrecadação com adoção de políticas voltadas à proteção do meio ambiente; pela concessão de incentivos tributários; pela redução da carga tributária para adoção de comportamentos ambientalmente corretos etc.

No que se refere à disciplina do meio ambiente, esta compete a todas as pessoas políticas e é mencionada em vários dispositivos da Constituição Federal. A expressão tributação ambiental vem sendo identificada como a relação existente entre a tributação e a preservação do meio ambiente, através de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental e orientar o comportamento dos contribuintes direcionado à proteção do meio ambiente.

Vê-se que a tributação ambiental é um mecanismo de indução de comportamentos voltados à proteção do meio ambiente, que exerce, também, sua típica função fiscal, apta a carrear recursos necessários para financiar os gastos do Estado na implementação de políticas ambientais.

O Estado cria, assim, uma sistemática tributária que beneficia, por exemplo, as empresas que agem de forma sustentável e com o objetivo de preservar o meio ambiente, ao invés de impor, deliberadamente, uma certa medida totalitária.

Portanto, o tributo com valor extrafiscal é capaz de orientar comportamentos sociais, direcionando-os na proteção do meio ambiente. Os tributos ambientais, fundados na extrafiscalidade, são instrumentos de indução de comportamentos sociais, moldando ou orientando as atividades exercidas pelos agentes econômicos, de forma a promover a preservação ambiental.

Atente-se que a extrafiscalidade do tributo ambiental não o exime da fiscalidade. Os tributos ecológicos constituem um incentivo de alcançar a redução dos níveis de depredação. Os tributos ambientais, também chamados de “green taxes”, influenciam na decisão econômica, tornando mais interessante a opção ecologicamente mais adequada.

---

<sup>26</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 303.

Essa sistemática, além de arrecadar recursos voltados ao meio ambiente, também induz o agente econômico sobre o comportamento em sua empresa, como reduzir atividades nocivas ao meio ambiente e optar pela prática de atividades economicamente mais viáveis.

O tributo serve de mecanismo para internalizar os custos ambientais, gerando uma correção na alocação que ele apresenta como uma mudança comportamental no emprego de bens ambientais, sendo tal objetivo alcançado mediante uma retirada dirigida de recursos no setor privado<sup>27</sup>.

Vê-se que a tributação ambiental serve como incentivos e desestímulos tributários. Sendo assim, o tributo desempenha um papel fundamental na defesa e preservação do meio ambiente, pois direciona comportamentos de forma a substituir a atividade nociva em outra economicamente e ambientalmente mais interessante.

A defesa e a preservação do meio ambiente é uma das finalidades do Estado e está intimamente relacionada à promoção do bem-estar da coletividade. O objetivo da norma jurídica é induzir comportamentos, de modo a direcioná-los à preservação do meio ambiente.

Por meio do pagamento de tributos, o cidadão acaba por contribuir para a manutenção do ente estatal e para a efetivação dos objetivos do Estado no atendimento das necessidades públicas. O dever fundamental de pagar tributos está alicerçado na ideia de solidariedade e no princípio da dignidade da pessoa humana.

O dever de pagar tributos é, pois, uma contribuição para que o Estado desempenhe as tarefas que lhes são atribuídas em prol da sociedade. O cidadão contribui não apenas com a manutenção do Estado, mas com o sustento e desenvolvimento da sociedade.

O contribuinte tem o dever de pagar tributos e o Estado de exigí-los. A arrecadação do tributo deve ser revertida para a manutenção do Estado e, consequentemente, da sociedade. Vislumbra-se que o comportamento de pagar tributos é um dever jurídico de solidariedade; é, sobretudo, um dever fundamental.

Conclui-se que o tributo com característica extrafiscal é um mecanismo eficaz de indução de comportamentos com vistas à proteção do meio ambiente.

Assegura Luís Eduardo Schoueri:

---

<sup>27</sup> SCHOEURI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97.

O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurado a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito<sup>28</sup>.

Dispõe o art. 225 da Constituição Federal que é dever não só do Estado, mas de toda a coletividade defender e preservar o meio ambiente. O meio ambiente é um direito fundamental e o princípio da solidariedade é um importante instrumento direcionador de políticas ambientais.

Cabe a todos a obrigação de contribuir com as despesas do Estado para a proteção ambiental. É justo que todos contribuam na proporção dos danos causados por suas atividades. O Estado se utiliza das normas indutoras para intervir sobre o domínio econômico e direcionar comportamentos sociais considerados positivos pela sociedade. A atuação estatal ocorre por meio de instrumentos jurídico-tributários.

Assim, o agente econômico pode escolher a prática de um comportamento ambientalmente correto, e beneficiar-se de um incentivo tributário ou adotar um comportamento e não fruir de nenhum incentivo.

O princípio da solidariedade tributária visa impedir que o agente econômico escolha um caminho diverso do pretendido pela norma jurídica tributária, adotando uma consciência de preservação do meio ambiente. Tal princípio pode restringir a escolha do agente econômico, ou seja, pode reduzir sua vontade, de modo a direcioná-la à adoção de um comportamento desejável.

O princípio da solidariedade reforça o art. 225 da Constituição Federal, no sentido de que é dever de toda coletividade promover a defesa e a promoção do meio ambiente. É importante que os indivíduos tenham a consciência de que suas condutas refletem no meio ambiente. Assim, a educação tributária ambiental é um importante instrumento na conscientização ambiental e na mudança de comportamento a garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A partir do princípio da capacidade contributiva é possível a promoção da solidariedade na tributação ambiental. Note-se que o tri-

---

<sup>28</sup> SCHOEURI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

buto extrafiscal não deve se sobrepor aos limites constitucionais, ao poder de tributar. Sendo assim, a extrafiscalidade não é alheia ao princípio da capacidade contributiva.

Os instrumentos jurídico-tributários podem ser mecanismos de intervenção estatal no domínio econômico. O tributo pode ser visto como instrumento de indução de comportamentos ambientalmente corretos. O emprego de instrumentos jurídico-tributários pode induzir comportamentos sociais, como por exemplo, os voltados ao meio ambiente, com o aumento tributário das práticas mais lesivas e de difícil reparação.

O tributo com teor extrafiscal não pode infringir os princípios constitucionais. Assim, as normas instituidoras de tributos extrafiscais devem buscar respaldo constitucional, respeitando sempre os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, do mínimo vital e a da vedação ao não confisco.

Como visto, as normas tributárias indutoras são um instrumento jurídico apto a direcionar comportamentos sociais e justificam a intervenção do Estado no domínio econômico através do emprego de instrumentos jurídico-tributários, objetivando a preservação do meio ambiente e, consequentemente, a consciência ambiental.

A conduta adotada pelo indivíduo reflete no meio ambiente. A educação tributária ambiental revigora o princípio constitucional da solidariedade na busca do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Diante de tais considerações, é certo afirmar que as questões ambientais estão relacionadas com as questões econômicas e sociais, e que a efetividade da proteção ambiental depende do Estado e da sociedade.

O Estado encontra na extrafiscalidade tributária uma maneira de aliar o desenvolvimento econômico e a defesa do meio ambiente, tendo em vista que Constituição Federal objetiva o desenvolvimento sustentável.

---

## VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

Importante o conhecimento da função do tributo além da mera arrecadação fiscal. Infere-se que os instrumentos jurídico-tributários podem ser usados como mecanismos de intervenção estatal no domínio econômico.

Sustentou-se o emprego da tributação motivada na extrafiscalidade, que demonstra a essencialidade dos recursos financeiros não

apenas para a manutenção do Estado, mas para o exercício de suas atividades na promoção do bem-estar da sociedade.

Foram delineados os aspectos conceituais da extrafiscalidade, com fundamentos doutrinários. Destacou-se que a tributação deve ser exercida em total respeito aos princípios constitucionais, como por exemplo, o da preservação do meio ambiente.

Foi analisada a viabilidade dos instrumentos jurídico-tributários na indução de comportamentos sociais voltados ao meio ambiente, as chamadas normas indutoras. A tributação por indução, que objetiva direcionar comportamentos sociais, mostra-se mais atraente do que a tributação por direção (comandos imperativos).

Também foram analisados os instrumentos jurídico-tributários aptos a promoverem a extrafiscalidade, como a majoração de alíquotas para desestimular uma atividade nociva ou a redução da base de cálculo para incentivar um comportamento.

A tributação ambiental vem sendo identificada como relação entre tributação e preservação do meio ambiente. Os instrumentos tributários são fundamentais na indução de comportamentos voltados à proteção do meio ambiente, bem como para financiar os gastos do Estado na execução de políticas ambientais. O tributo com valor extrafiscal é capaz de orientar comportamentos sociais, direcionando-os na proteção do meio ambiente, mas a extrafiscalidade jamais o exime do aspecto fiscal. Em suma, foi visto que as questões ambientais estão relacionadas com as questões econômicas e sociais, e que a proteção ambiental depende do trabalho conjunto do Estado e da sociedade.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de direito público*, n. 93, 1990.
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil*. Direito tributário ambiental (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. A função do tributo nas ordens econômica, social e política, in *Revista da Faculdade de Direito*, Fortaleza, 1987.
- MACHADO, Hugo de Brito. "Função do Tributo", in *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MARINS, James e TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade Socioambiental. In *Revista tributária e de finanças públicas*, v. 18, n. 90, 2010. p. 73-123.
- MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte*. A defesa do contribuinte no direito brasileiro. São Paulo: IOB, 2002.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários*. Direito tributário ambiental (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.
- SCHOEURI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

# VIII

## Reengenharia do federalismo

*Reengineering of the federalism*

**Dircêo Torrecillas Ramos\***

**RESUMO:** Trata-se de um ajuste da forma de Estado do Brasil à realidade de uma verdadeira federação. Partindo das competências que devem ser dadas aos entes federativos, respeitando os princípios da União e Não-Centralização que garantem suas autonomias; a autonomia política e administrativa destes e sua importância. Seguem as distorções e propostas relativas às dimensões territoriais; a população desigual quantitativa e socialmente entre os Estados-membros, com atenção à mais carente; requer uma política financeira e tributária, justa, com a redistribuição de recursos-receitas, incentivos, privilégios regionais e estaduais. Os interesses e os detentores de poderes oferecem muitos obstáculos. Estes devem ser superados para as conclusões positivas, viáveis, conforme demonstramos comparativamente. Com a reengenharia as desigualdades serão reduzidas, os recursos serão oferecidos conforme o potencial e o esforço, mas exigem controle.

**ABSTRACT:** It is an adjustment of the form of State of the Brazil to the reality of a true federation. Based on the competencies that should be given to federative entities, respecting the principles of Union and Non-Centralization that guarantee their autonomy; their political and administrative autonomy and their importance. Follow the distortions and proposals related to territorial dimensions; the quantitatively and socially unequal population among Member States, with attention to the neediest; it requires a fair financial and tax policy, with the redistribution of resources-revenues, incentives, regional and state privileges. Interests and power holders offer many obstacles. These must be overcome for positive, viable conclusions, as we demonstrate comparatively. With reengineering, inequalities will be reduced, resources will be offered according to potential and effort, but they require control.

**PALAVRAS-CHAVE:** Federação, Assimetrias, Desigualdades, Equilíbrio, Reengenharia, Competências, Dimensões, População, Riquezas, Controle

---

\* Mestre, Doutor e Livre-Docente pela USP, Professor de Direito Constitucional, Correspondent of the Center for the Study of Federalism – Philadelphia USA, Membro do Instituto Federalista, Membro da APLJ – Academia Paulista de Letras Jurídicas, Membro do IBEDAFT – Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro, Tributário, Membro do IASP – Instituto dos Advogados de São Paulo. E-mail: dirceo@uol.com.br

**KEYWORDS:** Federation, Asymmetries, Inequalities, Balance, Reengineering, Competencies, Dimensions, Population, Wealth, Control

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. Objeto. 3. Competências. 4. Municípios. 5. Dimensões. 6. População e População carente. 7. Redistribution de recursos-receitas, incentivos, privilégios regionais e estaduais. 8. Obstáculos. 9. Conclusões. 10. Bibliografia

## **1. INTRODUÇÃO**

---

O Estado Federal apresenta-se de formas diferenciadas, conforme a realidade de cada país que o adota, mas sempre seguindo uma essência que o caracteriza. Deve obediência aos princípios de União e Não-centralização para garantir a autonomia de seus entes.

As desigualdades, chamadas assimetrias ocorrem *“de facto”* diferentes e impõem-se uma assimetria de direito para corrigi-las. Exigem compreensão, renúncia, cooperação, esforço de todos os participantes. Podem ser temporárias ou permanentes para solucionar questões ou acomodar divergências, o que significa a unidade na diversidade. Órgãos intergovernamentais devem ser criados para esse fim.

O Brasil, diferentemente do Iraque, da Nigéria, da Índia, da Bósnia e Herzegovina, que incluem distintos idiomas, etnias, raças, religiões, nacionalidades, apresenta questões de competências, dimensões, população, riquezas entre os componentes desta associação de Estados e traz alguns obstáculos aos acertos desejados, além de oferecer autonomia aos Municípios.

A federação surge do Império centralizado, mantendo instituições deste e sem considerar adequadamente a realidade política, administrativa, econômica, social e fiscal. Como resultado a estrutura e as emendas equivalem a remendos naquilo que nasceu viciado ou errado, atendendo influências e os interesses menos recomendados.

Há necessidade de mudar e partir das realidades para a construção do verdadeiro federalismo. É uma reengenharia.

Adicionamos nesta introdução a análise do federalismo assimétrico, publicada na Espanha, por pertinência com o tema que vamos desenvolver e apresentar conclusões.

O Professor Francisco Rubio Llorente, diretor da Revista Española de Derecho Constitucional, determinou a análise de minha obra *“O Federalismo Assimétrico”*, o que foi realizado pelo Professor Francisco Caamaño e publicada no número 55, Año 19, Enero/Abril, 1999.

O interesse do elevado Professor, Rubio Llorente e a análise do Professor Caamaño foram combustíveis para estudos e artigos posteriores, também apresentados e publicados na “*Table Ronde*” e no “*Annuaire International de Justice Constitutionnelle*”, sob a direção do Professor Louis Favoreu.

Análise acrescenta ao título, “*La imposible renuncia al equilibrio*”, destaca:

Indudablemente, este último dato es suficiente, por sí solo, para suscitar la curiosidad del lector español sobre el libro del Professor Dircêo Torrecillas Ramos y cuyo título es, precisamente “O federalismo assimétrico”. Un libro de incuestionable utilidad, en el que se encuentran informaciones y análisis fundamentales para cualquier acercamiento a este concepto: desde su origen y realidad en el Derecho Comparado – incluido el caso español – hasta un examen de los pros y contras del modelo.

[...]

Esta configuración de los Estados políticamente descentralizados nos ofrece, como primer interrogante de fondo, la duda sobre su propia viabilidad. Sabemos, y no mucho, acerca de algunos de los problemas que está suscitando y hemos individualizado algunas de las dinámicas centrífugas que lo animan. Contamos también con algunas soluciones institucionales capaces de reorientar las tendencias excesivas al desequilibrio y, en este sentido, el Professor Torrecillas Ramos, nos ilustra con detalle sobre las particulares soluciones alcanzadas en cada país, analizando cuidadosamente aquellas fórmulas generadoras de asimetría que, sin embargo, resultaron funcionales para la lógica conjunta del sistema: los modos de representación y participación de los Estados miembros en la formación de la voluntad federal (y de nuevo aquí podremos comprobar la alarmante disfuncionalidad de nuestro Senado), las instituciones intergubernamentales nacidas al servicio de los procesos de federalismo ejecutivo (una vía prácticamente inexplorada en España)

[...]

Incluso, se han hecho agudos diagnósticos sobre los peligros de la simetría en determinados contextos geográficos, pues, el reforzamiento excesivo del poder federal puede ocasionar una “crisis de sobrecarga” – recibir más demandas de las que pue-

den ser atendidas – como el agudamente efectuado por el nci-tado autor em relación con su país, Brasil. Tenemos en conse-cuencia, ciertas informaciones sobre los primeros pasos de es-te modelo y, acaso, una primera hipótesis de trabajo: el futuro del federalismo asimétrico como potencial fórmula de articu-lación del poder sobre un determinado territorio, pasa inexcu-sablemente por el equilibrio. El imprescindible equilibrio de lo desigual. Si, como concluye nuestro autor con cita de M. Ste-vens (3), “la desproporción de fuerzas entre los miembros de una federación lleva a la desintegración de la asociación o a la subordinación de los miembros menores a los mayores”<sup>1</sup> harán falta muchos alquimistas para alcanzar esa fórmula magistral<sup>2</sup>.

## 2. OBJETO

---

O objeto do Estado é o bem comum de um povo situado em de-terminado território<sup>3</sup>. Do Estado Federal é a liberdade, o bom governo e a paz: a limitação do poder pela divisão das competências entre a União, os Estados-Membros e os Municípios; a aproximação entre governantes e governados o que significa mais democracia; como corolário temos a paz<sup>4</sup>.

BOBBIO dizia, como no fim da guerra: “*federar-se ou perecer*”. Era o caminho para a unidade por meio da convergência voluntária de todos os Estados. Eram afirmações acerca “*Das guerras tradicionais à ameaça de extermínio atômico*”, na busca da paz<sup>5</sup>.

Para a realização do objeto, devemos considerar, de todos os en-tes da federação, as competências, as dimensões, a população e a popu-lação carente, as riquezas quanto ao potencial e o esforço para produzir e arrecadar.

---

<sup>1</sup> STEVENS, R. Michael: “Asymmetrical Federalism: The federal principle and the survival of the small republic” *The journal of federalism*, The Center for the study of Federal-ism, vol. 7, núm. 4, fall 1977, p. 178.

<sup>2</sup> CAAMAÑO, Francisco. “Federalismo Asimétrico”: La Imposible renuncia al Equilibrio (Dirceo TORRECILLAS RAMOS), *Revista española de derecho constitucional* n. 55, año 19, Enero/Abril 1999, pp. 359 a 363.

<sup>3</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*, pp. 102 ss e 118.

<sup>4</sup> ELASAR, Daniel J. *Exploring federalism*, p. 95; TORRECILLAS RAMOS, Dirceo. *O federa-lismo assimétrico*, pp. 33/34.

<sup>5</sup> BOBBIO, Norberto. *El tercero ausente*, pp. 288-9.

Envolve um estudo da geopolítica, da geoeconomia, do federalismo social, do federalismo tributário, fiscal e financeiro, das diferenças e desigualdades, para tratarmos, assimetricamente, os Estados e Regiões, assimétricos, na medida de suas assimetrias. Há o reconhecimento das dificuldades naturais, permanentes ou transitórias, mas impõe-se a meritocracia pelo esforço e superação.

### **3. COMPETÊNCIAS**

---

**ESTADO FEDERAL POR AGREGAÇÃO E POR SEGREGAÇÃO.** Em 4 de julho de 1776, as 13 colônias da América do Norte conseguem a independência. Transformam-se em Estados soberanos. Em 1781, procurando a segurança externa e interna, realizam o pacto confederal chamado de “*Artigos da Confederação*” com a denominação do Congresso de: “*Os Estados Unidos Reunidos em Congresso*”<sup>6</sup>.

A Confederação americana permaneceu até 1787, quando os Estados soberanos abdicaram cada um de sua soberania para formar um novo, o Estado Federal. Por um lado pode-se dizer de um fracasso da confederação como causa da transformação. O mais sensato será dizer que a confederação cumpriu os seus objetivos. Com o tempo “*os artigos da confederação*” eram insuficientes para metas maiores. Havia necessidade de modificações nesses “*artigos*” e para isso reuniram-se em assembleia. Havia por outro lado, a necessidade de artigos dirigidos à população ao lado daqueles dirigidos aos Estados, que como mencionamos, eram insuficientes. Estas parecem ser as verdadeiras causas, que após amplo debate fazem surgir o novo Estado Federal.

A formação do Estado Federal por agregação ocorre quando Estados que preeexistiam reúnem-se, associam-se. O Estado Federal surge posteriormente com a reunião, agregação de tais Estados<sup>7</sup>. Estes já possuíam suas organizações soberanas, cedem suas soberanias como último ato soberano e resistem melhor às tendências centralizadoras.

Os entes políticos nos sistemas federais podem agir unilateralmente com alto grau de autonomia das áreas constitucionalmente abertas a eles em vários graus ou em oposição à política nacional, porque

---

<sup>6</sup> PEREIRA MENAUT, Antonio Carlos. *Teoria constitucional*, p. 66. DALLARI, *Elementos*, p. 257. TORRECILLAS RAMOS, Dircêo. *A federalização das novas comunidades*. A questão da soberania. P. 114. COLLEY, Thomas. *Princípios gerais do direito constitucional*, pp. 12 a 14

<sup>7</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*, p. 45.

possuem, efetivamente, poderes irrevogáveis. Os poderes implícitos da União devem ser respeitados, sua competência quanto ao interesse federal é indubitável, mas a cautela é necessária porque como afirma Bernard Schwartz<sup>8</sup>:

Os Estados e a Nação são concebidos como rivais iguais e, a menos que haja uma delimitação rígida de suas competências, teme-se que a própria União sofra uma ruptura em decorrência de sua rivalidade. Isto é verdadeiro especialmente no que se refere à expansão da autoridade federal. Os poderes reservados aos estados precisam ser preservados zelosamente para não serem tragados pelo governo de Washington.

Uma interpretação mais ampla ou mais restrita poderá avançar nas competências dos Estados. Estes são os sócios da federação e devem ceder poucos e necessários poderes à União.

A formação do Estado Federal por segregação é o resultado da descentralização do Estado Unitário a nível tal que forma Estados a ele “*subpostos*”. Esta hipótese ocorre por necessidades políticas ou de eficiência, para acomodar divergências, desigualdades ou para atingir o seu objeto.

O Brasil, após a queda da monarquia em 1889, transformou-se de unitário em um Estado Federal, republicano, presidencialista. Ocorre que, embora formalmente tenha adotado uma estrutura constitucional federal, manteve uma legislação e prática unitária. Tem sua formação por segregação e suas províncias não tinham organizações de Estados soberanos como a América do Norte. É uma situação com reflexos na autonomia, nas competências e ao lado dos demais temas aqui propostos requer a reengenharia do Estado Federal.

A Federação Brasileira tem natureza centrífuga, isto é, formou-se por meio de fragmentação do Estado Unitário (Império) num movimento de dentro para fora, resultando em um maior grau de centralização. É o oposto do que ocorreu nos Estados Unidos, onde a Federação foi formada por meio de agregação de Estados soberanos num movimento de fora para dentro, resultando em uma Federação centrípeta com menor

---

<sup>8</sup> SCHWARTZ, Bernard. *O federalismo norte-americano atual*, p. 26.

grau de centralização. Por isso, a competência remanescente dos Estados encontra-se esvaziada.<sup>9</sup>

Temos uma natureza centrífuga com déficit de competências dos sócios de federação.

Acrescente-se às excessivas competências da União e as dos Municípios: *"Em termos jurídicos não é possível à União ou aos Estados, sob pena de constitucionalidade, invadir a esfera de competências legislativa dos Municípios"*<sup>10</sup>

## 4. MUNICÍPIOS

---

Não poderemos olvidar os Municípios. Temos uma federação de Estados, com o reconhecimento da autonomia Municipal. Nestes entes estão ausentes o Senado e o Poder Judiciário. Evita-se uma federação com muitos núcleos de poder a gerar conflitos já criticados em tese. Como os serviços públicos estão em seus territórios: saúde, educação, habitação, mobilidade, transportes, segurança, etc., a eles devemos dar autonomia e recursos.

Tarefas e recursos devem ser dados com equilíbrio para todos os entes da federação, mas como diz Ellis Katz o controle segue o dólar<sup>11</sup>. Todos os interessados têm o direito e o dever de fiscalizar a boa aplicação dos valores aos quais pertencem.

Deve haver o fortalecimento dos Municípios, embora exija a redução de 5.695 para 3.000 eliminando-se aqueles que não preencham os requisitos.

## 5. DIMENSÕES

---

Ao tratar das dimensões, Montesquieu esclarecia:

Se uma república é pequena, ela é destruída por uma força estrangeira, se é grande, destrói-se por um vício interno.

[...]

Assim há grandes indícios de que os homens teriam sido obrigados a viver sempre sob o governo de um só, se não tivessem

---

<sup>9</sup> HARADA, Kiyoshi. Competência administrativa e competência legislativa, in *Temas contemporâneos de direito público*, p. 19.

<sup>10</sup> Ibid. p. 20.

<sup>11</sup> KATZ, Ellis. Thinking about federalism, Palestra na Apamagis, 20/8/1997, paper, p. 6.

imaginado um tipo de constituição que possui todas as vantagens, internas de governo republicano e a força externa de monarquia. Refiro-me à república federativa. Esta forma de governo é uma convenção pela qual vários corpos políticos consentem em tornar-se cidadãos de um Estado maior que querem formar. É uma sociedade de sociedades que dela fazem uma nova, que pode ser aumentada pela união de novos associados<sup>12</sup>.

Foi com o próprio Montesquieu que Hamilton<sup>13</sup> espancou os argumentos dos oponentes do Plano federalista republicano, que com grande assiduidade citavam e faziam circular observações, do francês, como fundamento contra as novas ideias. Diziam os oponentes citando o Barão “da Brede” que havia necessidade de uma território pequeno para um governo republicano. Hamilton rebatia afirmando que esses oponentes pareciam não terem sido avisados dos sentimentos que esse grande homem expressou em outra parte de seu trabalho e nem da advertência para as consequências dos princípios que eles subscreveram.

Massimo Luciani lembra as lições de Platão<sup>14</sup>, pelas quais o Estado não deve ser pequeno ou grande, mas conservar uma justa medida e seja uno, para apresentar em seguida a opção federalista como resposta ao problema da dimensão do Estado<sup>15</sup>.

BRASIL. Loewenstein nos dá como exemplo de um imenso território que desencorajava soluções unitárias e após a queda da monarquia em 1889, transformou-se de unitário em um Estado Federal<sup>16</sup>.

Embora seja uma forma de Estado apenas formal, na realidade o Brasil tem esse imenso território. Além disso os Estados-Membros são desproporcionais e merecem um redimensionamento.

Temos como exemplo, a Índia. Este País, para reduzir as desigualdades, territoriais e populacionais, eliminou territórios federais, modificou fronteiras, reestruturou o seu território em base linguística.

Entre nós poderemos citar o Amazonas e o Pará em comparação com os ex-territórios de Roraima, Amapá, Acre e Rondônia, com os quais fazem limites.

---

<sup>12</sup> MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat. *O espírito das leis*, Livro nono, Capítulo I.

<sup>13</sup> HAMILTON, Alexander. *The federalist*, nº 9.

<sup>14</sup> PLATÃO. *A república*, Livro IV, 433, c.

<sup>15</sup> LUCIANI, Massimo. *Federalismo e subsidiarietà, prolegomini ad ogni futura democrazia?*

<sup>16</sup> LOEWENSTEIN, Karl. *Political power and the governmental process*, p. 287.

Devemos lembrar que esses Estados maiores, citados, têm seus problemas de distâncias, comunicação por rios e população pequena, embora possuam riquezas. Devem ser considerados na busca do equilíbrio econômico, político e social.

A reestruturação dar-se-ia com o aumento das dimensões dos pequenos, sem a criação de novos Estados que acrescentariam governos, secretarias, deputados federais, estaduais e senadores, etc., inchando, ainda mais, a máquina estatal, já insuportável<sup>17</sup>. Resultaria, assim, respeitados, também, o meio-ambiente, o ecossistema, as populações indígenas, na maior fiscalização, exploração econômica de suas riquezas, recursos fiscais, empregos, enfim a publicidade e eficiência, como exigência do artigo 37 de nossa Lei Maior.

Diante do exposto devemos dizer com Paulo Hartung: promover a “refundação do Brasil”, a “reinvenção democrático-republicana”, “reconstruir nossa máquina governativa”<sup>18</sup>.

## 6. POPULAÇÃO E POPULAÇÃO CARENTE

---

Verificamos anteriormente que as desigualdades populacionais podem ser diminuídas pela reestruturação das dimensões territoriais. Exemplificamos com a Índia, onde há uma diferença enorme a favor de UTTAR PRADESH 204.2 milhões, BIHAR 99.02 milhões, de uma população total de 1.339 bilhão de habitantes, com dados de 2012.

No Brasil, os Estados de grandes dimensões têm populações pequenas. Por outro lado, comparamos São Paulo com 46 milhões e Roraima com 576.000 de habitantes. A grande diferença repercute, onde não há meios, instrumentos, de equilíbrio, econômico, na força política, na produção, na arrecadação tributária. O Brasil adota o sistema representativo proporcional, evita o domínio político das Regiões Sul e Sudeste, mais populosas, mas gera o domínio, desequilíbrio, a favor do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nas duas Casas do Congresso, com o mínimo de 8 e máximo de 70 Deputados, e, 3 Senadores paritariamente. Exige correções para que as regiões mais populosas sejam majoritárias na Câmara e as demais no Senado revisor.

---

<sup>17</sup> SILVA MARTINS, Ives Gandra. Uma federação deformada. *Folha de São Paulo*, 10 de agosto de 1997: A ditadura dos burocratas. *O Estado de São Paulo*, 30 de julho de 2017, A2 *Espaço Aberto*. Sobre a federação inchada e a corrupção.

<sup>18</sup> HARTUNG, Paulo. A reforma do Estado e a refundação do Brasil. *O Estado de São Paulo*, 3 de dezembro de 2019, A2 *Espaço Aberto*.

O estudo requer o exame da população, mas também, dos serviços públicos a serem oferecidos e principalmente à população carente. A População traz benefícios e junto chegam os custos dos serviços a serem prestados. São Paulo tem 1.1 milhão na extrema pobreza, representam 2 (duas) vezes o povo total de Roraima, sem contar os demais que não estão na extrema, mas são carentes.

## **7. REDISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS – RECEITAS, INCENTIVOS E PRIVILÉGIOS REGIONAIS E ESTADUAIS**

---

Será que o direito financeiro é um direito social?

Sob certo prisma, o direito financeiro estuda o modo através do qual o Estado arrecada, reparte, gasta e se endivida, e como tudo isso é organizado e controlado, com vista a alcançar os objetivos constitucionais. Onde entra o social nessas relações?

[...]

Isto pode se dar de diversas formas, seja através de normas tributárias, reguladas pelo direito tributário, seja através de normas que disciplinam a venda do patrimônio público, tais como os royalties pela exploração de recursos naturais não renováveis, seja em razão de privatização de atividades e bens públicos<sup>19</sup>.

Sem a análise dos objetivos torna-se apenas uma disciplina instrumental que pode ser usada para qualquer finalidade, inclusive as mais escusas...

...Todavia quando esses instrumentos forem usados apenas como instrumento de privilegiamento de grupos ou pessoas o direito financeiro cumprirá o papel de dominação em prol destes e contra a sociedade.

Em razão desta distinção é que se torna importante estudar não só os instrumentos financeiros, mas também o objetivo de seu uso. Isso gera toda a diferença analítica, pois transmuda o direito financeiro de um instrumento social para um instrumento de dominação oligárquica<sup>20</sup>.

Em País de rios poluídos, onde 40% da população não possuem sanitários, evidentemente, há de ter uma forma de estado cooperativa,

---

<sup>19</sup> SCAFF, Fernando Facury. Direito financeiro como um direito social, *in Direito público, estudos em homenagem ao Professor Kiyoshi Harada*, p. 212.

<sup>20</sup> Ibid p. 226.

assimétrica, para atender, corrigir, diminuir as desigualdades sociais, garantindo uma vida digna. Esta forma deve ser justa, dirigida ao bem comum do indivíduo e da sociedade e não aos interesses particulares, políticos, de quem tem a influência e poder.

O critério pressupõe o conhecimento das competências, dos territórios ocupados e seu potencial econômico, de arrecadação fiscal e os esforços dos entes locais para a realização. Existem as dificuldades naturais maiores ou menores, superáveis ou não. Aqui assumem os órgãos públicos com redistribuição de recursos-receitas, incentivos e privilégios Regionais e Estaduais. Não devem ser oferecidos aleatoriamente. A meritocracia evidencia-se com a análise do potencial para produzir e arrecadar e o esforço realizado para tanto.

Podemos exemplificar com a Suíça:<sup>21</sup>

Uma das preocupações da assimetria é com o equilíbrio entre assimetria natural e a igualização artificial, de modo que os Cantões possam beneficiar-se um do outro sem dificultar um ou outro. O problema da igualização é financeiro. Há metas para igualização financeira e a igualdade financeira tem de permitir a todos os Cantões, cumprir suas tarefas sem impor um muito pesado encargo aos seus cidadãos<sup>22</sup>.

Leva em consideração a capacidade de recursos próprios, os gastos requeridos e os esforços para explorar o potencial a fim de arrecadar receita própria. Deve haver um parâmetro para avaliar-se os recursos, as necessidades e os esforços.

Os subsídios federais são concedidos para as regiões montanhosas, atender a indústria de relógios relativamente às dificuldades de transporte para os cantões alpinos. Leva-se em conta a dosagem dos subsídios de acordo com a força financeira dos cantões.

Em muitos casos o sistema favorecia, ao contrário do pretendido, os cantões mais ricos. Isto porque subvenções dadas, vinculadas a um investimento, eram parciais. O Cantão mais fraco não possuía recursos para os custos residuais. Por exemplo, para uma tarefa definida a Confederação fornecia 1/3 e o Cantão deveria suportar 2/3 das despesas residuais. Outros elementos de igualização eram as tarefas dadas

---

<sup>21</sup> SCHMITT, Nicolas. Financial equalization in Switzerland...Is asymmetry without compensation the death of federalism? P. 1 e ss. TORRECILLAS RAMOS, Dircêo. *O federalismo assimétrico* pp. 106-120.

<sup>22</sup> TORRECILLAS RAMOS, Dircêo. *O federalismo assimétrico*, pp. 106 a 120

aos Cantões como: universidades, hospitais universitários, organizações internacionais e devido à situações geográficas a proteção de florestas, proteção contra avalanches ou tempestades, infraestrutura rodoviária de importância internacional, aeroportos internacionais, etc. Eram tarefas produtoras de receitas, compensações e empregos.

São muitos os meios para reduzir as desigualdades, mas sempre considerando o potencial geográfico, econômico e o esforço para produzir e arrecadar e com muito controle.

## **8. OBSTÁCULOS**

---

Classe política

Vontade política

Muitos interesses particulares

Estatais e ONGs

Corrupção

Superfaturamentos

Privilégios Regionais e Estaduais

Redução de Ministérios

Redução de senadores

Redução de Deputados Federais e Estaduais

Redução de Vereadores

Redução de mandatos

Suplentes - eliminar

Proibir parlamentares de ocupar outros cargos – principalmente em outro poder

Reducir municípios

Reducir pessoal

Distrito Federal = Unidade Administrativa

Territórios sem condições retornam ou ampliam

Seca

Orçamento parlamentar

Candidaturas independentes

Representação: NO, NE, CO = maioria nas duas casas

Sistema eleitoral – Partidário

Fundo partidário

ETC.

## 9. CONCLUSÕES

---

Evidentemente estamos tratando do “*dever ser*” na busca dos objetivos do bem comum e não do que ocorre na prática brasileira para servir detentores do poder e interesses particulares.

Quando Montesquieu referia-se à Confederação esta, ainda, era sinônimo de Federação e, para ele, composta de Estados e não de Municípios com muitos núcleos de poder em conflito.

Ao falarmos de equilíbrio será para distribuição e redistribuição de recursos, incentivos, aos componentes da federação, proporcionalmente às tarefas, serviços públicos, para evitar a crise de sobrecarga, ou seja, mais obrigações dos que verbas.

Importante a cooperação, a subsidiariedade, a compreensão, a renúncia, mas também o esforço para o ente explorar seu potencial, a meritocracia e o controle da boa aplicação dos recursos próprios e dos recebidos dos demais entes, através da União.

O conhecimento do território brasileiro, de seus Estados-Membros, suas condições geográficas, suas populações e carências, suas riquezas, seu potencial para produzir, arrecadar, seus esforços, e seus erros são os precedentes para a reengenharia do federalismo. A partir daí determina-se as competências, política, administrativa e judiciária para os Estados-Membros, para os Municípios e para a União, a ordem financeira e tributária de acordo com a realidade de cada um e do todo, a redistribuição dos recursos. Nunca antes da ciência do que se pretende regulamentar.

Com o conhecimento de todos os aspectos mencionados, dos Estados e Regiões, poder-se-á realizar os objetos do Estado Federal de liberdade, bom governo e paz, através de uma ordem financeira e tributária justa e, como corolário, animadora.

Citamos diversos países, no estudo comparado, demonstrando a viabilidade de soluções de muitos dos nossos problemas, com as devidas adaptações às nossas realidades.

## 10. BIBLIOGRAFIA

---

- BOBBIO, Norberto. *El tercero ausente*, trad. Pepa Linhares. Madrid: Ediciones Cátedra S.A., 1997. 309 pp.
- CAAMAÑO, Francisco. “Federalismo Asimétrico”: La Imposible renuncia al equilibrio, *Revista española de derecho constitucional* n. 55, año 19, Enero/Abril, 1999,

- Direção Francisco Rubio Llorente, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1999, 401 pp.
- COLLEY, Thomas. *Princípios gerais do direito constitucional*, trad. Alcides Cruz. 2<sup>a</sup> ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982 (1909). 304 pp.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 307 pp.
- ELASAR, Daniel J. *Exploring federalism*. Alabama: The University of Alabama Press, 1987. 335 pp.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 22<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 1995. 322 pp.
- HAMILTON, Alexander. MADISON, James and JAY, John. *The federalist*. Middletown: Wesleyan University Press, 1961. 672 pp.
- HARADA, Kiyoshi. Competência administrativa e competência legislativa, in *Temas contemporâneos de direito público*, estudos em homenagem ao Professor Kiyoshi Harada, Pembroke Collins, FL, 2022, 609 pp.
- HARTUNG, Paulo. A reforma do Estado e a refundação do Brasil. *O Estado de São Paulo*, 3 de dezembro de 2019, A2 Espaço Aberto.
- KATZ, Ellis. Palestra na Apamagis "Thinking about federalism", 20/8/1997, paper, 6 pp.
- LOEWENSTEIN, Karl. *Political power and the governmental process*. Chicago: Phoenix Books, 1965. 469 pp.
- LUCIANI, Massimo. *Federalismo e subsidiariedade, prolegomini ad ogni futura democrazia?* (Versione provisória), 1995. 23 pp.
- MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat. *O espírito das leis*, trad. Fernando Henrique Cardoso e Leônicio Martins Rodrigues. Brasília: Ed. Universidade Brasília, 1982. 712 pp.
- PEREIRA MENAUT, Antonio Carlos. *Teoria constitucional*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica Conosur Ltda., 1998. 590 pp.
- PLATÃO. *A república*, trad. Maria Helena Rocha Pereira, 5<sup>a</sup> ed., Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1987. 513 pp.
- SCAFF, Fernando Facury. Direito financeiro como um direito social, in *Temas contemporâneos de direito público*, estudos em homenagem ao Professor Kiyoshi Harada, Pembroke Collins, FL, 2022, 609 pp.
- SCHWARTZ, Bernard. *O federalismo norte-americano atual*, trad. Elcio Cerqueira, Rio de Janeiro: Ed. Forense Universitária, 1984. 77 pp.
- SCHMITT, Nicolas. Financial equalization in Switzerland...Is asymmetry without compensation the death of federalism? (Switzerland). Prepared for Presentation at the XVI<sup>th</sup> World Congress of the International Political Science Association - IP- SA, Berlin, August 21-25, 1984.
- SILVA MARTINS, Ives Gandra. Uma federação deformada. *Folha de São Paulo*, 10 de agosto de 1997: A ditadura dos burocratas. *O Estado de São Paulo*, 30 de julho de 2017, A2, Espaço Aberto. Sobre a federação inchada e a corrupção.

- STEVENS, R. Michael: "Asymmetrical federalism: the federal principle and the survival of the small republic". Philadelphia: *Publius. The Journal of Federalism*, the Center for the study of Federalism, Fall 1997, vol. 7, nº 4, pp. 177-203.
- TORRECILLAS RAMOS, Dircêo. *A Federalização das novas comunidades. A questão da soberania*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 212 pp.
- \_\_\_\_\_. *O federalismo assimétrico*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 234 pp.



## **IX**

# **Horizonte de atuação dos tribunais de contas no contexto da nova LINDB**

**Horizon for the performance of audit courts in the  
context of the new LINDB**

***Doris T. P. C. de Miranda Coutinho\****

**RESUMO:** O presente trabalho se dispõe a examinar a reorientação institucional das Cortes de Contas ante a emergência de novos paradigmas de justificação do agir administrativo, que deram ensejo à normatização de balizas jurídicas à atuação controladora, fundadas na absorção de valores do pragmatismo jurídico, através da Lei Federal nº 13.655/2018. Assim, busca-se, por meio de uma pesquisa bibliográfica, na vertente jurídico-dogmática, explorar os contornos do câmbio de vocação institucional dos órgãos de controle externo no contexto das transformações que remodelaram a ênfase finalística da Administração Pública, dando maior relevo a uma atuação orientada por resultados, em detrimento do esquema formal-burocrático predominante desde a década de 1930. A abordagem normativo-descritiva dos dispositivos acrescentados à LINDB permite inferir implicações relevantes à atividade da administração e do controle públicos.

**ABSTRACT:** This paper aims to examine the institutional reorientations of the Court of Auditors in the face of the emergence of new paradigms for justifying administrative action, which gave rise to the standardization of legal guidelines for controlling activities based on the absorption of values from legal pragmatism, through Federal Law 13.655/2018. Thus, through bibliographic research in the legal-dogmatic field, it seeks to explore the contours of the institutional vocation shift of external control agencies in the context of transformations that reshaped the finalistic emphasis of Public Administration, giving greater prominence to results-oriented actions, to the detriment of the formal-bureaucratic scheme predominant since the 1930s. The normative-descriptive approach of the provisions added to the LINDB allows for inferring relevant implications for the activity of public administration and control.

---

\* Conselheira do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Doutoranda em Direito Constitucional da Facultad de Derecho de La Universidad de Buenos Aires (UBA). Mestre em Prestação Jurisdiccional e Direitos Humanos pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Currículo: <http://lattes.cnpq.br/6847688664119808>. E-mail: doriscoutinho@gmail.com.br

**PALAVRAS-CHAVE:** Administração pública. Mudança institucional. Novos paradigmas administrativos. Eficiência. Tribunal de Contas.

**KEYWORDS:** Public administration. Institutional change. New administrative paradigms. Efficiency. Court of Accounts.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução. 2 A transformação dos paradigmas de justificação do agir administrativo e o câmbio de vocação institucional das cortes de contas. 3 Reforma da lei de introdução ao direito brasileiro e o resgate do diálogo institucional entre a administração pública e os órgãos de controle externo. 4 Conclusão.

## **1. INTRODUÇÃO**

---

Desde a promulgação da Lei nº 13.655/2018, que promoveu alterações relevantes na estrutura da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), visando, segundo a sua própria ementa, a conferir segurança jurídica e eficiência na elaboração e aplicação das normas de Direito Público, as instâncias administrativa, judicial e controladora se viram na difícil missão de incorporar a novas diretrizes e orientações normativas albergadas na lei, o que provocou (e vem provocando) inequívocas remodelações institucionais.

Este artigo procede a um recorte desse cenário para o fim de examinar a reorientação institucional dos Tribunais de Contas diante das inovações trazidas pela Lei nº 13.655, de 2018 na LINDB, ao fixar novas diretrizes legais para o controle das ações administrativas, baseadas na absorção de valores do pragmatismo jurídico, resultante das transformações significativas no paradigma de justificação da Administração Pública no final do século XX.

Até então o modelo burocrático predominante desde a década de 1930 constituía o enfoque principal, que fora substituído – embora não excluído – por um modelo focado na obtenção de resultados, dando maior ênfase à eficiência e efetividade na prestação de serviços públicos. Esse novo modelo é informado por considerações pragmáticas, que visam a alinhar as normas legais com as realidades práticas, e tem implicações relevantes para o papel institucional do Tribunal de Contas. Sob tal panorama, o controle das ações administrativas abandona a perspectiva centrada na avaliação formal de processos, e se volta à consecução analítica do desempenho administrativo, aparelhando-se de modo a perquirir da eficiência, eficácia e economicidade dos resultados produzidos pelo governo.

Destarte, este trabalho irá explorar os contornos dessa mudança na vocação institucional do Tribunal de Contas, examinando os desafios e oportunidades apresentados por esse novo paradigma para o controle das atividades da Administração Pública. Assim, o artigo está organizado em quatro seções, que incluem essa introdução; uma abordagem teórica pressuposta que visa a elucidar a mutação do paradigma de justificação do agir administrativo, culminando na absorção dos valores do pragmatismo jurídico que deram ensejo à publicação da Lei nº 13.655/2018; uma exploração descritivo-normativa dos dispositivos acrescentados, de modo a revelar as possíveis implicações na atividade do controle público e, por fim, as considerações finais.

## **2. A TRANSFORMAÇÃO DOS PARADIGMAS DE JUSTIFICAÇÃO DO AGIR ADMINISTRATIVO E O CÂMBIO DE VOCAÇÃO INSTITUCIONAL DAS CORTES DE CONTAS**

---

As sucessivas transformações sobre o agir governativo exercem inequívoco efeito sobre os instrumentos de controle que se dispõem a avaliá-lo. Como expressão do poder político institucionalizado, a Administração Pública e o seu agir evoluem na medida em que se transformam e se tornam mais complexas as demandas da sociedade, dando ensejo a câmbios vocacionais no que respeita aos organismos responsáveis pelo seu controle. De efeito, o controle formalístico que incidia sobre os processos típicos do modelo racional-burocrático dá lugar, no curso do século XX, à fiscalização pragmática informada pelos resultados que a ação administrativa é capaz de produzir, em benefício da sociedade.

Essa remodelação do controle é consequencial e visa a captar essas mutações que dão nova cara à função administrativa. Destarte, concebem-se instrumentos e metodologias que são capazes de ultrapassar a insuficiência da análise de mera legalidade, dando luz a uma abordagem que busca se amoldar à faceta gerencial da nova Administração Pública, baseada na performance e no planejamento integrado das ações estatais.

Conforme exposto por Saad (2016), o tipo de controle necessário à apreensão da função planejadora não é mais o de estrita legalidade, em cujo empreendimento basta a conferência de eventuais conformidades normativas dos atos administrativos ao ordenamento jurídico ou mesmo a sua adequação contábil e financeira – meramente registral,

portanto. Agora, a aferição a ser feita volta-se ao desempenho da administração pública no exercício de um “planejamento integrado” (SAAD, 2016, p. 63).

Não se deve hostilizar o controle procedural clássico. À semelhança do exposto por Grau (1998), essa modalidade de controle tradicional, se bem orientado, pode servir de subsídio aos demais controles. Isto porque, por meio do controle de conformidade legal, é possível que se alcance novas práticas referentes à publicização do Estado, tornando-o mais republicano e impessoal. Sem o cumprimento estrito dos comandos legais, abre-se margem às práticas tão combatidas, e tão disseminadas, nos países latino-americanos – o fenômeno do “*rent-seeking*” (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 166), a apropriação da coisa pública por interesses privados escusos e a formação de privilégios antirrepublicanos, alerta Clad (2006).

Por outro lado, embora não se deva combater o controle procedural<sup>1</sup>, é certo que ele possui limitações que, em face das novas condições jus-políticas, orientam a atividade fiscalizatória à sua complementação. A realização de fiscalizações sobre aspectos apenas formais da atividade governativa, como tradicionalmente se faz, em geral não consegue descer à realidade fática, uma vez que se contenta com informações meramente ilustrativas da atuação estatal. Com isso, o órgão fiscalizador arrisca-se a assinalar como regular uma operação que, na prática, mostrou-se irrisória aos interesses sociais ao não gerar efeitos significativos dentro da realidade em que atuou, o que termina por desmoralizá-lo frente à sociedade<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Abrucio, Pedroti e Pó (2010) esclarecem que o formalismo e a rigidez burocrática possuem um papel importante na moralização da atividade estatal na medida em que permitem a separação entre o público e o privado, bem como assumem a meritocracia como critério de seleção dos agentes públicos. Desse modo, os postulados do burocratativismo servem de pilares para o modelo gerencial, completa Pacheco (2010), contanto que suas premissas sejam modernizadas sob uma nova perspectiva, a de resultados e performance das organizações.

<sup>2</sup> A perpetuação desse cenário de incompatibilidade da atuação controladora com a realidade fática desperta críticas e consolida no imaginário popular que este importante órgão fiscalizatório é um tribunal “faz de contas”. Ora, conforme alertado por Cunda (2017) e Coutinho (2020), os órgãos de controle externo, enquanto órgãos de Estado, devem velar pelo erário tomando por consciência não somente a finitude dos recursos públicos como também os efeitos intergeracionais advindo do seu emprego – o que implica a tutela dos interesses antecipados das gerações futuras protegendo-as de eventual malversação de recursos públicos que tenham por potencial a capacidade de geração de danos incontornáveis.

Por conseguinte, Kooiman (2005) destaca que há um enfraquecimento das abordagens de mera subsunção legal, avaliação descriptiva das causas e efeitos e um processo marcado pela linearidade diretiva. Esses expedientes servem aos controles procedimentais tradicionais e que, em regra, ensejam o reforço do burocrativismo<sup>3</sup>, fenômeno que atravessa a atividade pública, acautela Clad (2006), Abrucio, Pedroti e Pó (2010).

Ademais, o controle por resultados se adapta melhor ao “Estado rede” (PACHECO, 2010, p. 190), que opera em parceria com uma gama maior de agentes externos, não estatais, mediante a descentralização da atividade administrativa e a delimitação de metas específicas às atividades atribuídas aos particulares. Nesse modelo, permanece ao Estado a coordenação intragovernamental e a liderança estratégica da rede de colaboradores, que deve atuar para a maximização dos valores públicos, reforçam Goldsmith e Eggers (2006), e a contratualização de resultados, anota Pacheco (2010). Com esse olhar gerencial, o planejamento atua como instrumento de pactuação do Estado junto aos demais agentes, esclarecendo prévia e objetivamente os parâmetros que exigirá alcançar.

Por conseguinte, a avaliação dos resultados afirma-se como um novo modal de atuação dos órgãos de controle, internos e externos, afirmando-se como um “parâmetro estratégico da ação das auditorias” (CLAD, 2006, p. 43). Ao encontro do lecionado por Pacheco (2010), o controle deixa de ser inteiramente voltado aos processos (a legalidade das operações fiscalizadas é um pressuposto necessário, mas não suficiente, para a regularidade da situação avaliada), e passa a ser firmado em torno de resultados. As funções administrativa e controladora reorientam-se à efetiva prestação de serviços à sociedade. Por isso, as insti-

---

<sup>3</sup> Além disso, conforme expõe Santos (2010), o crescimento da burocracia terminou por solapar a retórica. Isto porque, em um Estado legalista-burocrático, presume-se como legítimo a adoção de procedimentos formalmente previstos e inscritos no ordenamento jurídico pelo poder representativo por excelência, o Legislativo, ou mesmo por enfrentar o problema do aperfeiçoamento da atividade administrativa apenas pela perspectiva da especialização do seu quadro orgânico (criação de normas, práticas, prazos; reforço dos órgãos internos com a criação de novos setores orientados a competências específicas; tecnificação dos seus quadros; padronização de procedimentos, entre outras medidas), o que, muitas vezes, não supera o problema da legitimidade, pelo contrário, o reforça. O burocrativismo, portanto, atrofia o diálogo institucional na medida em que desestimula a “fundamentação da legitimidade” (PACHECO, 2018, p. 154) à medida que se convence, e se contenta, em deduzir que a legitimidade advém da mera previsibilidade de sua atuação (e, por isso, recorre à padronização e sistematização de procedimentos).

tuições de controle não podem mais se contentar com o exame da mera formalidade dos atos – e que o produto de tal fiscalização seja tão somente conduzir a administração a regulamentações mais extensas e detalhadas ou novos procedimentos específicos.

Note-se que o desafio lançado à esfera pública, tanto à administração direta quanto às instâncias de controle, se relaciona a transformar a sua concepção institucional, vez que tal mudança opera dentro das funções públicas que lhe são atribuídas pela Constituição, e não apenas o de alterar sua concepção organizacional (essa muito mais simples de resolver porquanto se vincula a aspectos orgânicos). Não se trata apenas de reordenar os setores internos da instituição, arregimentar novos servidores ou alterar o emprego dos recursos financeiros (embora não se negue que as questões orgânicas influenciem e se somem às dificuldades em fazer valer um controle de performance). O desafio que se coloca é bem mais profundo e trabalhoso.

Trata-se de aperfeiçoar o entendimento acerca das possibilidades e do alcance que as atividades administrativas e fiscalizadoras devem adquirir, que envolvem entraves e lições a serem aprendidas sem as quais não haverá uma completa promoção da responsabilização por resultados. Explica Quirós (2006): no plano jurídico, destaca-se a necessidade de i) mudança dos marcos regulatórios em nível constitucional e legal, ii) de modernização da estrutura orçamentária e da atividade governativa; no plano operacional, sobreleva-se i) a demanda pelo desenvolvimento de uma sólida capacidade institucional, ii) a delimitação de metodologias, iii) a capacitação dos agentes administrativos, iv) a coordenação institucional e v) estruturação de processos de avaliação individual<sup>4</sup>.

Sob tal perspectiva de reorientação institucional, o escopo de ação dos organismos de controle é atraído pela necessidade de avaliar o funcionamento real dos programas de ação governamental, mormente

---

<sup>4</sup> Por outro lado, por ser uma mudança estrutural e de uma mentalidade institucional arraigada, que se transmuta em rotinas arraigadas, a sua permuta não deixa de gerar um “choque cultural” (ABRUCIO, PEDROTI e PÓ, 2010, p. 61), de modo que a sua implementação deve se dar gradualmente, alerta Quirós (2006). Bochenek (2008) aponta que o primeiro passo a ser efetuado compreende o mapeamento da situação presente, avaliar os resultados produzidos até então. Somente após, mediante um aperfeiçoamento progressivo das informações abrangidas e da metodologia de análise, deve-se partir a um exame do futuro. Apenas em um terceiro momento, estando presente a cultura da avaliação, é que se deve desenvolver novas estratégias apreciativas, com impactos no monitoramento, recondicionando-o às práticas a serem integradas.

quanto à aderência entre os objetivos e métodos nos quais se baseiam e os resultados que produzem. Ao direcionar a atenção para os resultados das políticas públicas, almeja-se, destarte, identificar o grau de modificação da situação-problema que rendeu ensejo à mobilização do Estado (RAMOS; SCHABACH, 2012). A propósito dessa avaliação, de caráter eminentemente explicativa, Ribeiro e Bliacheriene (2013) assinalam cuidar-se de tarefa cuja realização revela-se mais difícil, visto que envolve a realização de inferências sobre relações causais entre os elementos avaliados, a fim de clarificar a implicação entre métodos e resultados alcançados, mensurados em termos de eficiência, eficácia, efetividade e equidade.<sup>5</sup>

Por isso, é importante criar um “sistema de feedbacks” (SCHINDLER, 2013, p. 21) estruturado em critérios absolutos, relativos e de processo. Os critérios absolutos, segundo Schindler (2013), são referentes aos números que abrangem o esforço total empreendido e os resultados obtidos em termos de esforços (recursos despendidos), performance (produtos auferidos) e abrangência (número de beneficiários). Por essa terminologia, estariam abrangidos os exames de efetividade (impacto) e de eficácia (propósito). Seguindo-se o esquema proposto por Schindler (2013), os critérios relativos informam a proporção entre as unidades do programa. Por isso, a sua mensuração envolve a observância da relação entre os esforços realizados e os produtos objetivos ou as ações e o esforço necessário para a resolução, total ou parcial, do problema. Com essa perspectiva, está incluído o exame de eficiência (produto) e o de desempenho (atividade). Por fim, há os critérios de processo que “buscam identificar e descrever as características, visando a estabelecer uma relação causal para entender o porquê de o programa funcionar ou não” (SCHINDLER, 2013, p. 21). Nesse caso, ao segmentar as unidades constitutivas do programa e dos esforços envolvidos em cada estágio, torna-se possível proceder com o exame de economicidade (recursos).

Esse tipo de avaliação, com efeito, não prescinde da elaboração de parâmetros que permitam mensurar o alcance dos resultados inicialmente pretendidos. Daí falar-se acerca da necessidade da construção de indicadores objetivos que denotem com clareza o nível de concreção das metas. A propósito, segundo Ribeiro e Bliacheriene (2013), os indi-

---

<sup>5</sup> Consoante anotam Ramos e Schabach (2012), o grande desafio dessa operação será o de demonstrar a relação de causa e efeito, ou seja, que os resultados encontrados decorrem dos produtos oferecidos pelo programa.

cadores possuem como potencial: i) a validade, ii) a confiabilidade, iii) a simplicidade, iv) a sensibilidade, v) a desagregabilidade, vi) a economicidade, vii) a estabilidade, viii) a auditabilidade, ix) a publicidade e x) a factibilidade. Todos esses aspectos, em conjunto e desde que bem estruturados, constroem um ambiente propício ao acompanhamento, concorrente (monitoramento) e posterior (avaliação), da atividade pública.

Dessa abordagem, advém de maneira clara que a construção de um ambiente de ampla mensurabilidade é extremamente difícil e, por isso, exige o engajamento dos agentes no aprimoramento constante do seu conhecimento acerca dos problemas tratados, das técnicas utilizadas e das recém surgidas. Trata-se, por isso, de um processo de profundo e ininterrupto “aprendizado organizacional” (GARCIA, 2015a, p. 100).

Quer-se caracterizar com isso que a formação de um ambiente de responsabilidade e de integração das fases sequenciais do agir administrativo – partindo do planejamento à execução, passando pelo monitoramento e posterior exame final das ações tomadas – tem por maior produto não somente os bens e serviços gerados pelas respectivas atividades, como também o desenvolvimento de uma expertise administrativa e uma apropriação intelectual dos agentes quanto às variáveis do processo, lecionam Meressi, Oliveira e Piletti (2018).

Por outro lado, a estruturação de um contexto de estimulação e de acompanhamento orientado a resultados demanda uma continuidade operativa – até porque o desenvolvimento de técnicas de planejamento bem como a apropriação destas pelos agentes envolvidos ocorre de forma progressiva, incremental e não instantânea e definitiva. Por isso, é essencial que se confira importância às atividades de acompanhamento e exame final: “o monitoramento e a avaliação tem um papel [que] diz respeito ao espaço de reflexão crítica e de aprendizado por parte das equipes” (ARMANI, 2009, p. 70). Será por meio destas funções que haverá o aperfeiçoamento da capacidade organizacional de programar de maneira lógica e bem estruturada as suas respectivas ações.

De nada adianta a avaliação de determinado contexto e o apontamento de possíveis melhorias se, em seguida, não houver um acompanhamento das medidas saneadoras, ou mesmo se houve a eventual reincidência das irregularidades. O exame de eficiência deve, necessariamente, compreender um processo integrado no tempo que visa não apenas a propor medidas apropriadas, como também o de fazer valer as

respectivas sugestões – sob pena de ver perpetuar-se as mesmas ocorrências que estão sendo sujeitas a questionamento.

Nessa mudança de perspectiva, traz-se para o processo decisório os agentes externos, os “meta-observadores” (SAAD, 2016, p. 30), cuja função será a de examinar de maneira imparcial as eventuais medidas que trariam melhores resultados. Assim, à luz do preconizado por Saad (2016), a intervenção do controle externo será mais corretivo, marcado pela colaboração e participação construtiva, do que desconstitutivo e/ou punitivo.

O intento é o de construir interinstitucionalmente a descida dos planos abstratos e gerais, finalísticos, das políticas públicas à dimensão concreta, e assim o operar cognitivo dos componentes e atividades a serem seguidas e a avaliação da sua correlação com os propósitos e fins constitucionais passa a ser compartilhado. Esse redimensionamento analítico abre margem à expansão da temporalidade do controle externo, explica Blacheriene (2016): o exame da aptidão dos componentes e das atividades eleitos para concretização dos propósitos e fins visados se dará tanto prévia ou concomitante às respectivas políticas públicas, quanto retroativamente à sua completa execução.

Essa nova incursão também lança efeitos sobre os marcos temporais em que são realizados o exercício do controle externo. Tradicionalmente, as funções controladoras se davam dentro de um ambiente perspectivo (controle posterior, corretivo, *a posteriori*). Mediante a fiscalização posterior da atividade administrativa, os órgãos de controle levantavam informações acerca da administração pública e, ao vislumbrar irregularidades, proceduralizavam as medidas cabíveis para a sua correção, quando possível, e/ou promoviam a sua penalização, quando graves. Com essa dinâmica, enfrentava-se a punição dos responsáveis como a via adequada ao aperfeiçoamento do agir administrativo, na medida em que instaurava um ambiente dissuasório aos malféitos.

No entanto, esse modo de supervisionamento, embora necessário, mostrou-se limitado em impedir a nocividade da má administração pública. Se posterior ao ato viciado, resta ao controle tão somente mapear os potenciais danos e o seu eventual ressarcimento. Ou seja, já terá existido a produção de efeitos deletérios ao interesse público, não raras as vezes irreversíveis.

Assim, o controle externo passou a versar também sobre matérias presentes (controle concomitante, simultâneo, sucessivo, *pari passu*,

*su)* e até mesmo futuras (controle antecedente, prévio, preventivo, *a priori*), sobretudo em face da exigência de um maior planejamento administrativo. Esses momentos de controle (prévio e paralelo) previnem a ocorrência de inconsistências ou, quando já efetuadas, proporcionam aos responsáveis o seu pleno conhecimento, de modo que, se não permitem a sua devida correção, ao menos garantem a menor extensão do dano.

Até então, o controle prévio restringia-se à análise prévia de editais de licitação (art. 113, § 2º, da Lei nº 8.666/1993). Contudo, com o avanço da juridicidade dos direitos fundamentais e os novos marcos dialógicos das políticas públicas, a decisão administrativa passa a ocorrer de maneira pluri-institucional e compartilhada. Nesse contexto, a instituição de controle atua como importante organismo de provocação do agir administrativo, movimentando-o por meio do fornecimento ou da requisição de informações estratégicas. Exemplo dessa dinâmica de insterinstitucionalidade está presente nos Gabinetes de Articulação para a Efetividade da Política de Educação (GAEPE's), que congregam diferentes instituições em fóruns de debate e articulação da política educacional.

Com propósitos similares, o controle sucessivo ocorre simultaneamente à atividade administrativa. Por meio desse acompanhamento, o organismo de controle pode não apenas assegurar à sociedade a viabilidade do agir administrativo como, por ainda estar em execução, propor-lhe recomendações. Nesse desiderato, explica Locken (2014), o sistema de controle adquire um papel orientativo, ultrapassando, pois, aquele papel estritamente sancionador que se dava historicamente.

O agir controlador reconfigura-se, com vistas a reforçar o compromisso da esfera pública com os pactos governamentais assumidos (planos de governo, planos estratégicos, planos plurianuais, programas e projetos, leis de diretrizes orçamentárias, leis orçamentárias anuais e demais dispositivos conformadores das políticas públicas). Contudo, não há uma substituição da discricionariedade administrativa na medida em que restam preservadas as margens decisórias para indicar as ações a serem efetuadas para correção dos desvios, os prazos e os responsáveis pela sua procedimentalização. Por isso, pode-se encontrar nesse modo de atuação uma maior carga cooperativa. Trata-se, sublinha Locken (2014), de uma dinâmica de ação estruturada em torno de um compartilhamento de responsabilidades.

Outrossim, o controle simultâneo também se ajusta melhor ao cenário de ampla conectividade da dinâmica social, bem como de maior litigiosidade dos interesses sociais. Atuar de maneira paralela proporciona maior legitimidade à instituição de controle, por dar aos cidadãos respostas mais rápidas aos problemas públicos. Por conseguinte, por serem mais céleres e próximas às ocorrências, as fiscalizações prévias e concomitantes atendem melhor aos reclames sociais.

### **3. REFORMA DA LEI DE INTRODUÇÃO AO DIREITO BRASILEIRO E O RESGATE DO DIÁLOGO INSTITUCIONAL ENTRE A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E OS ÓRGÃOS DE CONTROLE EXTERNO**

---

Foi nesse contexto de reafirmação do controle público que o legislador ordinário elaborou a Lei nº 13.655/2018, incluindo nas normas de introdução ao direito brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942) comandos gerais orientadores da hermenêutica de direito público relativos à atividade administrativa e controladora. Segundo Sundfeld (2017), a referida reforma visou a corrigir gargalos do ambiente administrativo, com especial atenção ao exercício do controle sem parâmetros jurídicos bem delimitados ou mesmo com um intuito meramente penalizador, reduzindo a esfera de discricionariedade do administrador público e o colocando sob permanente risco de punição com base em normas de conteúdo indeterminado. Em tal sentido, Santos (2022) caracterizou esse ambiente como o “direito administrativo do medo”, queixa amplamente realizada pelos gestores públicos em face da atuação dos órgãos fiscalizadores até então, cujo viés sancionador produz uma constrição que se convencionou chamar de “apagão das canetas”, expressão que designa uma atitude de inércia do administrador público, face ao receio de responsabilização patrimonial e aplicação de sanção pelos órgãos de controle (ALVES, 2019).

Conforme visto, o controle externo operou tradicionalmente por meio do exame de conformidade legal. Por meio dela, pressupunham-se más intenções sempre que, e tão somente, os agentes públicos violassem as normas proceduralizadoras da atividade administrativa, de modo que, tendo como sua missão precípua a repressão às ilegalidades administrativas terminava por aplicar sanções diversas aos gestores. Ocorre que, anota Campana (2017), essa perspectiva gerou na esfera

pública “disfunções burocráticas” (SANTOS, 2022, p. 127)<sup>6</sup> inibidoras do empreendedorismo administrativo<sup>7</sup> e, pior, não foi suficiente para obstaculizar a corrupção e a malversação do dinheiro público. Sundfeld (2017) aponta na mesma direção ao frisar que os problemas vivenciados no ambiente administrativo não decorriam apenas de inconsistências na técnica legislativa ou nas decisões dos agentes públicos, senão que eram originados também do modo de atuação dos organismos de controle<sup>8</sup>.

Segundo Santos (2022), as disfunções na Administração Pública e no seu controle externo não são provenientes apenas de hipóteses negativas combatidas pelo próprio ordenamento institucional (corrupção, por exemplo). O excesso de burocracia, em que os ritos se tornam um fim em si mesmo também constitui uma relevante fonte de disfuncionalidades, a saber: a “suborganização e a superorganização” (SANTOS, 2022, p. 131-132). A suborganização consiste na inefetividade derivada de um arranjo orgânico inadequado, enquanto a superorganização cor-

---

<sup>6</sup> Consoante anota Sundfeld (2022), não raras são as vezes que as entidades de fiscalização absorvem dentro de suas competências de controle questões cuja resolução adequada se daria por meio da política, de processos políticos, e não de processos jurídicos. Assim, há uma obstaculização da atividade política na medida em que ela é convertida em uma discussão eminentemente jurídica. É, nas palavras de Sundfeld (2022, p. 26), um “tenentismo de bacharéis”.

<sup>7</sup> Conforme elucida Campana (2017), o controle rígido de meios e o escopo meramente de legalidade inibe a liberdade administrativa do gestor porque desconsidera que a tomada de decisão sempre envolve riscos. É própria do processo deliberativo a seleção discricionária dos meios de ação com vistas a um determinado fim. O enfoque do controle deve ser o de entender o contexto decisório buscando aferir novas possibilidades para correções às decisões futuras. Do contrário, haverá um desestímulo à decisão em situações que envolvam dúvidas e controvérsias. Por isso, a eficiência administrativa depende do respeito aos espaços de interpretação do gestor. É esse o apontamento de Guimarães (2016) ao elucidar que, em um contexto de medo, os agentes públicos passaram não mais a decidir tendo por base o interesse público. Com maior esforço, passaram a buscar a autoproteção, a tomada de decisão que menos lhe comprometa. Por isso, a eficiência administrativa depende do respeito aos espaços de interpretação do gestor.

<sup>8</sup> Sundfeld (2022) argumenta que os órgãos de controle vivenciaram uma expansão da sua incumbência, no que classifica como movimento de autoexpansão porquanto derivaria de interpretações jurídicas criativas tendentes a ampliar a sua competência. No entanto, devido ao controle público brasileiro ser formado por um “arquipélago de autonomias” (SUNDFELD, 2022, p. 14), a reparação desse cenário envolveria mais do que estímulos pontuais. Daí porque o legislador optou por uma lei geral, anota o autor. Por meio dela, houve a introdução de normas de direito público dentro da LINDB, o que proporcionou uma correção sistêmica, e não apenas tópica.

responde à estruturação excessiva do controle, que se torna autodestrutivo e contraproducente. Essas duas circunstâncias geram, aponta Guimarães (2016), travas e fricções burocráticas (arbitrariedade ineficiência e ilegalidade). O desafio, portanto, é o de dosar o eventual excesso de controle do sistema brasileiro.

Por outro lado, não cabe apenas vilanizar os organismos de fiscalização. Lançando-se um olhar sobre a atividade administrativa, é possível notar que a mesma se estrutura em uma atuação, em regra, sem metodologia técnica bem definida (sem estudos técnicos preliminares instruídos com dados precisos e, por conseguinte, sem a devida fundamentação técnico-jurídica). Trata-se, pois, de uma conjuntura generalizada dentro da administração pública – e, em certo sentido, até motiva a intensa interferência dos órgãos externos na medida em que os agentes fiscalizadores, desprovido de informações elementares, passam a se encontrar no dever de demandar dados, de imiscuir-se nas decisões, de antecipar-se a eventuais malfeitos.

De fato, examinando-se as diretrizes trazidas pela Lei nº 13.655/2018, é possível notar que as suas normas tomam por horizonte a consolidação no ordenamento jurídico de novos marcos do agir administrativo. Com os respectivos comandos, o legislador buscou erigir uma gestão mais dialógica (diálogo, confiança e cooperação), focada no desempenho (atento às finalidades e produtos) e firmada em termos objetivos (planejamento e segurança jurídica). Trata-se de um importante instrumento de superação da desconfiança, da punitividade e do controle de meios da atividade pública pelos órgãos fiscalizadores. Não sómente às entidades controladoras, com igual medida a LINDB se direciona também à administração pública direta.

Entre as múltiplas prescrições legislativas, destacam-se à presente temática os arts. 20 a 24 da Lei nº 13.655/2018. Os artigos 20 a 22 da LINDB são claros ao inibir decisões fundadas em argumentos genéricos. Para tanto, censura a emissão de decisões estruturadas em valores jurídicos abstratos ou sem o devido mapeamento das consequências das deliberações:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, con-

trato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.”

Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas.

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.

Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato.

Trata-se da absorção de uma “boa dose de pragmatismo jurídico” (JORDÃO, 2019), necessária para a contenção do emprego açodado de princípios jurídicos dentro de uma construção lógico-argumentativa frágil, sem precisão, geral<sup>9</sup>. O movimento de expansão no uso de princí-

---

<sup>9</sup> Sundfeld (2017) ensina que essa problemática nasceu de uma tendência acadêmica e depois legislativa do direito administrativo brasileiro de buscar os princípios elementares da disciplina, inclusive como forma de estruturação científica da atividade jurídica na seara da gestão pública. Com esse ímpeto principiológico, buscava-se “a identidade e a autonomia do direito administrativo (preocupação teórica) e, ao mesmo tempo, usá-los como principal utensílio da prática jurídica (preocupação operacional)” (SUNDFELD, 2017, p. 64-65). No entanto, alerta o referido autor, essa prática estimula um ambiente de insegurança jurídica na medida em que possibilita uma baixa aderência entre o que o texto positivo contém e o que os seus intérpretes dizem que ele é. Não raras as vezes, a principiologia administrativa, formada por comandos abs-

pios jurídicos remonta ao marco filosófico do pós-positivismo, que ao conciliar a dimensão axiológica ao vetor jurídico-normativo, dando ênfase aos princípios na aplicação do direito aos casos concretos, tornou assente o incremento da discricionariedade na interpretação das normas, em prejuízo da fundamentação objetiva das decisões. O risco subjacente é a de existir um “descolamento da realidade, trabalhando-se com meras suposições, sem interesse e capacidade para testá-las” (SUNDFELD, 2017, p. 41). Combate-se, portanto, a “hipergeneralidade” (SUNDFELD, 2017, p. 199) na aplicação de conceitos indeterminados, em geral principiológicos.

Estes dispositivos legais promoveram a necessidade da autoridade julgadora, ao deliberar com base em textos normativos de extrema indeterminação (em princípios), atender ao “ônus da competência” (SUNDFELD, 2017, p. 206) – evidenciação na decisão dos elementos de ordem institucional que justifiquem a sua intervenção em cada caso – e o “ônus da regulação” (SUNDFELD, 2017, p. 206) – a mera possibilidade de atuação não justifica a solução proposta, de modo que, como elementos da própria decisão, cabe ao julgador explicitar as regras que serão aplicadas, justificando-as em face das demais possibilidades, de seus custos e de seus efeitos, positivos e negativos. Ambos os deveres concretizam o dever de autodefinição e de autolimitação.

O pragmatismo jurídico, ao trazer uma “disposição para basear as decisões públicas em fatos e consequências, não em conceitualismos e generalizações” (POSNER, 2012), denota especial relevo em matéria distributiva, em que haverá a escolha entre opções mutuamente conflitantes e excludentes (a orientação de recursos a um determinado fim elimina a possibilidade do seu investimento em outro). O uso meramente retórico de textos legais, sem dar-lhes uma concretude consequencialista, que busque justificação a partir dos impactos prováveis da decisão, facilita a artificialidade deliberativa de um Direito que, a despeito da sua função saneadora de problemas sociais, termina por solapar a capacidade das instituições de articular soluções tangíveis.

Não é que se impede a atuação do controle. Na realidade, o legislador apenas a tempera com um compartilhamento de responsabilidades na análise prévia das possibilidades e na construção da decisão

---

tratos e indeterminados, é utilizada com bastante facilidade pelos órgãos de controle para contenção da atividade administrativa, desprezando-se o fato de que esses “hiperprincípios” (SUNDFELD, 2017, p. 180) são muito vagos e a sua utilização deve se dar dentro de critérios bem definidos na decisão.

mais acertada. É o ônus da escolha pública: o estudo das possíveis alternativas, das consequências concretas e dos obstáculos e dificuldades reais do gestor. Sem estes alicerces, não haverá a estabilização do horizonte interpretativo na seara administrativa, anota Pinto (2018).

Outrossim, cumpre assinalar que a existência de controles permanentes, como o são os dos órgãos fiscalizadores autônomos, obriga os seus titulares a serem coerentes ao longo do tempo. Ora, é essa uma incumbência derivada da própria condição de órgão de Estado: ser estável e atuar como fonte de um aprofundamento da responsividade pública, explica Pinto (2018). Fosse um controle episódico e intermitente, como o é o social, poder-se-ia tolerar, por ocasião da sua descontinuidade natural, uma baixa coerência metodológica (uma atuação sem uma estruturação significativa) e uma estreiteza quanto ao seu alcance (uma visão de curta abrangência, seja no tocante ao período analisado, seja quanto ao nível de informações, seja no concernente ao mapeamento do histórico de incidências, entre outras possibilidades).

Outrossim, em sentido semelhante, os arts. 23 e 24 da Lei nº 13.655/2018 atrelam-se à necessidade de dotar as deliberações em matéria administrativa de segurança jurídica, sobretudo no que concerne a normas de conteúdo aberto. Em todo caso, não apenas deve haver uma proporcionalidade na aplicação do novo entendimento, como este deve possuir uma aplicabilidade equânime e eficiente ao interesse público:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa ma-

joritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Toda aplicação da norma jurídica é necessariamente antecedida por uma interpretação que, em circunstâncias específicas e sob o olhar diferenciado de cada agente, pode receber contornos particulares. Não se trata, sempre, de ilicitudes ou incorreções, e sim, no mais das vezes, de discrepância de entendimentos.

Cabe fazer alusão, por fim, à incursão legislativa na seara da consensualidade, ao positivar uma cláusula de negociação administrativa no art. 26 da Lei de Introdução. Na expressão de Guerra e Palma (2018), tal dispositivo erige verdadeiro permissivo genérico para que a Administração Pública celebre acordos, criando uma nova figura consensual – o compromisso da Nova LINDB – nos seguintes termos:

Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após a oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após a realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.

§ 1º O compromisso referido no caput deste artigo:

I – buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais;

II – (VETADO);

III – não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecidos por orientação geral;

IV – deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento.

No espectro de atuação dos Tribunais de Contas, essa cláusula de consensualidade encontra expressão jurídica na firmação dos Termos de Ajustamento de Gestão (TAGs), cuja utilização se avoluma na prática institucional do controle externo, em um movimento de franca aproximação com a feição dialógica preconizada pela norma e pelo paradigma moderno antes descrito. Com efeito, a despeito da referência explícita do TAG no Decreto nº 9.830/2019, que se propôs a regularizar os preceitos acrescentados à LINDB pela lei nº 13.655/2018, como

instrumento manejado pelos “órgãos de controle interno”, o fato é que tais acordos são tipicamente celebrados no âmbito dos Tribunais de Contas, como alternativas ao exercício das competências sancionatórias do controle externo.

Por isso, é possível notar um avanço na garantia da confiabilidade, segurança jurídica e eficiência no ambiente decisório administrativo. Mediante as normas da LINDB introduzidas pela Lei nº 13.655/2018, houve um maior rigor com a racionalidade e a previsibilidade das condutas esperadas dos agentes públicos, seja dos gestores, seja dos seus respectivos controladores. De outro lado, nota-se que o regramento da LINDB buscou equilibrar a dualidade do direito administrativo, qual seja, a de servir como direito do interesse público (instrumento de consecução do interesse público, de via para fazê-lo se concretizar<sup>10</sup>) e o de atuar como direito do controle sobre o poder (ferramenta de contenção a arbítrios e defesa do direito dos administrados).

Por outro viés, verifica-se a normatização em favor de uma postura conciliatória e dialógica entre as instâncias administrativas e de controle público, subvertendo a lógica adversarial que preponderara até então. A legislação, neste sentido, dá azo ao surgimento de mecanismos que operam sob a lógica da consensualidade (dialogicidade), em ordem a promover os interesses em jogo a partir de negociações e compromissos recíprocos que não afetem o cerne da competência fiscalizatória, com derrogações parciais que permitam alavancar os benefícios públicos.

Todo esse ambiente de formalização das balizas de uma administração pública responsável reposiciona a missão institucional do Tribunal de Contas, reafirmando-o como um dos pilares da sindicabilidade das finanças públicas e da atividade gerencial que lhe opera. A reforma do ordenamento jurídico tendo por horizonte a delimitação de marcos jurídicos relativos à efetividade e à juridicidade na aplicação das normas de gestão pública trouxe desafios à atuação da instituição de con-

---

<sup>10</sup> Tradicionalmente, explica Sundfeld (2017), a legislação administrativa serviu mais a esse propósito: como via para a invenção jurídica da administração pública dentro da perspectiva de um Estado soberano. Tornou-se inevitável, pois, que “a atenção dos juristas se voltasse para os problemas da estrutura e das relações internas das instituições públicas, [...] concedendo-lhe um conjunto de poderes no relacionamento com os particulares” (SUNDFELD, 2017, p. 56). À semelhança e por influência do direito francês, a legislação administrativa nacional iria se tornar uma “ferramenta pragmática do desenvolvimento” (SUNDFELD, 2017, p. 63), e não como instrumento de contenção do exercício do poder.

trole externo brasileira, nem tanto por representar uma eventual constrição à sua atividade, e sim por cingi-la a balizas jurídicas indispensáveis a um controle verdadeiramente analítico e propositivo.

#### **4. CONCLUSÃO**

---

A fiscalização do Estado sempre manteve vínculo estreito com a organização política e a conjuntura econômico-financeira da sociedade. A orçamentação e os aspectos financeiros estatais foram determinantes nas transformações sociais responsáveis pela consolidação e desenvolvimento do Estado Democrático Social de Direito como o concebemos hoje, razão pela qual revela-se fundamental compreender a evolução do controle sobre a coisa pública, à luz dos marcos teóricos justificadores da relação entre a sociedade e o Estado.

Neste sentido, atenta-se à incontrastável correlação entre a forma de controle, inclusive o instrumental que lhe é subjacente, e o modelo de gestão pública adotado em determinado contexto social. É que na medida em que evoluem as formas de administração do dinheiro público, verifica-se o simultâneo aprimoramento das práticas de fiscalização e auditoria encarregadas de monitorar a sua correta e legítima destinação.

No tocante ao controle, há uma reorientação da sua atividade. Esta não mais intenta identificar somente falhas formais e irregularidades com vistas a proceder ao sancionamento dos agentes públicos. Atualmente, exige-se uma avaliação do funcionamento operacional das entidades administrativas com vistas a imprimir melhores práticas e resultados. Ademais, a metodologia controladora abandona a abordagem focada na cominação de responsabilidades, e passa a se orientar pela aproximação sobremaneira dialógica, valorizando instrumentos de maior carga consensual, a exemplo dos termos de ajustamento de gestão.

À luz desse cenário de transformações prático-institucionais é que aparece a Lei nº 13.655/2018, que consagrou normativamente o movimento de reorientação da atuação administrativa e da atividade controladora, ao incorporar considerações legais de caráter pragmático, exortando as instâncias administrativa, controladora e judicial e ter em conta aspectos consequencialistas na criação e fiscalização de atos e contratos administrativos. Tais alterações, embora ainda não totalmente assimiladas na prática das Cortes de Contas, que gradualmente incor-

poram as categorias jurídicas e obrigações interpretativas trazidas pela lei, produziram impactos inequívocos na lógica de atuação desses órgãos, que se vem cada vez mais impelidos a tensionar o dogmatismo formalista que serviu de base para as suas competências.

## REFERÊNCIAS

---

- ABRUCIO, Fernando Luiz; PEDROTI, Paula; PÓ, Marcos Vinicius. *A formação da burocracia brasileira: a trajetória das reformas e o significado das reformas administrativas*. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silvia (coord.). Rio de Janeiro: editora FGV, 2010.
- ALVES, Francisco Sérgio Maia Alves. O novo paradigma da decisão a partir do art. 20 da LINDB: análise do dispositivo segundo as teorias de Richard Posner e Neil MacCormick. *Revista de direito administrativo*, Rio de Janeiro, v. 278, n. 3, p. 113-144, set./dez.2019.
- ARMANI, Domingos. *Como elaborar projetos?* Guia prático para elaboração e gestão de projetos sociais. Porto Alegre: Torno Editorial, 2009.
- BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- BOCHENEK, Antônio César. A governância e o princípio da coerência: considerações preambulares. In: *Revista de doutrina da 4ª região*, Porto Alegre, n. 23, abr./2008.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Cidadania e res publica: a emergência dos direitos republicanos. In: *Revista de direito administrativo*, n. 208, abr.jun/1997, Rio de Janeiro, p. 147-181.
- CAMPANA, Priscilla de Souza Pestana. A cultura do medo na administração pública. In: *Revista de direito da universidade de Viçosa*, v. 9, n. 1, p. 189-216, 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/252703892017090107/pdf>. Acesso em: 10 nov. 2022.
- CASSIOLATO, Martha; GUERESI, Simone. Como elaborar modelo lógico: roteiro para formular programas e organizar avaliação. In: IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Nota Técnica nº 06. Brasília: IPEA, 2010.
- CLAD, Conselho Científico. A responsabilização na nova gestão pública latino-americana. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; GRAU, Nuria Cunill (coord.). *Responsabilização na administração pública*. São Paulo: CLAD, 2006.
- COUTINHO, Doris de Miranda. *Prestação de Contas de Governo*. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- CUNDA, Daniela Zago Gonçalves da. Controle de sustentabilidade fiscal pelos Tribunais de Contas: tutela preventiva da responsabilidade fiscal e a concretização da solidariedade intergeracional. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weber de; CAMARGO, João Batista (Coord.). *Contas governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo – estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

- GARCIA, Ronaldo Coutinho. Subsídios para organizar avaliações da ação governamental. In: CARDOSO JÚNIOR, José Celso; CUNHA, Alexandre. *Planejamento e avaliação de políticas públicas*. Brasília: IPEA, 2015a.
- GOLDSMITH, Stephen; EGgers, William. *Governar em rede*: o novo formato do setor público. Brasília: Enap, 2006.
- GRAU, Nuria Cunill. *Repensando o público através da sociedade*: novas formas de gestão pública e representação social. Rio de Janeiro: CLAD, 1998.
- GUIMARÃES, Fernando Vernalha. O direito administrativo do medo: a crise da ineficiência pelo controle. In: *Direito do estado*, n. 71, s.p., 2016. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/fernando-vernalha-guimaraes/o-direito-administrativo-do-medo-a-crise-da-ineficiencia-pelo-controle>. Acesso em: 10 nov. 2022.
- IOCKEN, Sabrina Nunes. *Políticas públicas*: o controle do tribunal de contas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2014.
- JORDÃO, Eduardo. Art. 22 da LINDB – acabou o romance: reforço do pragmatismo no direito público brasileiro. *Revista de direito administrativo*, Rio de Janeiro, p. 63-92, nov. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77650>. Acesso em: 15 mar. 2023.
- MERESSI, Fernando Sertã; OLIVEIRA, Márcio Luiz de Albuquerque; PILETTI, Felipe José. Avaliações de políticas públicas sob a ótica orçamentária: um processo em construção. In: *Revista brasileira de planejamento e orçamento*, v. 8, n. 2, Brasília, 2018, p. 114-129.
- KOOIMAN, Jay. Gobernar en gobernanza. In: CERRILLO I MARTINEZ, Agustí (Coord.). *La gobernanza hoy: 10 textos de referencia*. 1. ed. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, 2005. Disponível em: [https://consultores tema. com/ wp-content/uploads /2020 /02/Lagobernanza \\_hoy-Consultores Tema.pdf](https://consultores tema. com/ wp-content/uploads /2020 /02/Lagobernanza _hoy-Consultores Tema.pdf). Acesso em: 10 jul. 2022.
- LIMA, Melina Pompeu de; ABDALLA, Márcio Moutinho; OLIVEIRA, Leonel Gois Lima. A avaliação da transparência ativa e passiva das universidades públicas federais do Brasil à luz da lei de acesso à informação. In: *Revista do serviço público*, n. 71 (3), 2020, p. 232-263.
- PACHECO, Regina Silvia. *A agenda da nova gestão pública*. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silvia (coord.). Rio de Janeiro: editora FGV, 2010.
- PFEIFFER, Peter. O quadro lógico: um método para planejar e gerenciar mudanças. In: *Revista do serviço público*, ano 51, n. 1, jan./mar. 2000.
- PINTO, Élida Graziane. Ciclo das políticas públicas e legitimidade compartilhadas das escolhas alocativas: um estudo em busca da vinculação à força normativa do planejamento. In: PINTO, Élida Graziane et al. *Política pública e controle*: um diálogo interdisciplinar em face da Lei nº 13.655/2018, que alterou a lei de introdução às normas do direito brasileiro. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- POSNER, Richard. A. *A problemática da teoria moral e jurídica*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, p. 358.

- RAMOS, Marília Patta; SCHABBACH, Letícia Maria. O estado da arte da avaliação de políticas públicas: conceituação e exemplos de avaliação no Brasil. In: *Revista de administração pública*, v. 46, n. 5, p. 1271-1294, set./out. 2012.
- RIBEIRO, Renato Jorge Brown; BLIACHERIENE, Ana Carla. *Construindo o planejamento público: buscando a integração entre política, gestão e participação popular*. São Paulo: Atlas, 2013.
- SAAD, Amauri Feres. *Regime jurídico das políticas públicas*. São Paulo: Malheiros, 2016.
- SANTOS, Rodrigo Valgas do. *Direito administrativo do medo: risco e fuga da responsabilização dos agentes públicos*. 2. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.
- SCHINDLER, Eduardo. *A avaliação de políticas públicas como processo de aprendizagem*. Dissertação (mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciência Política. Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS. 2013.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo para céticos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.
- \_\_\_\_\_. *Direito administrativo: o novo olhar da LINDB*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

# X

## A insegurança jurídica no Brasil, promovida pelo estado-juiz

*Legal insecurity in Brazil, promoted by the State-Judge*

*Antonio Francisco Costa\**

**RESUMO:** O presente artigo objetiva ampliar discussão acerca da segurança jurídica, princípio segundo o qual o Estado de Direito deve agir como garantidor dos direitos fundamentais dos cidadãos, instrumento de coerência e estabilidade das relações. Ao Estado-Juiz, denominado Poder Judiciário, através do exercício da sua função jurisdicional, compete o dever de garantir a efetividade do direito, na amplitude da sua competência, quanto à efetividade do direito normatizado, previamente sancionado pelo Poder Legislativo. Esse, por sua vez, composto por representantes do povo, eleitos para os fins exclusivos de legislar, na proteção da efetividade do direito em que se funde o conflito, com a efetiva garantia da segurança jurídica.

**ABSTRACT:** This article aims to broaden the discussion about legal certainty, the principle according to which the rule of law must act as a guarantor of the fundamental rights of citizens, an instrument of coherence and stability of relations. The "State-Judge", called the Judiciary, through the exercise of its jurisdictional function, has the duty to guarantee the effectiveness of the law, within the scope of its competence, regarding the effectiveness of the standardized law, previously sanctioned by the Legislative Power. This, in turn, is composed of representatives of the people, elected for the exclusive purposes of legislating, in the protection of the effectiveness of the law in which the conflict is based, with the effective guarantee of legal certainty.

**Palavras-chave:** Direito Constitucional; Poder Judiciário; insegurança jurídica; Estado-Juiz; Constituição Federal; Supremo Tribunal Federal; Superior Tribunal de Justiça; Coisa julgada material; irretroatividade.

---

\* Especialista em ciência jurídica, ex-coordenador do Curso de Direito da Universidade Católica do Salvador, Professor de Direito de Direito de Direito Internacional, Professor de Direito Civil e Processual Civil da UNIFACEMP, Membro do Instituto dos Advogados da Bahia, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, da Academia Maçônica de Letras da Bahia, Diretor Consultor do Escritório Antonio Francisco Costa Advogados Associados, Membro do Instituto Brasileiro de Estudos do Direito Administrativo, Financeiro e Tributário-IBEDAF, Presidente do Instituto Baiano de Direito Empresarial – IBADIRE. E-mail: afccosta49@hotmail.com

**KEYWORDS:** Constitutional Law; Judicial power; juridical insecurity; State-Judge; Federal Constitution; Federal Court of Justice; Superior Justice Tribunal; thing deemed material; non-retroactivity.

**SUMÁRIO:** 1. Segurança Jurídica e garantia dos Direitos Fundamentais. 2. Da responsabilidade do Supremo Tribunal Federal. 3. Insegurança Jurídica promovida pelo STF. 4. A Ação Rescisória no Direito Tributário. 5. Estranha satisfação do STF sobre suas decisões. 6. Contribuição do STJ para Insegurança Jurídica. 7. Poder Moderador desejado pelo STF. 8. Referências bibliográficas.

## **1. SEGURANÇA JURÍDICA E GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

---

De evidente percepção é que o direito é o único instrumento que acompanha a evolução da civilização humana, constituído como mecanismo de modelagem da sociedade, de forma coercitiva, plenamente aceito como meio de se promover a harmonia e o bem-estar social.

Esse direito, que chamamos de direito material normativo, dita as regras do dever ser, do fazer e do não fazer, nas respectivas esferas de controle político-social, constitui o pilar fundamental da ordem e do bem-estar social.

No espectro da civilidade, considera-se o Estado dividido em três segmentos de poder, harmônicos entre si, incontestadamente objetivando-se não macular a unicidade do poder estatal. Ao Estado-Juiz, denominado Poder Judiciário, através do exercício da sua função jurisdicional, compete o dever de garantir a efetividade do direito, na amplitude da sua competência, propiciando a necessária *segurança jurídica* ao cidadão, às pessoas físicas e jurídicas, quanto à efetividade do direito normatizado, previamente sancionado pelo Poder Legislativo, composto por representantes do povo, eleitos para os fins exclusivos de legislar, de modo que suas respectivas atividades jurisdicionais exercidas sob a confiança do jurisdicionado, do cidadão, na proteção da efetividade do direito em que se funde o conflito, com a efetiva garantia da *segurança jurídica*.

Portanto, a função jurisdicional deve ser exercida com atenção à primazia da *Segurança jurídica*, como inalienável princípio de previsibilidade e coerência na aplicação das leis, quer seja no âmbito das relações entre os particulares, entre os cidadãos, quer seja nos ambientes de negócios, onde se faz necessário garantir aos empreendedores, pequenas ou grandes empresas, um cenário mais previsível, razoável e

estável para *segurança* nas relações negociais. Daí o imperioso princípio jurídico de que, *quando a lei não cria exceção, não cabe ao intérprete, nem aos tribunais, excepcioná-la, nem para ampliar, nem para restringir.*

A *segurança jurídica* é imprescindível para a estabilidade saudável da sociedade, porque concede ao cidadão o justo entendimento de seus direitos e deveres, das consequências de suas ações e omissões e de como a sociedade é organizada e regida.

A *segurança jurídica* constitui *princípio* segundo o qual o Estado (Estado de Direito) deve agir como garantidor dos direitos fundamentais dos cidadãos, observando o ordenamento jurídico previamente constituído, como instrumento de previsibilidade e estabilidade das relações, sem prejuízo da possibilidade de mudança ou de interpretação, sem tergiversar com o princípio de que a legislação é estável, e que mesmo as mudanças na lei não podem acarretar prejuízo a decisões anteriores, nem o negócio jurídico perfeito e acabado.

É que a nossa Constituição Federal, estatuto maior do nosso ordenamento jurídico, no capítulo dos Direitos Fundamentais, consagrhou o princípio da segurança jurídica no seu artigo 5º, estabelecendo no *caput* que “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*”, destacando no inciso XXXVI que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”.<sup>1</sup>

Logo, a coisa julgada é uma garantia constitucional, amparada pelo citado artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição da nossa República Federativa do Brasil, também denominada Carta Magna, evidenciando que “*A Lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*.”

Assim, a *segurança jurídica* se consagra na garantia das premissas, *direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*.

*Tem-se o direito adquirido quando uma pessoa física ou jurídica adquire um direito de forma legal, ainda que a respectiva lei regente se modifique, ou venha a ser substituída, a pessoa não poderá ser prejudicada, nem perderá o direito já adquirido.*

---

<sup>1</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constiticao/constituicao compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constiticao/constituicao compilado.htm). Acesso em: 15 mar. 2023.

O *Ato jurídico perfeito* é aquele que já foi concluído e consumado, de acordo com a lei vigente à época, não podendo ser desfeito a despeito de mudança na legislação.

A *Coisa julgada* é toda e qualquer questão decidida, que não cabe mais recurso, não havendo mais como modificar a sentença, valendo pelo seu conteúdo, independentemente de mudanças na lei.

Tudo tem um começo. O gosto pela *quebra da segurança jurídica* pelo Estado-Juiz, no Brasil, tem início quando o Parlamento, por orientação do Poder Judiciário, a partir do *Supremo Tribunal Federal*, aprovando a Emenda Constitucional 45/2004, introduziu no ordenamento jurídico o § 3º, no artigo 102 da CFRB, a necessidade de identificação de repercussão geral da questão constitucional, como condição para apreciação pelo *STF*, dos Recursos Extraordinários, que objetivam a correção da violação da norma constitucional, regulamentada pela Lei nº 11.418/2006, mediante a inclusão dos artigos 543-A e 543-B no antigo Código de Processo Civil, de 1973, que, também, resultou, em 2006, na Emenda Regimental 19, pela qual o *STF* alterou seu Regimento Interno para disciplinar a identificação da repercussão geral no âmbito da Corte. A partir de então, o Estado-Juiz ganhou autorização para o descomprometimento com a segurança jurídica.

O que quer dizer a identificação de repercussão geral no apontado ato judicial de violação da norma constitucional como o objeto do Recurso Extraordinário? Significa que, ainda que seja flagrante a violação da norma constitucional, na decisão judicial questionada por este motivo, se esta violação constitucional não tiver explícita repercussão geral, o cidadão terá de suportar a inconstitucionalidade, sem reclamar! Onde está, contudo, a *segurança jurídica*?

No âmbito do *Superior Tribunal de Justiça*, do *STJ*, Corte de Superposição, encarregada, constitucionalmente, de velar pela uniformização do direito infraconstitucional, do controle da não violação dos dispositivos literais da Lei, reclamado em sede de *Recurso Especial*, a cada dia mais tem se preocupado em afastar o jurisdicionado do acesso à Corte para pedir socorro, criando obstáculos para admissibilidade e apreciação do *Recurso Especial*, trocando a essência do direito pela forma de exercê-lo, fazendo *tabula rasa* à eficácia do direito material.

Para o *Superior Tribunal de Justiça*, é de menor importância a violação de dispositivos literais de lei pelos Tribunais inferiores, ou mesmo do direito adquirido, se, na visão da própria Corte, não se verificar *relevância da questão a nível federal*, simplesmente criando filtro

para admissibilidade do Recurso Especial, objetivando reduzir a quantidade de recursos que possam lhe ser submetidos. Onde está o senso de segurança jurídica e de justiça prometido aos jurisdicionados? “O povo é apenas um detalhe”!

É imperiosa a competência dos Tribunais para definirem a razoável interpretação do direito controvertido, não sendo concebível, suportar o jurisdicionado, uma convivência com a pluralidade de decisões conflitantes sobre idênticos casos concretos. Não é razoável, contudo, que a eficácia do direito material, ordenamento jurídico modelador da sociedade, seja substituída pela eficácia do direito dito pelos juízes, descomprometidos como a norma jurídica do direito material, e os princípios gerais do direito, inclusive preceitos constitucionais.

Tribunais e Juízes acumulam milhares de processos, porque grande parte dos magistrados não se dedica a eles com o necessário comprometimento, com a necessária vinculação, exclusiva, com a atividade jurisdicional, dedicam-se a fazer palestras, ministrar cursos, ensinar em duas ou três faculdades, e despacham os processos à distância, via *interne*, com auxílio de assessores e estagiários, sem a devida familiaridade com a questão judicial levada pelo jurisdicionado à sua apreciação.

O resultado disto é a cumulação exacerbada de processos que acabarão sendo descartados naturalmente, pelas vias oblíquas da prescrição, da preclusão, da caducidade ou da perda do objeto, sem a devida prestação jurisdicional. O que tem feito, então, o Judiciário para resolver o problema? O que não pode ocorrer é buscar-se a caminho mais fácil, criando-se obstáculo para o acesso à justiça, principalmente para a revisão em sede da via recursal, ceifando-se a esperança de justiça alimentada pelo jurisdicionado. É doloroso vê-se que, atualmente, têm sido, exageradamente, absurdas as exigências feitas pelo judiciário para deferir uma assistência judiciária gratuita ao jurisdicionado carente, juízes e tribunais, sem a menor atenção às pertinentes normas disciplinadas pelo legislador processualista no Código de Processo Civil de 2015, simplesmente para dificultar-lhes o acesso à justiça, num País de pobres, com custas judiciais elevadíssimas, incompatíveis com a realidade da condição econômica da sociedade.

O acesso à justiça é o caminho primário de garantia da *segurança jurídica*.

Não parece verdadeira, pelo menos não é convincente, a assertiva de que a sistematização de procedimentos no *Supremo Tribunal*

*Federal* e no *Superior Tribunal de Justiça* garante racionalidade aos trabalhos e segurança aos jurisdicionados que buscam uma justiça mais célere e efetiva, porque, em verdade, como posto, a celeridade decorrerá do não julgamento efetivo do processo, da não prestação adequada da atividade jurisdicional. Deste modo, essa justiça não se pode dizer efetiva.

Lamentavelmente, de um modo geral, o Judiciário brasileiro tem se preocupado mais em inovar no direito, criando direito, como se legislador fosse, para se livrar do processo, quando não, para fazer valer a ideologia política do julgador, ou julgadores, do que interpretando e aplicando, fundamentadamente, o direito preexistente, características da função jurisdicional, constitucional. Assim podemos afirmar que *A inseurança jurídica tem sido promovida, de forma flagrante, pelo próprio Estado-Juiz.*

Tristemente, esta postura que toma a feição de deliberada *insegurança jurídica promovida pelo Estado-Juiz*, no Brasil, vem, às escâncaras, tomando corpo, evoluindo sem nenhuma preocupação de satisfação à sociedade, ao direito e ao ensino jurídico, a partir dos Tribunais Superiores, chamados Tribunais de Superposição.

## **2. DA RESPONSABILIDADE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

---

Não pode haver dúvidas que, em última instância, é o *Supremo Tribunal Federal*, o órgão responsável pela tutela da segurança jurídica devida à sociedade, aos jurisdicionados, através do devido processo legal, em princípio, por via do Recurso Extraordinário. Se a segurança jurídica está sendo destroçada, em tese, a responsabilidade é do *Supremo Tribunal Federal*, que não deve ir além de sua competência constitucional, nem alhear-se a ela.

Assim, é imperiosa a familiaridade de todas as instituições de gestão estatal com a competência funcional, constitucional, do Supremo Tribunal Federal, o que, sempre que oportuno, reiteradamente, me disponho a publicizar, exatamente, conforme estabelecida no artigo 102 da Constituição Federal<sup>2</sup>, *in verbis*:

Compete ao *Supremo Tribunal Federal*, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

*I - processar e julgar, originariamente:*

---

<sup>2</sup> Ibidem.

- a) a ação direta de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)
- b) nas infrações penais comuns, o Presidente da República, o Vice-Presidente, os membros do Congresso Nacional, seus próprios Ministros e o Procurador-Geral da República;
- c) nas infrações penais comuns e nos crimes de responsabilidade, os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica, ressalvado o disposto no art. 52, I, os membros dos Tribunais Superiores, os do Tribunal de Contas da União e os chefes de missão diplomática de caráter permanente; (redação dada pela Emenda Constitucional nº 23/99)
- d) o habeas-corpus, sendo paciente qualquer das pessoas referidas nas alíneas anteriores; o mandado de segurança e o habeas-data contra atos do Presidente da República, das Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, do Tribunal de Contas da União, do Procurador-Geral da República e do próprio Supremo Tribunal Federal;
- e) o litígio entre Estado estrangeiro ou organismo internacional e a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Território;
- f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;
- g) a extradição solicitada por Estado estrangeiro;
- h) (revogada) (Revogada pela Emenda Constitucional nº 45/04).
- i) o habeas-corpus, quando o coator for Tribunal Superior ou quando o coator ou paciente for autoridade ou funcionário cujos atos estejam sujeitos diretamente à jurisdição do Supremo Tribunal Federal, ou se trate de crime sujeito à mesma jurisdição em uma única instância; (redação dada pela Emenda constitucional nº 22/99).
- j) a revisão criminal e a ação rescisória de seus julgados;
- l) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões;
- m) a execução de sentença nas causas de sua competência originária, facultada a delegação de atribuições para a prática de atos processuais;

- n) a ação em que todos os membros da magistratura sejam direta ou indiretamente interessados, e aquela em que mais da metade dos membros do tribunal de origem estejam impedidos ou sejam direta ou indiretamente interessados;
- o) os conflitos de competência entre o Superior Tribunal de Justiça e quaisquer tribunais, entre Tribunais Superiores, ou entre eles e qualquer outro tribunal;
- p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de constitucionalidade;
- q) o mandado de injunção, quando a elaboração da norma regulamentadora for atribuição do Presidente da República, do Congresso Nacional, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, das Mesas de uma dessas Casas legislativas, do Tribunal de Contas da União, de um dos Tribunais Superiores, ou do próprio Supremo Tribunal Federal;
- r) as ações contra o Conselho Nacional de Justiça e contra o Conselho Nacional do Ministério Público; (Acrescida a alínea "r" pela Emenda Constitucional nº 45/04)

*II - julgar, em recurso ordinário:*

- a) o habeas-corpus, o mandado de segurança, o habeas-data e o mandado de injunção decididos em única instância pelos Tribunais Superiores, se denegatória a decisão;
- b) o crime político;

*III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:*

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a constitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. (Acrescida a alínea "d" pela Emenda Constitucional nº 45/04)

§ 1º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. (Renumerado de parágrafo único para § 1º pela Emenda Constitucional nº 3/93)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de constitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pú-

blica direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 45/04).

*§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.* (Acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45/04).

Naturalmente que, a garantia da segurança jurídica, esperada pelo jurisdicionado, principia com a verificação de que o *Supremo Tribunal Federal* não ultrapassará os limites de sua competência definida pela Constituição Federal, nem ela haverá de alhear-se quando instado à prestação da atividade jurisdicional.

### **3. INSEGURANÇA JURÍDICA PROMOVIDA PELO STF**

---

Não bastando a recente ameaça de grave instabilidade sociopolítica, resultante de ato praticado pelo *Supremo Tribunal Federal*, em extravagante interpretação da norma regimental, com aparente abuso de autoridade, sob a justificativa de que pode ser considerado “*sede ou dependência do Tribunal*”, todo território nacional, bem com, que qualquer ato praticado por qualquer cidadão, em qualquer lugar do País, que, por entendimento de qualquer dos seus Ministros, for classificado como crime cometido contra o STF, ou seus membros, deva ser considerado como se praticado “na sede ou dependência do tribunal”, para justificar a abertura de inquérito pela própria “vítima” que, de forma ilegal, irá conduzi-lo, mesmo sem a mínima razoabilidade para justificativa, isto é: fora da concepção de tirania e abuso de autoridade, agora, aprova extravagantes entendimentos, flagrantemente contrários à norma constitucional explícita aplicável às questões de natureza jurisdicional da espécie.

Vê-se, assim, então, pela repercussão negativa retratada na reação da comunidade jurídica ativa brasileira, nos últimos dias, decorrente do que parece uma afronta à inteligência dos nossos respeitáveis juristas que, cotidianamente, labutam com o consciente senso de preservação do estado de direito e devido respeito à Constituição Federal, quanto à estupefata decisão tomada pelo *Supremo Tribunal Federal*, no dia 08.02.2023, nos termos como tornada pública.

É que, naquela data, a unanimidade, o *Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF)* considerou que uma decisão definitiva, já em estágio de “*coisa julgada material*”, sobre tributos recolhidos de forma continuada, perde seus efeitos, na hipótese de a *Corte* vir a se pronunciar em sentido contrário, em qualquer outro processo, sob o argumento de que, “de acordo com a legislação e a jurisprudência”, uma decisão, mesmo transitada em julgado, produz os seus efeitos enquanto perdurar o quadro fático e jurídico que a justificou. Havendo alteração, os efeitos da decisão anterior podem deixar de se produzir. Esta justificativa, entretanto, é a concepção jurídica genérica, vale dizer: em princípio! A *coisa julgada material, vencido o prazo legal, torna-se imutável*.

No caso concreto, da respectiva questão decidida, envolvendo dois Recursos Extraordinários, respectivamente, RE 955227 (Tema 885) e RE 949297 (Tema 881), de relatoria dos *Ministros Luís Roberto Barroso e Edson Fachin*, o *Ministro Luís Roberto Barroso*, que conduziu a tese vencedora no julgamento, para justificar o seu inovador entendimento, esforçou-se a fazer uma exposição sobre os principais pontos da discussão. Segundo ele, não se pode falar em prejuízo às empresas uma vez que, no caso em debate, o *STF* validou o imposto em 2007 e, desde então, as empresas deveriam ter passado a contribuir, ou, no mínimo, ter aprovado recursos para esta finalidade, afirmando que: “*A segurança jurídica não foi criada pela decisão do Supremo. A insegurança jurídica foi criada pela decisão de, mesmo depois da orientação do Supremo de que o tributo era devido, continuar a não pagá-lo ou a não provisionar. (...) A partir do momento em que o Supremo diz que o tributo é devido, quem não pagou ou provisionou fez uma aposta*”.<sup>3</sup>

Não, Senhor Ministro! Não é bem assim! Pelo menos, nos termos da norma insculpida no artigo 5º, XXXVI, da *Constituição Federal*, que dispõe que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”.

*Aqueles que não estavam recolhendo o tributo, sob o amparo de uma decisão judicial provisória (precária), e agora o STF, em decisão geral, definitiva, “erga omnes”, decide que o recolhimento do tributo é obrigatório, estes sim, terão de recolher os tributos não recolhidos, nos*

---

<sup>3</sup> STF. Decisões definitivas sobre questões tributárias perdem eficácia com decisão contrária do STF. 10 fev. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=502140&ori=1>. Acesso em 15 mar. 2023.

*moldes estabelecidos para todos, inclusive quanto ao complemento dos valores recolhidos a menor.*

*Todavia, aqueles que não estavam recolhendo os tributos, ou recolhendo-os nos termos e por força de uma decisão definitiva de mérito, transitada em julgado, que lhes isentava “do recolhimento tributário”, ou os definia de modo diverso, não podem ser prejudicados em razão do novo entendimento, agora de forma geral, “erga omnes”, proclamado pela Corte Suprema, o que deverá valer, apenas, de agora em diante, como estabelece a supracitada norma do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal. Não se trata de “aposta” porque o Judiciário não é casa de jogo, trata-se de decisão judicial transitada em julgado que, o próprio Poder Judiciário proclamou a decisão, a quem compete garantir a sua efetividade e respeitabilidade, de onde se decorre a segurança jurídica das decisões judiciais.*

Assim, é extravagante a decisão que vem a estipular a extinção dos efeitos de uma *sentença definitiva*, transitada em julgado, da qual não comporta mais recurso, o que traduz uma séria ameaça à ordem jurídica, um comando decisório do *Supremo Tribunal Federal* proclamado à unanimidade, mesmo que se diga valer apenas para tributos recolhidos de forma continuada, aqueles cuja cobrança se renova periodicamente, hipótese da *Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)*. Tal decisão é muito perigosa, porque exprime uma afronta literal à norma constitucional, e, depois, maculando a estabilidade jurídica, a tendência do precedente é virar regra. Deste modo sim, o Judiciário torna-se uma “loteria”.

As decisões judiciais, principalmente vocacionadas à uniformização da interpretação do direito, de alcance *erga omnes*, deverá, continuamente, guardar consonância com os princípios gerais do Direito, portanto, no que diz respeito ao direito tributário, não pode desvincular-se da inteligência do princípio da anualidade, que garante ao contribuinte uma *vacatio de*, pelo menos, dois meses para conhecer a tributação a que estará sujeita no próximo exercício, embora, atualmente, priorize-se o princípio da anterioridade que, apenas, exige que a lei tributária material tenha vigência anterior a 19 de janeiro.

De qualquer sorte, esteja onde estiver ancorado o entendimento, quanto aos princípios tributários em destaque, uma definição de capacidade e responsabilidade tributária estabilizada por decisão judicial transitada em julgado não pode, abruptamente, ser modificada para

dizer que, em direção ao futuro, a responsabilidade tributária passar a ser outra, majorada!

*Ademais, mutatis mutandis, já que se cuida de coisa julgada material, o princípio da irretroatividade proíbe que os entes do fisco cobrem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.*

#### **4. A AÇÃO RESCISÓRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

---

Incontestavelmente, a segurança jurídica constitui pilar fundamental do Estado Democrático de Direito, que visa garantir à sociedade, como um todo, a previsibilidade e coerência na aplicação da legislação ao caso concreto, além de evitar a extinção injustificada de ato jurídico perfeito e acabado.

Não se há como negar que a segurança jurídica está sob severo risco, por conta do julgamento conjunto dos referidos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, correspondentes aos temas 881 e 885, de Repercussão Geral, respectivamente, nos termos como ocorrerá.

A delicada controvérsia, matriz dos aludidos recursos, circunscreve-se em torno da flexibilização da eficácia imutável da coisa julgada em matéria de direito tributário. Notadamente, porque diz respeito à possibilidade de se proceder à cobrança automática e imediata de tributo que anteriormente fora declarado inconstitucional em decisão judicial de mérito transitada em julgado, por conta de superveniente declaração de constitucionalidade em controle concentrado, ou, ainda, sob o fundamento de modificação do entendimento formal do *Supremo Tribunal Federal* em controle difuso, sob a, não bem comprehensível, sistemática da “repercussão geral”, quando uma sentença, com efeitos declaratórios, estiver fundamentada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade de um tributo originário de relação jurídico-tributária de trato sucessivo.

Como podemos agora observar, então, na discussão de ambos os temas, que tiveram relatores distintos coincidentemente (como se previamente combinado), prevaleceu o entendimento de que a declaração de constitucionalidade do tributo, anteriormente entendido como inconstitucional em controle difuso e/ou concentrado, equivale à criação de uma nova norma jurídica, que, por conseguinte, corresponde à instituição de um novo tributo, e deste modo, não haveria que se falar em violação da coisa julgada.

Todavia, não se há como desconhecer, que, sendo, deste modo, entendido como uma nova norma jurídica, a cobrança do tributo não pode retroagir para períodos em que este não existia, coerente é, pois, a conclusão de que os efeitos do novo entendimento judicial somente produzem eficácia a partir da sua regular publicação, a levar-se em consideração a noventena nas hipóteses de contribuições sociais, e com relação aos demais tributos, tanto a noventena quanto a anterioridade anual.

Em princípio, assim, parece um razoável fundamento lógico. Contudo, outra questão importante que se desdobra além da flexibilização da eficácia imutável da coisa julgada, ao que não se pode alhear, é a discussão se o novo entendimento do Supremo Tribunal Federal possui aplicação automática aos casos transitados em julgado, ou se há necessidade de propositura de Ações Rescisórias para desconstituir os efeitos da sentença transitada em julgado, com a devida observância do prazo legal.

Ora, não parece difícil compreender que, respeitando-se a necessária eficácia da norma do artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, em se tratando de entendimento do STF consolidado após o trânsito em julgado, imprescindível é o ajuizamento de Ação Rescisória, observando-se, por natural, a questão prazal! O prazo de dois anos.

Não foi aleatoriamente que o legislador processual civil, atento à proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, definiu, expressamente, o prazo prescricional para o ajuizamento de Ação Rescisória, conquanto a Constituição Federal já dispõe, em termos de cláusula pétrea, que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*” (Art. 5º, XXXVI, CF).

Ora, se a Constituição Federal dispõe que todos são iguais perante a Lei, -*“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza,...”*-, se todo cidadão precisa se valer da atividade jurisdicional do Estado, isto é, recorrer ao Judiciário, para ter a garantia da eficácia dos seus direitos disciplinados na ordem jurídica, não pode ser diferente para a fazenda pública! O que ocorreria se assim fosse entendido, se para o caso em comento fosse afastada a necessidade de Ação Rescisória.

É que, consoante regra insculpida no § 8º do artigo 535 do Código de Processo Civil<sup>4</sup> – *in verbis: § 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal* –, a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não pode resultar em automática reforma ou rescisão de decisões anteriores que tenham definido entendimento diverso, conquanto, para que isto se verifique indispensável será a interposição do recurso próprio, ou, na hipótese legal, a necessária proposta de Ação Rescisória, com observância da norma do artigo 485 do mesmo Código de Processo civil, inclusive, com atinência para o respectivo prazo decadencial do artigo 495.

É incontestável que chancelar, por meio de outra decisão judicial, o restabelecimento automático e imediato de cobrança de tributo que anteriormente fora definido como inconstitucional, pode escancarar margens para interpretações diversas, por parte do Estado tributador, por parte do fisco. E aí, como fica a expectativa justa da segurança jurídica?

O Estado, tradicionalmente ganancioso em matéria tributária, ávido na cobrança de tributos, estará mais à vontade para dar interpretações que lhes sejam mais favoráveis sobre os novos julgamentos do Supremo Tribunal Federal, sem qualquer preocupação com o que poderia caracterizar uma surpreendente redefinição da capacidade tributária do contribuinte.

## **5. ESTRANHA SATISFAÇÃO DO STF SOBRE SUAS DECISÕES**

---

De modo incomum, o Ministro do STF *Gilmar Mendes* publicou um artigo em “O Globo”, em fevereiro de 2023, intitulado “Quem contratou a insegurança jurídica?”<sup>5</sup>, em termos de justificativas das decisões suso comentadas, atinentes aos Recursos Extraordinários nºs RE

---

<sup>4</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o código de processo civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 15. mar. 2023.

<sup>5</sup> MENDES, Gilmar. Quem contratou a insegurança jurídica?. O Globo, 25 fev. 23. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/opiniao/artigos/coluna/2023/02/quem-contratou-a-inseguranca-juridica.ghtml>. Acesso em 18 mar. 2023

955227 (Tema 885) e RE 949297 (Tema 881), respectivamente, da relatoria dos *Ministros Luís Roberto Barroso e Edson Fachin*.

Ora, se membros do *STF* se ocupam em ir aos jornais, para comentar e dar explicações sobre suas decisões judiciais é porque estas decisões são, no mínimo, extravagantes, fogem da praxe legal!

Há, em verdade, uma grande inquietação da comunidade de juristas brasileiros, comprometidos com a sustentabilidade do Estado Democrático de Direito, por conseguinte, com a proteção e defesa da efetividade da *Constituição Federal*, com relação às últimas decisões polêmicas do *Supremo Tribunal Federal* que têm posto em xeque a segurança jurídica, o que constitui uma ameaça à estabilidade sociopolítica do País.

Se o *magistrado* possui convicção de que sua decisão judicial foi fundamentada na lei, e que ele seguiu o ordenamento jurídico, não tem que dar satisfação a ninguém! É publicar e garantir a sua efetividade.

Porém, se o magistrado, ao proferir uma decisão judicial, se preocupa avidamente em dar explicações sobre a decisão proferida, até mesmo a quem não pediu, é porque, a sua consciência está a dizer que existe algo de anormal no ato praticado, no mínimo, é incompreensível!

No referido panfleto, o Ministro, empolgado com a redação do artigo de cunho jornalístico, principia, exageradamente, dizendo que “*poucos temas sob o Sol geram mais demandas judiciais que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*”.

O problema é que o cerne da questão que incomoda os juristas brasileiros não está no objeto da demanda judicial, “*a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*”, mas sim, na flagrante violação da norma do artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal, onde está estabelecido que “*A Lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.*” (grifamos). Se a Lei não pode prejudicar, muito menos podem os juízes e tribunais!

Não se há de negar que o cautelar planejamento tributário sustentável, em um País onde se paga mais impostos no mundo, ao escólio do ordenamento jurídico, é um dever do empresário responsável, para amenizar as surpresas que o mercado pode pregar, todavia, o Ministro articulista, incutamente, sugere maldade do empresariado brasileiro aduzindo que “*de vários modos tem sido postulada a pretensão de escapar do pagamento desse tributo*”, quando o que se esta questionando, não é particularmente, o tributo, mas sim, o *devido respeito à eficácia da coisa julgada*. Portanto, não é razoável dizer, para justificar a aparente

violação da coisa julgada, que é “*Um amor exagerado ao risco*”, e que “*essa é a marca do grande empresário*” brasileiro. Aí é confundir empreendedorismo com risco empresarial.

Sem razoabilidade, também, a alegação do *Ministro Gilmar Mendes* de que “*se há insegurança, ela foi gestada por quem se colocou em risco, ao ajuizar ação cujo efeito prático pretendido era tornar-se imune ao julgado de 2007, que possui eficácia geral (erga omnes) e que, por isso, requer observância de todas as empresas brasileiras*”.

Não, não é verdade. Porque o simples fato do ajuizamento de uma Ação não implica em imunidade a nada, muito menos é garantia de sentença favorável. Tal Ação poderá, inclusive, ser rejeitada liminarmente!

Por outro lado, o direito de ação é constitucional e rege-se pelo princípio a inafastabilidade do controle jurisdicional. A interpretação e aplicação do direito é função do estado-juiz, tanto quanto de garantir a eficácia de suas decisões.

Se existem decisões conflituosas, a culpa nunca pode ser atribuída ao jurisdicionado, esta é exclusiva do estado-juiz, a quem compete, também, de imediato cuidar de sua uniformização.

Por conseguinte, as decisões judiciais transitadas em julgado devem ser respeitadas, e protegidas pelo mesmo estado-juiz que as proferiu, e que tem o dever de fazer valer suas decisões, garantir a sua eficácia absoluta, somente podendo ser rescindidas através do rigoroso devido processo legal.

A soberania das decisões judiciais decorre do princípio da presunção da verdade legal, portanto, a decisão judicial transitada em julgado está revestida da presunção da verdade imutável.

## **6. CONTRIBUIÇÃO DO STJ PARA INSEGURANÇA JURÍDICA**

---

Consubstanciando-se em relevante interferência na ordem econômica, no dia 08.02.2023, por maioria de votos, a partir uma tese inovadora do *Ministro Gurgel de Faria*, da 1ª Seção do *Superior Tribunal de Justiça*, decidiu-se que a Fazenda Nacional pode se utilizar da Ação Rescisória para desconstituir acórdão que lhe foi desfavorável, em uma questão de natureza tributária.

Esta foi a primeira vez que a Corte admitiu esse entendimento inovador, naturalmente, com reflexo bastante positivo para o Fisco, para a Fazenda Nacional, que doravante vai trabalhar com amplas pos-

sibilidades de anular derrotas sofridas em algumas ações coletivas, já sujeitas à execução, por uma pluralidade de contribuintes beneficiários da decisão transitada em julgado, com expectativa de razoável impacto econômico.

O acórdão definindo o cabimento da Ação Rescisória foi aprovado por 4 votos a 3, acolhendo-se, como dito, a inovadora tese sustentada pelo *Ministro Gurgel de Faria*, Relator do Recurso, sendo acompanhada pelo Revisor, *Ministro Francisco Falcão*, seguidos pelos *Ministros Herman Benjamin e Benedito Gonçalves*, este que se tornou bastante conhecido, na eleição próxima passada, exercendo as funções de Corregedor do Tribunal Superior Eleitoral.

A divergência, voto vencido, foi aberta pelo *Ministro Mauro Campbell*, para quem a Ação Rescisória deve permanecer incabível para aquela hipótese, o que foi acompanhado pelas *Ministras Assusete Magalhães e Regina Helena Costa*.

A questão, mais uma vez, diz respeito ao pagamento de imposto, desta feita, Imposto sobre Produtos Importados (IPI), efetuado pelas empresas que revendem produtos importados, daí a externada aparência de bitributação, haja vista que o imposto também é pago no momento do desembaraço aduaneiro.

Como é sabido, historicamente, o *Superior Tribunal de Justiça* sempre entendeu que as empresas que revendem esses produtos também deveriam recolher o IPI, entretanto, no ano de 2014, modificou sua posição, quando do julgamento do E.REsp 1.411.749, chancelando a dispensa do recolhimento do tributo no momento da revenda. Porém, esse entendimento teve vida curta, vigendo por apenas um ano, enquanto, já em 2015, a 1<sup>a</sup> Seção do STJ julgou o tema em recursos repetitivos, voltando a reconhecer a legalidade da cobrança do Imposto, tanto por ocasião do desembaraço, quanto no momento da revenda, interpretação essa referendada no ano de 2020 pelo *Supremo Tribunal Federal*.

Ocorre que os contribuintes *que obtiveram decisões favoráveis, entre os anos de 2014 e 2015*, se viram confortavelmente legitimados a pedir a restituição daqueles respectivos valores recolhidos indevidamente ou a justa compensação do indébito pela Fazenda Nacional.

Em contraposição, a Fazenda Nacional chegou a ajuizar em torne de 27 Ações Rescisórias, tentando desconstituir algumas dessas decisões, porém, sempre sem sucesso, enquanto, o *Superior Tribunal de Justiça* aplicava *Súmula 343 do STF*, que veda a Ação Rescisória por

ofensa a disposição literal de lei, quando a decisão rescindenda se basear em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.

O fato é que a Ação Rescisória levada a julgamento na 1<sup>a</sup> Seção do STJ buscou desconstituir o acórdão da 2<sup>a</sup> Turma do STJ, no REsp 1.427.246, no qual foi mantida decisão favorável proferida na Ação ajuizada pelo Sindicato das Empresas de Comércio Exterior do Estado de Santa Catarina. E como se trata de uma Ação Coletiva, a decisão estava sendo executada pela pluralidade de contribuintes beneficiários daquela decisão, pelo que, segundo a Fazenda Nacional, o cumprimento da sentença resultou em seis pedidos de expedição de Precatórios, compreendendo um total a ser restituído na ordem de, aproximadamente, R\$ 3.600.000,00.

Talvez sensibilizado pelo valor a ser devolvido aos contribuintes, o Relator, *Ministro Gurgel de Faria*, propôs mudar a jurisprudência da 1<sup>a</sup> Seção, por entender que “*há risco de prejuízos aos princípios da livre iniciativa e concorrência, além de ofensa à isonomia em relação aos demais contribuintes*”.

Pela judiciosa ótica do respeito à coisa julgada, o *Ministro Mauro Campbell Marques* abriu a divergência opondo-se ao cabimento da Ação Rescisória, mesmo porque, apenas aqueles que obtiveram decisões favoráveis, entre 2014 e 2015, estariam isentos de recolher o IPI no momento da revenda.

Desse modo, a nova posição do *STJ* ficou em consonância com o comentado recente entendimento inovador do *STF* que permitiu o cancelamento de decisões definitivas a partir da mudança de entendimento da Corte em questões tributárias, decidindo, então, que, se um contribuinte foi autorizado pela Justiça a não pagar um imposto, mas, posteriormente, mesmo com o trânsito em julgado da decisão, o Tribunal entender que a cobrança é devida, ele perderá o direito e deverá fazer o pagamento, independentemente do tempo do trânsito em julgado da decisão.

Em outras palavras, uma empresa pode até levar anos brigando com o Governo na Justiça, e ganhar em todas as instâncias, ter a decisão transitada em julgado, nos termos da lei ordinária pertinente, que mesmo assim, não tem a segurança de que a decisão judicial será respeitada ou terá alguma eficácia.

Se houver mudança na lei, a sentença favorável ao contribuinte, em matéria tributária, mesmo transitada em julgado, independentemente de prazo, poderá ser revista e o contribuinte terá de fazer paga-

mentos retroativos referentes ao período em que ainda discutia com o governo na Justiça.

A insegurança jurídica decorrente da proliferação de decisões judiciais extravagantes, contrariando os normativos legais, inclusive violando direitos constitucionais fundamentais, alcançou um nível que, recentemente, o Conselho Nacional de Justiça – CNJ, determinou o afastamento provisório da juíza Dra. Ludmila Lins Grilo, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, por reiteradas críticas, nas redes sociais, a decisões de Ministros do Supremo Tribunal Federal, assim como tem feito tantos outros juízes e desembargadores, talvez de forma mais moderadas<sup>6</sup>.

## **7. PODER MODERADOR DESEJADO PELO STF**

---

Na perversa trilha da insegurança jurídica, que, aos poucos, vem sendo promovida pelo Poder Judiciário, em plena vigência do governo democrático legítimo do Presidente Bolsonaro, que costumeiramente suplicava aos demais Poderes e às respectivas Instituições do Poder Público a agirem sempre “dentro das quatro linhas” da Constituição Federal, o Ministro Dias Toffoli disse no 9º Fórum Jurídico de Lisboa, em Portugal, ser o Supremo Tribunal Federal o “PODER MODERADOR” no Brasil, sustentando em sua palestra que: “Nós já temos um semipresidencialismo com um controle de poder moderador que hoje é exercido pelo Supremo Tribunal Federal”<sup>7</sup>.

Não há que se negar que este infeliz pronunciamento público de natureza internacional traduz uma afronta à Nação Brasileira, uma afronta à inteligência dos juristas brasileiros, e perigosa afronta à Constituição Federal que consagrou o Poder Estatal do Brasil dividido, apenas, em três funções bastante definidas e delineadas, distribuídas entre o Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário – três Poderes.

No Brasil, somente à época do Império, em face da natureza jurídica do sistema imperial, a Constituição Imperial de 1824, dividia,

---

<sup>6</sup> CNJ determina afastamento de juíza que atacou ministros do STF. *UOL política*, São Paulo, 14/02/2023. Disponível em <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2023/02/14/cnj-determina-afastamento-de-juiza-que-atacou-ministros-do-stf.htm>. Acesso em: 20 mar. 2023.

<sup>7</sup> Você concorda que o STF é o poder moderador no Brasil, como disse Toffoli? *Gazeta do Povo*, 16/11/2021. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/breves/enquete-stf-e-o-poder-moderador-no-brasil-toffoli>. Acesso em: 22 mar. 2023.

funcionalmente, o Poder do Estado em quatro poderes: Poder Executivo; Poder Legislativo; Poder Judiciário; e Poder Moderador, este último que era exercido pelo IMPERADOR.

Sob a égide da Constituição Imperial, o Poder Moderador, naturalmente, era exercido pelo Imperador, Chefe Supremo da Nação, dotado de competência constitucional para interferir nos demais Poderes.

É de gravíssimo risco para a Democracia, para o desenvolvimento econômico do País e para estabilidade sociopolítica da Nação, o Supremo Tribunal Federal, afrontando a Constituição Federal, querer avocar para si esse inimaginável “Poder Moderador”, o que parece aflorar uma exagerada sede por um poder tirano, incompatível com o regime democrático.

Lamentavelmente, o País dá fortes sinais de haver adoecido, gravemente, padecendo da falibilidade política, principalmente, em decorrência da insegurança jurídica, notadamente, quando o sentimento que se tem, atualmente, é que, no Poder Judiciário, com honrosas exceções, cada juiz tem o seu próprio Código e cada Tribunal a sua própria Constituição. De pouca valia são as judiciosas teses e sustentações realizadas por competentes e abnegados juristas, que, por amor ao direito, sofrem com os seus constituintes, por não se renderem às injustiças, às injustificáveis negativas de vigência da lei e repudiáveis violações da Constituição Federal por aqueles a quem compete a necessária vigilância e garantia da sua efetividade.

Não se tendo a quem recorrer, a esperança, cada dia mais, torna-se um compromisso cuja satisfação é sempre adiada. Até para a elaboração de uma nova Constituição, a Nação teria dificuldades para compor uma Assembleia Constituinte legítima. O País está enfermo, padecendo de insuficiência do ordenamento jurídico.

Contudo, *por uma nova ordem jurídica!*

## **8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

---

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o código de processo civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 15. mar. 2023.

GAZETA DO POVO. Você concorda que o STF é o poder moderador no Brasil, como disse Toffoli? *Gazeta do Povo*, 16/11/2021. Disponível em: <https://www.gazeta.com.br/politica/2021/11/16/voce-concorda-que-o-stf-e-o-poder-moderador-no-brasil-como-disse-toffoli.html>

dopovo.com.br/republica/breves/enquete-stf-e-o-poder-moderador-no-brasil-toffoli. Acesso em: 22 mar. 2023.

MENDES, Gilmar. Quem contratou a insegurança jurídica? *O Globo*, 25 fev. 23. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/opiniao/artigos/coluna/2023/02/quem-contratou-a-inseguranca-juridica.ghtml>. Acesso em 18 mar. 2023

STF. Decisões definitivas sobre questões tributárias perdem eficácia com decisão contrária do STF. 10 fev. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=502140&ori=1>. Acesso em 15 mar. 2023.

UOL POLÍTICA. CNJ determina afastamento de juíza que atacou ministros do STF. São Paulo, 14/02/2023. Disponível em <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2023/02/14/cnj-determina-afastamento-de-juiza-que-atacou-ministros-do-stf.htm>. Acesso em: 20 mar. 2023.



# XI

## Consumo sustentável: o consumidor como artífice<sup>1</sup>

Sustainable Consumption: the consumer as an artisan

*Mário Frota\**

- **Vida Útil de um Smartphone: de 25 a 232 anos**
- **De acordo com os estudos do Gabinete Europeu do Ambiente [European Environmental Bureau], o tempo de vida útil de um smartphone, por forma a equacionar um relativo equilíbrio com os ciclos naturais e humanos de reposição de recursos, deveria situar-se entre os 25 e os 232 anos.**
- **A realidade, porém, é outra: a “vida útil” de um smartphone é, actualmente, de 3 anos...**

**RESUMO:** O consumo sustentável tardou em aparecer no quadro da sociedade de consumo. As Nações Unidas só o consagraram através da Resolução 70/186, de 22 de Dezembro de 2015. Um dos seus elementos integradores é o da longevidade dos produtos, a sua durabilidade, pois, a qualidade e a reparabilidade. Aliás, a *reparabilidade* é, hoje por hoje, elemento essencial do produto e constitui um óbice à obsolescência precoce, em si mesmo considerada ou, o que é pior, à obsolescência programada. O autor dá nota das Resoluções do Parlamento Europeu e demais normativos cujo objectivo primacial seria o da consagração de um verdadeiro direito à reparação, o que só agora se efectiva, através de uma proposta de directiva, emanada da Comissão Europeia, a 22 de Março de 2023. Um “direito à reparação” em vias de consagração no direito da União Europeia, uma vez aprovada a Directiva pertinente.

**ABSTRACT:** Sustainable consumption has been slow to appear in the framework of consumer society. The United Nations only enshrined it through Resolution 70/186 of 22 December 2015. One of its integral elements is the longevity of products, their

---

<sup>1</sup> O presente texto corresponde, com um desenvolvimento ou outro, à comunicação que o autor proferiu em Jataí, GO, a 15 de Março de 2023, em evento promovido pelo PROCON Municipal, para que fora gentilmente convidado pelo Desembargador Marcus da Costa Ferreira, do TJGO, razão por que a cópia de citações é, paradoxalmente, rala.

\* Presidente emérito da apDC – Direito do Consumo – Portugal.

durability, quality and reparability. More over, reparability is now a days an essential element of the product and constitutes an obstacle to early obsolescence, in it self considered or, what is worse, to planned obsolescence. The author notes the Resolutions of the European Parliament and other regulations whose primary objective would be the establishment of a true right to repair, which is only now effective, through a proposal for a Directive, issued by the European Commission on 22 March 2023. A "right to repair" in the process of being enshrined in European Union law, once the relevant Directive is approved.

**PALAVRAS-CHAVE:** Consumo sustentável – economia circular – durabilidade – reparabilidade – qualidade – obsolescência – obsolescência precoce – obsolescência programada – sustentabilidade.

**KEYWORDS:** Sustainable consumption – circular economy – durability – reparability – quality – obsolescence – early obsolescence – planned obsolescence – sustainability -

**SUMÁRIO:** I - GENERALIDADES; 1. O consumo sustentável suportado na longevidade dos produtos e sua reparabilidade; 2. O consumo sustentável nas Directrizes das Nações Unidas; 3. O consumidor no cerne da Economia Circular. II - OBSOLESCÊNCIA PRECOCE; 1. Étimo, origem: sentido e alcance; 2. Antídotos; 3. Manifestações no *jus positum*. III - TECITURA NORMATIVA DA UNIÃO EUROPEIA; 1. As Resoluções do Parlamento Europeu; 2. A inversão do paradigma: o Regulamento da Concepção Ecológica dos Produtos; 3. Plano da Economia Circular: a reparabilidade. IV - INSTRUMENTOS NORMATIVOS NA FORJA; 1. A denominada capacitação dos consumidores em obediência à Agenda Europeia: práticas negociais a reprimir; 2. Inovações no que tange à informação; 3. A Proposta de Directiva “Reparação dos Produtos”

## I **GENERALIDADES**

### **1. O consumo sustentável suportado na longevidade dos produtos e sua reparabilidade**

---

DOS JORNAIS editados no Brasil, a 04 de Junho de 2022, a notícia que ecoou em meios naturalmente preocupados com a sustentabilidade, um dos objectivos do Milénio:

O poder legislativo do Estado de Nova York aprova a primeira lei sobre direito de consertar (ou direito ao reparo) nos EUA: o Fair RepairAct (“Ato de Reparo Justo”).

A lei afirma que fabricantes de produtos eletrônicos são obrigados a prover ferramentas, peças e instruções tanto para consumidores quanto para profissionais independentes. Com isso, ninguém fica preso à assistência técnica autorizada e seus preços muitas vezes extorsivos. Uma situação que os fabricantes tradicionalmente incentivam.

A ideia do direito de consertar (ou reparar) surgiu da tendência de fabricantes de eletrônicos – notavelmente a Apple, mas não só ela –, dificultarem ao máximo possível o conserto de seus produtos. Não fornecendo peças, exigindo software e ferramentas exclusivos para consertos, que apenas eles poderiam prover a quem quisessem: suas autorizadas.

A empresa ativista Fixit, que desde 2003 tenta prover soluções para oficinas independentes, fez graça. Chamou a lei de “Um grande passo para a reparidade”, parafraseando Neil Armstrong na Lua. “A passagem dessa lei significa que consertos devem se tornar mais baratos e mais amplos: pessoas que querem consertar suas próprias coisas agora podem”, afirmou a empresa. “Enquanto antes os fabricantes poderiam forçar os consumidores a usar apenas autorizadas, agora elas terão que competir.”

A iniciativa segue uma tendência mundial, que já gerou legislação na União Europeia, que aprovou sua lei do direito do conserto em 2019, valendo em 2021. No Brasil, o projeto de Lei 5.241 está em tramitação desde 2019.

O fato de a primeira lei ser aprovada nos EUA, sede de gigantes como a Apple, Motorola e Google, é um grande passo para a universalização do direito.”

No que toca à Europa, importa dizê-lo, nada de menos verdadeiro...

A notícia não tem qualquer fundamento.

A União Europeia não tem de todo um ‘direito à reparação’ [direito ao conserto, como o denominam os jornalistas da BBC, Brasil] plasmado em uma qualquer lei posta, destinada a valer *urbi et orbi*. Há isso sim, um vasto leque de intenções... cuja consecução tarda!

A Agenda Europeia do Consumidor (Plano Quinquenal de Acção 2021/25), emanada da Comissão Europeia a 13 de Novembro de 2020, confere real destaque à Economia Circular como alicerce, como arca-bouço de um consumo sustentável.

Com efeito, o novo Plano de Acção para a Economia Circular, que remonta a 11 de Março de 2020, prevê um sem-número de iniciativas específicas de molde a

- combater a obsolescência precoce e
- promover a durabilidade,
- a possibilidade de reciclagem e de
- *reparação* e
- a acessibilidade dos produtos, e bem assim apoiar congruentemente a acção das empresas.

Só agora, poucos dias antes da conclusão deste escrito, é que a União Europeia editou – “preto no branco” – uma Proposta de Directiva, com data de 22 de Março em curso, que tende a disciplinar um tal domínio, como a seu tempo se revelará.

Só agora, para que conste, no intuito de desfazer ideias feitas, sem fundamento, que por aí circulavam... e circulam, sem passarem pelo crivo da autenticidade!

Um longo caminho ainda a calcorrear antes que a proposta se converta, como se pretende, em directiva-quadro, isto é, dotada de normas que os Estados-membros, na liberdade remanescente, jamais poderão alterar, conferindo níveis de protecção tanto inferiores quanto superiores.

Se nos ativermos aos marcos que, entretanto, se ergueram, como o fizeram os portugueses de antanho nas suas deambulações pelas sete partidas do globo, eis que importa reter uma sucessão prenhe de hiatos e inconsequências:

1962 – ‘Do consumidor servo a senhor do mercado: não há mercado sem consumidores’; a afirmação de um papel insubstituível como o que se comete, no mercado, ao consumidor;

1966 – Primórdios da ‘economia circular’ e, afinal, o do imprescindível consumo sustentável, como seu braço primacial;

1973 - Carta Europeia de Protecção do Consumidor, com a enunciação de um leque de direitos, outrora não reconhecidos;

1975 - Primeiros passos encetados pela então Comunidade Económica Europeia na senda da política de consumidores;

1985 - Directrizes das Nações Unidas em tema de promoção dos interesses e de protecção dos direitos do consumidor proclamados “urbi et orbi”; e

1999/2015 - Expressa consagração do Consumo Sustentável como nuclear: significativo retardamento, irreparável lapso nesta trajectória.

O consumo sustentável é, aliás, de par com a produção, um dos ODS - Objectivos do Desenvolvimento Sustentável, que como meta tem

uma data bem próxima de nós, 2030... cuja alcançabilidade pelo ‘andar da carruagem’, como sói dizer-se, se torna de duvidosa consecução.

## **2. O consumo sustentável nas Directrizes das Nações Unidas**

---

O conceito de consumo sustentável, tal como emerge da Resolução 70/186, de 22 de Dezembro de 2015, da Assembleia Geral, ainda que remonte às discussões entretecidas em 1999, radica n“a satisfação das necessidades de bens e serviços das gerações presentes e futuras de tal modo que sejam sustentáveis do ponto de vista econômico, social e ambiental”.

O princípio basilar da responsabilidade nela recortado é o alfa e o ómega de uma tal construção:

“A responsabilidade pelo consumo sustentável recai sobre todos os membros e organizações da sociedade.”

A ninguém é lícito escusar-se da quota-parte da responsabilidade de que lhe toca neste projecto global em que se coenvolvem todos e cada um.

A responsabilidade é inalienável, inexcusável, irrectractável.

A todos se reconhece a capacidade de intervir, a cada um segundo as suas capacidades: não há como que uma eventual abstracção nem uma qualquer *capitis de minutio*.

E o papel, a função, o desempenho que se reconhece, neste cosmos, à comunidade global, repousa em primeira linha nos consumidores.

Mas não em quaisquer consumidores. Não no consumidor vulgar, no consumidor a que falecem predicados, específicas qualidades no seu posicionamento no mercado.

Há um *prius*, há como que um pressuposto, nem sempre fácil de preencher. É que o dedo é apontado aos “consumidores informados”: eis em que se traduz o papel dos consumidores neste congheno.

“Os consumidores informados, os Estados-membros, as empresas, os sindicatos e as organizações ambientais e de consumidores desempenham um papel relativamente importante a tal propósito.”

Os “consumidores informados”.

Para tanto, há como que um estágio dos consumidores em planos, projectos e programas de formação e informação, de promoção dos interesses.

Tradicional, convencionalmente, a promoção dos interesses aos consumidores volve-se em dois eixos fundamentais: na formação (inic-

al como na subsequente, na formação contínua, na formação para a vida) como na informação (séria, rigorosa, objectiva...), de feição eminentemente pedagógica. Que, em geral, em países com os índices dos nossos, de todo falece ou é meramente residual face à população global destes espaços.

Daí que haja de despender um ciclópico esforço para que se apresentem nos cenários do quotidiano “consumidores informados”, dotados de uma capacidade distinta.

Eis a razão por que hodiernamente à informação dos consumidores, em geral, se denomina “capacitação”, como o pretende a Agenda Europeia do Consumidor em curso de execução ou, com maior propriedade, o Plano Quinquenal de Acção 2021/2025, como emerge, aliás, do Plano para a Transição Ecológica como do da Transformação Digital.

De resto, a Proposta de Directiva versada *in fine* [Proposta de Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, que visa introduzir inovações às Directivas 2005/29/CE (Práticas Desleais) e 2011/83/EU (Direitos do Consumidor) e dispõe acerca da capacitação dos consumidores para a transição ecológica, através de uma melhor protecção contra práticas desleais e de uma mais adequada informação] tem exactamente como fito o de preparar os consumidores para uma outra envolvência, distinta da que vem fazendo o seu *cursus honorum* na sociedade contemporânea.

É que sem formação nem informação não há objectivos que se alcancem, não há integração que se promova. Que a formação, a informação e os usos constituem deveras uma “segunda natureza”, uma distinta pele susceptível de se ambientar a novos climas...

E nem sempre se tem uma tal percepção pelas rotinas anquilosantes que se perpetuam sem resistência.

### **3. O consumidor no cerne da Economia Circular**

---

O Plano original de Economia Circular, editado no seio da União Europeia a 02 de Dezembro de 2015, coincide cronologicamente com a iniciativa legislativa que culminou na Resolução 70/186, da Assembleia Geral das Nações Unidas, lavrada a 22 de Dezembro de 2015.

E nele se provê:

A Comissão Europeia promoverá a reparabilidade, a possibilidade de modernização, a durabilidade e a reciclagem dos produtos, mediante a preparação de requisitos aplicáveis à

economia circular nos futuros trabalhos relativos à Directiva Concepção Ecológica, conforme se verifique adequado e tendo em conta as especificidades dos diferentes grupos de produtos.

O plano de trabalho para 2015-2017 relativo à concepção ecológica debruçar-se-á sobre a concretização de tais medidas.

No seu trabalho relativo à concepção ecológica, a Comissão Europeia terá especificamente em conta requisitos proporcionados de durabilidade e de disponibilidade de informações sobre

Reparação e peças sobressalentes, bem como requisitos de informação sobre durabilidade em futuras medidas de rotulagem energética.

A Comissão Europeia prepararia um programa de teste independente no âmbito do Horizonte 2020, a fim de ajudar a identificar questões relacionadas com a eventual obsolescência programada.

O trabalho envolveria as partes interessadas, tanto quanto se justificasse.

E, como o sustentara o Comissário Europeu do sector,

a aprovação de regras que estendam a longevidade de alguns dos dispositivos em 5 anos, representaria, no Espaço Económico Europeu (e decerto, em paralelo, noutras geografias)

- a diminuição de 12 milhões de toneladas anuais de equivalente-CO<sub>2</sub>,
- o que significaria se retirassem de circulação
- 15 milhões de veículos movidos a combustíveis fósseis...

Um novo “direito à reparação” se desenha, no quadro actual, de molde a dar mais vida aos produtos.

E, a propósito, noutro ensejo, indagamos: para fazer renascer ofícios que, entretanto, se extinguiram porque é “mais fácil substituir que reparar”?

Reparar... por forma a que seja mais acessível manter o produto que substituir, descartando-o, eliminando-o e lançando-se em aterros de difícil escoamento?

Ou será mais dispendioso reparar pelo valor da mão de obra que ora se fixa no mercado?

Claro que tal dependerá obviamente da categoria dos produtos e da sua peculiar concepção, do seu *design*...

Trata-se, na realidade, de uma autêntica revolução a que ora tende a esboçar-se.

Será que a inversão do paradigma não constituirá obstáculo à “Inovação & Desenvolvimento Tecnológico”?

O Novo Plano da Economia Circular de 11 de Março de 2020 previra que a Comissão Europeia adoptasse iniciativa legislativa tendente à sustentabilidade dos produtos.

O objectivo central de uma tal iniciativa é o de alargar a aplicabilidade da Directiva Concepção Ecológica a produtos outros que não os que se prendem com o consumo de energia por forma a gerar resultados mais substanciais em termos de circularidade, regulamentando, entre outros, aspectos como os de:

- Melhorar a durabilidade, a possibilidade de reutilização, a capacidade de actualização e a *reparabilidade* dos produtos, reduzindo a presença de produtos químicos perigosos e aumentando a eficiência energética dos produtos e a sua eficiência na absorção dos recursos;
- Restringir a utilização única e combater a obsolescência prematura.

Estas as coordenadas, estes os propósitos repetidos à exaustão, sem exequibilidade, porém, até ao momento, tamanhos os compassos, expressivos os hiatos, as pausas entre instrumentos normativos, como se tratasse de superar as incertezas do Cabo Bojador.

## II

### A OBSOLESCÊNCIA PRECOCE

#### **1. Étimo, origem: sentido e alcance**

---

“*Obsolescência* é a qualidade de obsolescente ou obsoleto; qualidade do que está a cair em desuso, a tornar-se antiquado.”

Do latim *obsolescentia*, particípio presente neutro plural substantivado de *obsolescere*, «cair em desuso», segundo o Dicionário Infopédia, Porto Editora, 2003-2023

Como o escrevêramos já,

a obsolescência programada, na sua essência, é a pré-determinação do ciclo de vida de um produto. Como se, ao

nascer, se inscrevesse, na sua matriz, a data precisa do seu passamento, do seu decesso.

Como se o produto, no momento do seu lançamento no mercado, se fizesse acompanhar já de uma certidão de óbito, com a data pré-definida da sua morte...

A obsolescência de um dado produto consiste na “desclassificação tecnológica do material industrial, em razão da aparição de material mais recente, inovador”.

Constituindo o resultado natural da inovação & desenvolvimento tecnológicos (com o que de intenção nisso se possa aparelhar), representa em si um enorme problema se manifestar precocemente ou, o que é pior, se for – de caso pensado – programada, planejada, como se diz no Brasil.

Em qualquer das hipóteses, a desactualização (e a depreciação sob qualquer das perspectivas) dos equipamentos eletrônicos, *p. e.,* ocorre em momento temporal anterior ao expectável em vista da vida útil normal de um tal tipo ou categoria de bens de consumo.

- Há quem acentue a diferença entre a obsolescência precoce [ou prematura] e a obsolescência programada que se funda, aliás, na intencionalidade do fenômeno;
- a obsolescência programada é, como o nome indica, determinada pelos produtores ou fabricantes, como forma de promover o acesso pelos consumidores a novos produtos, mais elaborados, tecnologicamente mais avançados e, em princípio, com uma mais adequada “performance”;
- a obsolescência precoce assenta na natureza própria dos materiais empregues na produção que fenecem, soçobram, se esgotam numa dada dimensão temporal...

---

## 2. Antídotos

Os antídotos à obsolescência precoce, como facilmente se intuirá, traduzir-se-ão em matérias primas de qualidade na gênese de produtos com adequada durabilidade, robustez, solidez e consequente qualidade subsidiária ou emergente.

Produtos que se protraiam no tempo, cuja vida se projecte em confronto com outros em cuja incorporação figuram materiais de fraca qualidade ou de manifesta precariedade, de molde a que a longevidade

constitua reconfortante realidade com menor atracção a avarias e deficiências e, consequentemente, a intervenções no seu “corpus”.

De outro modo, como o previnem as Resoluções do Parlamento Europeu, sucessivamente renovadas e alargadas nas perspectivas que esboçam e nos pressupostos de que arrancam, ante o quadro global e a degenerescência dos materiais à vista desarmada, há que banir as matérias primas de inferior qualidade, imprimir aos produtos, desde a concepção, características que se compaginem com a filosofia ora imperante do seu afeiçãoamento às exigências ecológicas e impor-se a qualidade onde o seu oposto tende a firmar-se com acrescidas vantagens para produtores e distribuidores e notórios prejuízos para os consumidores, a comunidade e o ambiente circum-envolvente.

Michael Porter insistia na tônica de que “a qualidade é função da exigência do consumidor”. Consumidor despreparado é menos exigente e mais atreito às fraudes sobre as mercadorias que se abatem fragorosamente sobre todos no dia a dia em qualquer dos segmentos do mercado.

Já as nossas avós nos advertiam sabiamente para fenômenos análogos que entroncam, aliás, nestes de que curamos: “quem se veste de ruim pano, veste-se duas vezes ao ano”. Que os romanos traduziam pelo “caveat emptor”.

Claro que a inversão do paradigma pelo “caveat venditor”, com as doutrinas dos vícios redibitórios, de pouco adiantará se as garantias legais forem aferidas em função de lapsos temporais breves, associados a produtos concebidos para não durar mais que um tal “momento”...

Daí que haja de apostar, em simultaneidade, na qualidade, na durabilidade e na reparabilidade para um lapso que se projecte razoavelmente no espaço e no tempo, com segurança e sem reticências nem reservas! E sem que a investigação, o desenvolvimento e a inovação se barrem, se sofreiem ou se aniquilosem.

---

### **3. Manifestações no *jus positum***

---

A Lei-Quadro de Defesa do Consumidor, editada em Portugal no recuado ano de 1996, no n.º 7 do seu artigo 9.º, cujo começo de vigência diploma legal habilitante pré-estabelecerá para 28 de Maio de 2022, reza o seguinte:

É vedada ao profissional a adopção de quaisquer técnicas através das quais o mesmo visa reduzir deliberadamente a

duração de vida útil de um bem de consumo a fim de estimular ou aumentar a substituição de bens.

O que equivale, aliás, a dizer: “É proibida a obsolescência prematura”.

De acordo com os estudos do *European Environmental Bureau*, como se significou no preâmbulo, o tempo de vida útil de um *smartphone*, deveria situar-se entre os 25 e os 232 anos: é, porém, de 3 anos...

O ordenamento francês é paradigmático neste particular: o seu “Code de la Consommation” contém uma mancheia de preceitos, que convém de todo o modo, pela sua relevância, destacar:

É proibida a prática da obsolescência programada, que se define pelo uso de técnicas, inclusive de software, pelas quais o responsável pela colocação de um produto no mercado visa deliberadamente reduzir a sua vida útil (Artigo L441 – 2)

É proibida qualquer técnica, incluindo software, pela qual um comerciante pretenda impossibilitar a reparação ou o recondicionamento de um dispositivo ou limitar a restauração de todas as funcionalidades de tal dispositivo fora de seus circuitos aprovados.

A reparabilidade do produto é considerada uma das características essenciais do bem ou serviço conforme definido nos artigos L. 111-1 a L. 111-7 deste código. (Artigo L441-3)

Desde 2015 que a obsolescência programada é desenhada, no ordenamento jurídico francês, como um tipo legal de crime.

A obsolescência programada alimenta o consumo excessivo, bem como a superprodução. Contribui para o aumento dos resíduos, para a intensificação da poluição, bem como para o aumento do desperdício de matérias-primas e energia.

Esta técnica alimenta artificialmente o crescimento.

É proibido qualquer acordo ou prática cujo objectivo seja limitar o acesso de um profissional de reparação, reutilização ou reutilização a peças sobressalentes, instruções, informações técnicas ou qualquer outro instrumento, equipamento ou *software* que permita a reparação de produtos. (Artigo L441-4)

Se projectou seu dispositivo para casos de auto-reparabilidade e se forneceu as instruções de segurança adequadas para que o usuário possa realizar a auto-reparação, o fabricante não pode ser responsabilizado por danos ocorridos durante a auto-reparação, na medida em que esse dano esteja ligado à falta de

jeito por parte do utilizador ou ao incumprimento por parte deste último das instruções para a reparação do produto. (Artigo L441-5)

Como o expusemos em um outro artigo (“Dar Mais Vida às Coisas para dar Mais Vida à Vida, *in Revista Direitos Culturais | Santo Ângelo | v. 17 | n. 42 | p. 55-69 | Maio/Agos. 2022, págs. 55 e ss.*”)

é ainda flagrantemente o caso da Lei 6/2019, de 20 de Fevereiro, da Comunidade Autônoma da Extremadura, cujo texto consagra o Estatuto das Pessoas Consumidoras (*in Boletín Oficial del Estado de 12 de marzo de 2019*).

No seu artigo 26 se estatui, sob a epígrafe “obsolescência programada”, de modo consequente, nestes termos:

“Se prohíben las prácticas de obsolescencia programada, entendida como tales el conjunto de técnicas que introduce con defectos, debilidades, paradas programadas, obstáculos para su reparación y limitaciones técnicas mediante las cuales un fabricante reduce de forma deliberada la durabilidad de la producción con el objeto de aumentar la tasa de reemplazo o sustitución. A tal efecto, la vida útil estimada de los bienes de naturaleza duradera se considerará una característica esencial del producto. La información sobre la duración estimada de estos bienes en ningún caso puede entenderse como un aumento del plazo de la garantía legal. Adicionalmente, se impulsarán medidas:

- a. Para que las empresas faciliten la reparación de sus productos.
- b. Para que las empresas mejoren la calidad y la sostenibilidad de los productos manufacturados.
- c. Para establecer un sistema que garantice una duración de vida mínima de los productos adquiridos.
- d. Para el fomento, sobre todo en fase de educación, del consumo responsable, con el objetivo que las personas consumidoras tengan en cuenta el impacto sobre el medio ambiente, la huella ecológica y la calidad de los productos.
- e. Para fomentar la realización de proyectos I+D+i basados en el diseño ecológico de los productos, la economía circular, el residuo mínimo y la economía de la funcionalidad.
- f. Para fomentar una etiqueta voluntaria que incluya, en particular, la durabilidad del producto, el diseño ecológico, la capa-

cidada de modulación de conformidad con el progreso técnico y la posibilidade de reparación.

A obsolescência constitui magno objectivo a que a União Europeia propõe opor-se veementemente em vista, afinal, de uma maior durabilidade dos produtos e de uma expressiva redução de resíduos com reais efeitos na descarbonização do planeta.”

As limitações de espaço não nos permitem ir mais além na recolha de situações em que se confere expressão, com distintas modelações, a um tal escopo.

Ponto é que haja consequênciā no que ora se propõe fazer a partir dos textos da nova Proposta de Directiva, em breve em discussão no seio das distintas instâncias europeias e dos Estados-membros.

### III

## A TECITURA NORMATIVA DA UNIÃO EUROPEIA

### **1. As Resoluções do Parlamento Europeu**

---

Três marcos se divisam no que tange a iniciativas desencadeadas pelo Parlamento Europeu a propósito de tão candente tema, para além da referência adrede ou incidental de outros instrumentos emanados das instâncias legiferantes da União Europeia: as Resoluções de 04 de Julho de 2017, de 25 de Novembro de 2020 e de 07 de Abril de 2022, no afã de que algo surgisse a fim de se iniciar o *iter* legislativo.

Planos, Projectos e Programas outros contemplam de análogo modo o tema, mas a imperatividade que decorre das leis tarda.

Importa não olvidar que estamos a cerca de meia dúzia de anos da meta de 2030 e nada de relevante se produziu e, menos ainda, se concretizou.

Aliás, importa significar que não é com garantias legais de 2 anos, como ponto de partida, que se confere maior longevidade aos produtos correntes de consumo.

Não é com avareza tamanha que se assegura maior longevidade, tão pouco e, concomitantemente, substancial redução de resíduos, como se pretendera, aliás.

## 1.1 A Resolução de 04 de Julho de 2017

---

O Parlamento Europeu entendeu, mediante resolução convenientemente fundamentada, eleger um sem-número de objectivos, de molde a garantir a solidez, durabilidade, a qualidade e a reparabilidade dos produtos de consumo, como segue:

- Concepção de produtos sólidos, duradouros e de qualidade;
- Promoção da possibilidade de reparação e projecção da durabilidade;
- Aplicação de um modelo económico vocacionado para a utilização em ordem a apoiar as PME e o emprego na EU;
- Garantia de uma melhor informação dos consumidores;
- Adopção de medidas atinentes à obsolescência programada;
- Reforço do direito à garantia legal de conformidade;
- Protecção dos consumidores face à obsolescência, nomeadamente, dos programas informáticos.

Sob a consigna “produtos com uma duração de vida mais longa: vantagens para os consumidores e as empresas”, o Parlamento Europeu insta a Comissão a promover a possibilidade de reparação dos produtos:

- incentivando e facilitando medidas que tornem a opção de reparação mais atractiva para o consumidor,
- através do recurso a técnicas de construção e materiais que facilitem a reparação do artigo ou a substituição dos seus componentes mais fácil e menos dispendiosa; os consumidores não devem ficar presos num ciclo interminável de reparação e manutenção de produtos defeituosos,
- promovendo, em caso de não conformidade recorrente ou de um período de reparação superior a um mês, a prorrogação da garantia por um período equivalente ao tempo necessário para efectuar a reparação,
- apelando a que as partes cruciais para o funcionamento do produto sejam substituíveis e reparáveis, fazendo da capacidade de reparação do produto um dos seus elementos essenciais, quando benéfico, e desencorajando, a menos que tal se justifique por razões de segurança.

A Resolução foi, pode afirmar-se, vazia de efeitos.

A Directiva “Garantias dos Bens de Consumo”, que a lume veio a 20 de Maio de 2019 (Directiva 2019/771/UE) ficou-se pelos 2 (dois) anos de garantia de conformidade, como mínimo apontado aos Estados-membros que, para não provocarem oscilações nos mercados, mormente no segmento da produção, se restringiram aos 2 anos, com raríssimas excepções, em que se perfilam Espanha, Portugal e Suécia.

Com efeito, tais países ter-se-ão “avantajado” ao conceder 3 (três) anos em lugar dos dois (2), com forte sabor, porém, ao mínimo da directiva, já que a presunção de não conformidade só cobre os dois anos iniciais, que não os três por que teoricamente se espraiaria a garantia (*cfr. art.º 13*, cuja transcrição segue, sob a epígrafe “ônus da prova”):

1 - A falta de conformidade que se manifeste num prazo de dois anos a contar da data de entrega do bem presume-se existente à data da entrega do bem, salvo quando tal for incompatível com a natureza dos bens ou com as características da falta de conformidade.

2 - O disposto no número anterior é aplicável aos bens com elementos digitais de ato único de fornecimento de conteúdo ou serviço digital.

3 - Nos casos em que as partes tenham reduzido por acordo o prazo de garantia de bens móveis usados nos termos do n.º 3 do artigo anterior, o prazo previsto no n.º 1 é de um ano.

4 - Decorrido o prazo previsto no n.º 1, cabe ao consumidor a prova de que a falta de conformidade existia à data da entrega do bem.

A Finlândia é mais generosa e entende compaginar a garantia com o conceito indeterminado de vida útil do produto.

## **1.2. A Resolução de 25 de Novembro de 2020**

---

As directrizes de uma política global em que a europeia se inscreve de molde a conferir expressão aos objectivos do Milênio.

O Parlamento Europeu, por Resolução de 25 de Novembro de 2020, sob o lema “Rumo a um Mercado Único mais Sustentável para Empresas e Consumidores”, confere particular relevo ao “Direito à Reparação dos Produtos”, intentando uma estratégia fulcral em matéria de REPARAÇÃO de BENS DE CONSUMO.

Como se alinhava uma tal estratégia?

O Parlamento Europeu emitiu, nesse sentido, um sem-número de recomendações que visam, com efeito, dar forma a um mercado interior sustentável (delimitado pelas fronteiras exteriores do denominado Espaço Econômico Europeu), como convém e constitui, nos tempos que correm, imperativo indeclinável de uma qualquer política europeia de consumidores com reflexos no plano global.

A enunciação de um vasto leque de medidas emerge de uma tal Resolução. Que há que trasladar para a lei e se compendiam como segue:

- A outorga aos consumidores de um «direito à reparação»;
- A promoção da reparação em vez da substituição;
- A normalização das peças sobresselentes susceptível de promover a interoperabilidade e a inovação;
- O acesso gratuito às informações necessárias para a reparação e a manutenção.

Um cacharolete de informações que aos produtores incumbe em matéria de disponibilidade de peças sobresselentes, actualizações de «software» e a faculdade de reparação de um produto, nomeadamente acerca de:

- o período estimado de disponibilidade a partir da data da compra,
- o preço médio das peças sobresselentes no momento da compra,
- os prazos aproximados recomendados de entrega e reparação e
- informações sobre os serviços de reparação e manutenção
- O período mínimo obrigatório para o fornecimento de peças sobresselentes em consonância com a duração de vida estimada do produto após a colocação no mercado da última unidade
- A garantia de preço razoável para as peças sobresselentes
- A garantia legal para as peças substituídas por um reparador profissional quando os produtos já não estiverem cobertos pela garantia legal ou comercial
- A criação de incentivos, como o «bônus do artesão», suscetíveis de promover as reparações, em particular após o fim da garantia legal.

### **1.3. Resolução de 07 de Abril de 2022**

---

A Resolução de 07 de Abril de 2022 do Parlamento Europeu reincide na tónica:

- Observa que o actual regime jurídico ao abrigo da Directiva Venda de Bens prevê um período mínimo de responsabilidade de apenas dois anos para os bens [não conformes] e incentiva os Estados-membros a alargá-lo...
- Solicita, por conseguinte, à Comissão Europeia proponha, na iniciativa do direito à reparação, uma série de medidas destinadas a promover e incentivar os consumidores, os produtores e os vendedores a optar pela reparação em detrimento da substituição...

A Resolução do Parlamento Europeu que por último se editou, sob a epígrafe *"por um efectivo direito à reparação"*, exalta o facto de ter de se abranger todos os aspectos do ciclo de vida útil do produto desde a

- sua concepção,
- os princípios éticos fundamentais da produção,
- a normalização,
- a informação dos consumidores, maxime a rotulagem

no que tange à possibilidade de reparação, e

- à vida útil dos produtos, sempre que possível e adequado,
- e bem assim os direitos e garantias dos consumidores.

E em que pontos estruturantes assenta?

- Reparação proporcionada numa concertação de princípios: o da sustentabilidade, o dos interesses econômicos e o da economia social de mercado altamente competitiva;
- Acesso a peças sobresselentes e a manuais de instruções;
- A quebra de sigilo e a transparência de processos no que tange à composição de produtos, diagnóstico e reparação;
- Frear a obsolescência, cominar, ao menos, como ilícitos de mera ordenação social práticas de tal jaez;
- Uma Directiva Concepção Ecológica mais abrangente, com maior gama de produtos, não circunscritos aos da energia;
- Eleger a informação como algo de primacial;
- Conferir papel fundamental ao rótulo ecológico da UE no incentivo à adopção, por parte da indústria, de políticas de rotulagem que transmitam aos consumidores informações fundamentais sobre o ciclo de vida dos produtos;

- Prover a incentivos financeiros para os serviços de reparação, por forma a tornar a reparação conveniente e atractiva para reforço dos direitos dos consumidores e das garantias para uma utilização mais prolongada dos bens;
- Criação de meios de rotulagem inteligente, como códigos QR e passaportes digitais de produtos;
- Desencadeamento de campanhas de sensibilização dos consumidores para a extensão do tempo de vida útil dos produtos, em especial, carreando-se informações fiáveis e claras, aconselhamento e serviços de manutenção, reparação e reutilização.

Conquanto, no quadro actual, os consumidores tenham o direito de escolher entre a reparação e a substituição de bens defeituosos ao abrigo da Directiva Venda de Bens, a reparação pode, em muitos casos, ser uma escolha mais eficiente em termos de recursos e com impacto neutro no clima.

Observe-se que, na prática, os consumidores optam geralmente pela substituição em detrimento da reparação, o que pode dever-se ao elevado custo da reparação: a substituição do produto deve continuar a ser uma alternativa se consumidor e fornecedor assim o acordarem, atendendo a que a reparação pode ser demasiado morosa.

A próxima revisão da Directiva 'Venda de Bens' poderia incluir, entre outras, medidas destinadas a incentivar os consumidores a optar pela reparação em detrimento da substituição, tais como a obrigação de fornecer um produto de substituição enquanto determinados produtos estão a ser reparados.

Entende que, para incentivar a reparação dos produtos, devem ser oferecidos certos incentivos aos consumidores que optem por reparar em vez de substituir.

Considera que uma garantia alargada poderia constituir um incentivo para optar pela reparação em detrimento da substituição.

Acresce que os vendedores devem sempre informar os consumidores de todas as opções à sua disposição, de forma equitativa, designadamente sobre os direitos de reparação e de garantia conexos.

A Directiva Venda de Bens prevê um período mínimo de responsabilidade de apenas dois anos para os bens defeituosos e incentiva os Estados-Membros a alargá-lo.

Sublinha que se trata de uma regra de harmonização mínima e que apenas um número limitado de Estados-Membros vai para além

desse período; entende, por conseguinte, que a revisão da Directiva 'Venda de Bens' deve também propor a prorrogação da garantia legal para além de dois anos para algumas categorias de produtos.

Observa, ainda, a importância da plena harmonização do período de garantia legal:

- O direito à reparação pode ser proposto de modo a que os operadores do mercado possam oferecer um acesso fácil e a preços acessíveis à reparação, mesmo para além do período de garantia.
- Impõe-se uma avaliação de impacto adequada, que inclua análises de custo-benefício apropriadas, tanto para os consumidores como para as empresas, uma comparação das melhores práticas a nível nacional e em países outros e o impacto quantificado no bem-estar geral dos consumidores, no ambiente e nas empresas
- Informações sobre os custos das reparações para as empresas da UE no mercado único.

Não existem, de momento, regras específicas para a reparação de bens refabricados ou renovados.

Cumpre à Comissão Europeia propor medidas que recompensem os comerciantes por oferecerem a possibilidade de reparação de bens refabricados ou renovados, a fim de aumentar a confiança dos consumidores.

O Parlamento insta a Comissão Europeia a ponderar equipamentos como contadores de utilização e a proibir a destruição de bens não vendidos, de modo a facilitar a reutilização e a reparação de produtos.

---

## **2. Inversão do paradigma: a Proposta de Regulamento “Concepção Ecológica de Produtos Sustentáveis”**

---

“Dar mais vida aos produtos para que a vida se prolongue”: eis o lema de uma estratégia, como o exprimimos, convertida em nova política de consumidores!

“Dar mais vida aos bens para que se dê mais vida”!

A proposta de Regulamento Concepção Ecológica de Produtos Sustentáveis incide na fase de concepção de produtos, que determina até 80 % do seu impacto ambiental ao longo do ciclo de vida.

Estabelece novos requisitos destinados a tornar os produtos mais duradouros, fiáveis, reutilizáveis, actualizáveis, reparáveis, fáceis de manter, de recondicionar e de reciclar e mais eficientes em termos de utilização de energia e recursos. Além disso, requisitos de informação aplicáveis a produtos específicos darão a conhecer aos consumidores os impactos ambientais das suas compras.

Todos os produtos regulamentados terão passaportes digitais, o que facilitará a sua reparação ou reciclagem, bem como o rastreio das substâncias que suscitam preocupação ao longo da cadeia de abastecimento. Podem também ser introduzidas obrigações de rotulagem. A proposta contém igualmente medidas para pôr termo à destruição de bens de consumo não vendidos, reforçar a contratação pública ecológica e proporcionar incentivos para produtos sustentáveis.

- A proposta hoje apresentada alarga o actual quadro de concepção ecológica de duas formas: em primeiro lugar, para cobrir a gama mais ampla possível de produtos; em segundo lugar, para alargar o âmbito dos requisitos que os produtos devem cumprir.
- O estabelecimento de critérios não só de eficiência energética, mas também de circularidade, e a redução global da pegada ambiental e climática dos produtos conduzirá a uma maior independência em termos de energia e de recursos e a uma menor poluição.
- Reforçará o mercado único, evitando legislações divergentes em cada Estado-Membro, e criará oportunidades económicas para a inovação e a criação de emprego, nomeadamente nas áreas da remanufatura, manutenção, reciclagem e reparação. A proposta criará um quadro e um processo através dos quais a Comissão, trabalhando em estreita cooperação com todos os interessados, estabelecerá progressivamente requisitos para cada produto ou grupo de produtos.

A iniciativa para os Produtos Sustentáveis tem como escopo generalizar os produtos sustentáveis, estabelecendo princípios de sustentabilidade e revendo a Directiva da Concepção Ecológica:

- Alargando o seu âmbito de aplicação para além dos produtos relacionados com a energia e concretizando a circularidade.

- Exigíveis medidas regulamentares e não regulamentares adicionais para abordar grupos específicos de bens e serviços, como
  - as TIC,
  - a Eletrônica ou
  - os Têxteis, bem como
  - as Embalagens.

Por exemplo:

- A Iniciativa sobre a Electrónica Circular visa garantir que os dispositivos eletrônicos sejam concebidos com vista à
  - durabilidade,
  - manutenção,
  - reparação,
  - desmontagem,
  - desmantelamento,
  - reutilização e
  - reciclagem, e que
  - os consumidores tenham um «direito de reparação», incluindo actualizações de software.

A iniciativa relativa a um carregador universal para telemóveis e outros dispositivos portáteis visa simplificar a vida aos consumidores e reduzir a utilização de materiais e os resíduos eletrônicos associados à produção e à eliminação deste produto específico empregue diariamente por uma imensa mole de consumidores.

- A futura Estratégia da UE para os Têxteis procurará possibilitar aos consumidores a escolha de têxteis sustentáveis e facilitar o seu acesso aos serviços de reutilização e reparação.
- A revisão da Directiva Embalagens e Resíduos de Embalagens tem por objectivo tornar todas as embalagens reutilizáveis e recicláveis de forma economicamente viável e reduzir o excesso de embalagem.
- Tais iniciativas irão promover uma melhor retenção de valor, dar prioridade a produtos mais seguros e duradouros e manter os materiais no ciclo econômico (recusar, reduzir, reparar, reutilizar e reciclar) o máximo de tempo possível.

O objectivo a que se tende é o de prolongar a vida dos produtos para reduzir o inestancável volume de resíduos, protegendo do mesmo passo a bolsa do consumidor.

A União Europeia aposta na longevidade dos produtos, numa concertação adequada de molde a não estancar a inovação e o desenvolvimento tecnológicos.

### **3. Reparabilidade como característica essencial dos bens de consumo**

---

- A França, por exemplo, considera, no seu Código do Consumo, a reparabilidade [a susceptibilidade de os bens serem reparados] como uma das características essenciais dos produtos:

É proibida qualquer técnica, *incluindo software*, pela qual um comerciante pretenda impossibilitar a reparação ou o recondicionamento de um dispositivo ou limitar a restauração de todas as funcionalidades de tal dispositivo fora de seus circuitos aprovados.

Reparabilidade do produto é considerada uma das características essenciais do bem ou serviço...

## IV

### **OS INSTRUMENTOS NORMATIVOS NA FORJA**

#### **1. A denominada capacitação dos consumidores em obediência à Agenda Europeia: práticas negociais a reprimir**

---

Na forja, no seio da União Europeia, alterações a relevantes instrumentos normativos em decorrência quer da Agenda Europeia do Consumidor, quer do vigente Plano da Economia Circular, como da Directiva 'Concepção Ecológica'.

Com efeito, a Proposta de Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho [que visa introduzir inovações às Directivas 2005/29/CE (Práticas Desleais) e 2011/83/EU (Direitos do Consumidor)] dispõe acerca da capacitação dos consumidores para a transição ecológica, através de uma melhor protecção contra práticas desleais e de uma mais adequada informação.

Tal Proposta de Directiva veio a lume a 30 de Março de 2022 afronta relevantes domínios e intenta conferir suporte ao consumo sustentável que constitui um dos Objectivos do Desenvolvimento Sustentável, suma preocupação do Milênio.

Que inovações introduz em matéria de “práticas negociais desleais”?

- Actualiza a lista das características do produto em relação às quais se pode considerar que, se um profissional induzir em erro um consumidor, incorre em uma acção enganosa passível de uma contra-ordenação grave, de harmonia com o que estatuído se acha no ordenamento jurídico pátrio.
- Duas novas práticas negociais se incluem de análogo modo na lista de acções, como tal havidas por enganosas se conduzirem ou forem susceptíveis de conduzir o consumidor médio a tomar uma decisão negocial que de outro modo não tomaria:
  - É aditado um novo elemento à lista de informações havidas por substanciais na hipótese de práticas específicas cuja omissão concorre para o carácter enganoso de uma tal conduta;
  - A lista das “práticas desleais em qualquer circunstância” estende-se às que força é se associem à obsolescência precoce dos produtos e ao denominado ecoranqueamento.

A lista de características do produto em que se reconhece patente deslealdade do acto incluirá três novos elementos, a saber, «impacto ambiental ou social», «durabilidade» e «reparabilidade».

A tal propósito aditam-se duas práticas mais:

- fazer alegação ambiental que se prende com o futuro desempenho ambiental sem compromissos e metas claros, objectivos e verificáveis e um sistema de monitorização independente;
- fazer publicidade aos benefícios para os consumidores considerados como prática comum no mercado relevante.

A lista de informações havidas por substanciais no caso de práticas negociais específicas cuja omissão é susceptível de a qualificar como enganosa passará a incluir um outro elemento:

- Quando um prestador de serviços cumpre uma tarefa em que compara produtos, nomeadamente através de uma ferramenta de informação sobre sustentabilidade, consideram-se substanciais as informações sobre o método de comparação, os produtos objecto da comparação e os fornecedores de tais produtos, bem como as medidas para assegurar a permanente actualização da informação.

Ao anexo primeiro da Directiva Práticas Comerciais Desleais de 25 de Maio de 2005, transposta para a ordem jurídica nacional pela Decreto-Lei 57/2008, de 26 de Março, acrescerão 10 (dez) outras práticas negociais havidas objectivamente por desleais, ou seja, em qualquer circunstância:

- Exibir um rótulo de sustentabilidade que não se baseie em um qualquer sistema de certificação ou o não estabeleça a autoridade pública.
- Fazer uma alegação ambiental genérica a que o fornecedor não possa demonstrar um excelente desempenho ambiental reconhecido, relevante para uma tal alegação.
- Fazer uma alegação ambiental sobre todo o produto, quando, na realidade, apenas se reporte a um aspecto parcelar
- Apresentar os requisitos impostos por lei a todos os produtos da categoria do produto de que se trata, no mercado interior, ou seja, o da União Europeia, como uma característica distintiva da oferta do fornecedor.
- Omitir a informação ao consumidor de que uma dada actualização de software terá um impacto negativo na utilização de bens com elementos digitais ou em determinadas características de tais bens, ainda que a actualização de software melhore a função de outras características do equipamento.
- Omitir a informação ao consumidor da existência de uma característica de um bem introduzida com vista à sua durabilidade.
- Afirmar que um bem tem uma certa durabilidade em termos de tempo ou intensidade de utilização, quando tal não corresponda de todo à verdade.
- Apresentar produtos como tendo a possibilidade de reparação, quando tal não corresponda à verdade, ou

- Omitir a informação ao consumidor de que os bens não podem ser reparados em conformidade com os requisitos legais.
- Induzir o consumidor a substituir os consumíveis de um bem mais cedo do que seja necessário por razões técnicas.
- Omitir a informação de que um bem foi concebido para limitar a sua funcionalidade quando se propuser utilizar consumíveis, peças sobresselentes ou acessórios que não sejam fornecidos pelo produtor original.

## **2. Inovações no que tange à informação pré-contratual**

---

### **1.1 Em Contratos Presenciais**

---

As iniciativas legislativas em curso são segmentares.

Tanto se proclama “menos leis, melhor lei”, mas do “projecto à obra”, como queria Molière, “dista um abismo”...

No decurso de tais iniciativas, prevê-se concomitantemente que a informação pré-contratual a dispensar aos consumidores quando da celebração de contratos presenciais de consumo, como de contratos à distância e fora do estabelecimento, em particular sobre a durabilidade e a reparabilidade dos bens, seja tomada em conta, reforçando-se consequentemente um tal segmento.

Ampliar-se-á do mesmo passo o rol de informações directamente facultadas aos consumidores em momento prévio ao da formulação da encomenda, no caso dos contratos eletrônicos ou digitais.

No tocante à informação pré-contratual quando dos preliminares negociais de contratos presenciais, seis os elementos adicionais à lista que a Directiva “Direitos dos Consumidores de 25 de Outubro de 2011 encerra:

- Informação acerca da existência e da duração da garantia comercial de durabilidade de um produtor para todos os tipos de bens, sempre que o responsável disponibilize uma tal informação;
- Informação de que o produtor não forneceu informações sobre a existência da garantia de durabilidade dos bens consumidores de energia;

- A existência e a duração do período durante o qual o produtor se compromete a fornecer actualizações de software para bens dotados de elementos digitais;
- A existência e a duração do período durante o qual o prestador se compromete a fornecer actualizações de software para conteúdos e serviços digitais;
- A pontuação de reparabilidade do bem, tal como aplicável ao abrigo do direito da União Europeia;
- Outras informações sobre a reparação, caso não exista pontuação de reparabilidade a nível da União Europeia — como sejam informações sobre a disponibilidade de peças sobresselentes e um manual de reparação.

## **2.2. Em contratos à distância e fora de estabelecimento**

---

No particular da informação pré-contratual a facultar aos consumidores aquando da celebração de contratos à distância e fora do estabelecimento comercial, os seis elementos precedentes também acrescerão à lista no quadro dos contratos do jaez destes: informações a dispensar ao consumidor de forma clara e compreensível.

A propósito das informações a prestar directamente aos consumidores em momento anterior ao da encomenda, na hipótese de contratos eletrônicos, as que se prendem com a existência e a duração (ou de que tais informações não foram fornecidas, no caso de bens consumidores de energia) da garantia comercial de durabilidade de um produtor que se acrescentarão à lista a fornecer, nos termos Directiva Direitos do Consumidor.

## **2.3. Coerência entre disposições vigentes**

---

A Directiva “Venda de Bens” promove a durabilidade dos bens através da garantia legal, que confere determinados direitos aos consumidores durante um período mínimo de dois anos, susceptível de ser prorrogado pelos Estados-membros em determinadas condições.

Tal instrumento normativo prevê de análogo modo as condições em que um produtor pode oferecer uma garantia comercial de durabilidade ao consumidor.

A Proposta de Directiva sob análise aumentará a transparência para os consumidores no que particular das garantias comerciais e, por

consequente, incentivará também os produtores a oferecer garantias de durabilidade superior aos dois anos que, como mínimo, se estabeleceram, obrigando os fornecedores a dispensar, no ponto de venda, informações sobre a existência (ou ausência, no caso de bens consumidores de energia) e a duração das garantias comerciais de durabilidade oferecidas pelos produtores.

Tanto a Directiva Venda de Bens como a que versa sobre os Conteúdos Digitais garantem que os consumidores recebam actualizações de software para que um produto permaneça conforme durante o período de vigência do contrato ou, em alternativa, durante um período de tempo com que se possa razoavelmente contar.

No entanto, a comparabilidade dos produtos no ponto de venda com base na disponibilidade de actualizações de software não é abordada.

A Proposta prevê a obrigação de informação dos consumidores, antes da celebração do contrato, sobre a existência de actualizações de *software* e sobre o período durante o qual o produtor se compromete a fornecê-las, quando estas informações forem dispensados pelo produtor. Quando já existir uma garantia comercial de durabilidade oferecida por mais de dois anos, a obrigação de informação para os profissionais mantém-se apenas para as actualizações de *software* quando a duração for superior à duração da garantia comercial de durabilidade, a fim de evitar informações desnecessárias para os consumidores.

### **3. A Proposta de Directiva “Reparação dos Produtos”**

---

De um comunicado da Comissão Europeia, aquando do lançamento da Proposta de Directiva “Reparação dos Produtos”, emanado a 22 de Março de 2023 em curso, respiga-se o seguinte:

A Comissão Europeia adoptou hoje uma nova proposta de regras comuns que promovem a reparação dos produtos, o que resultará em poupanças para os consumidores e apoiará os objectivos do Pacto Ecológico Europeu, nomeadamente através da redução dos resíduos.

Nas últimas décadas, tem vindo a primar a substituição em detrimento da reparação quando os produtos avariam, faltando incentivos suficientes para os consumidores mandarem reparar os produtos uma vez expirada a garantia legal.

A proposta tornará a reparação mais fácil e rendível para os consumidores do que a substituição dos produtos. Além disso, o aumento da procura traduzir-se-á num estímulo ao sector da reparação, incentivando simultaneamente produtores e vendedores a desenvolverem modelos de negócio mais sustentáveis.

A proposta apresentada [a 22 de Março de 2023] assegurará que sejam reparados mais produtos no período de garantia legal e que os consumidores tenham opções mais fáceis e mais baratas para reparar produtos tecnicamente reparáveis (como aspiradores ou, em breve, tablets e telemóveis inteligentes) quando a garantia legal tiver caducado ou quando o produto deixar de funcionar devido ao desgaste.

Novas medidas para promover e facilitar a reparação e a reutilização.

A proposta introduz um novo «direito à reparação» para os consumidores, tanto dentro como fora do período de garantia legal.

Durante o período de garantia legal, os vendedores serão obrigados a oferecer a reparação, excepto quando esta for mais dispendiosa do que a substituição.

Fora do período de garantia legal, os consumidores disporão de um novo conjunto de direitos e instrumentos para tornar a «reparação» uma opção fácil e acessível:

- O direito de reclamarem aos produtores a reparação dos produtos tecnicamente reparáveis por força da legislação da UE, como uma máquina de lavar roupa ou uma televisão. Deste modo, os consumidores terão sempre alguém a quem recorrer quando optarem pela reparação dos produtos e os produtores serão incentivados a desenvolver modelos de negócio mais sustentáveis.
- A obrigação de os produtores informarem os consumidores sobre os produtos que se obrigam a reparar.
- Uma plataforma eletrônica consagrada à reparação para pôr em contacto os consumidores com as oficinas de reparação e os vendedores de produtos renovados na sua região. A plataforma permitirá a realização de pesquisas por localização e normas de qualidade, ajudando os consumidores a encontrar ofertas atraentes e aumentando a visibilidade das oficinas de reparação.

- Um Formulário Europeu de Informação sobre as Reparações que os consumidores poderão solicitar a qualquer oficina de reparação, assegurando a transparência das condições e do preço e facilitando a comparação das ofertas de reparação.
- Será desenvolvida uma norma europeia de qualidade para os serviços de reparação, a fim de ajudar os consumidores a identificar as oficinas de reparação que se comprometem a oferecer uma melhor qualidade. Esta norma de «reparação fácil» estará aberta a todas as oficinas de reparação de toda a UE dispostas a comprometer-se com normas mínimas de qualidade, por exemplo, com base na duração ou na disponibilidade dos produtos.

Trata-se, finalmente, de uma Directiva que tardou em surgir quando desde 2015 que se delineia o direito à reparação como algo de instante e sucessivas Resoluções do Parlamento Europeu, antecipando-se, a saber, de 04 de Julho de 2017, 25 de Novembro de 2020 e 07 de Abril de 2022, instavam a Comissão Europeia a apresentar uma iniciativa nesse sentido.

Importa distinguir o ‘direito de reparação’, no quadro dos remédios de que se socorre o instituto da garantia legal, do “direito à reparação”, de que ora se cura.

---

## BIBLIOGRAFIA

(Segue-se de perto, por óbvio, o acervo normativo invocado através das fontes enunciadas e os planos, projectos e programas adoptados, *maxime* a Agenda Europeia do Consumidor, de 13 de Novembro de 2020, o Novo Plano da Economia Circular de 11 de Março de 2020, as Resoluções do Parlamento Europeu cronologicamente situadas – de 2017 a 2022 – e os mais normativos referenciados) Guiltinan: *Creative destruction and destructive creations: environmental ethics and planned obsolescence*, 2008.

*Longer lasting products*, edited by T. Cooper, GOWER, 2010.

*Étude sur la durée de vie des équipements électriques et électroniques*, ADEME, 2012.

*Scoping study to identify potential circular economy actions, priority sectors, material flows and value chains*, European Commission, 2014.

*The durability of products*, European Commission, 2015

*The influence of lifespan labelling on consumers*, Study commissioned by the European Economic and Social Committee, 2016.

*European Parliament, planned obsolescence: exploring the issue*, Briefing, May, 2016

Planos Europeus em domínios como: economia circular, *Resoluções do parlamento europeu*, nova agenda do consumidor europeu (2021/25).

Luciane Klein Vieira, Victória Maria Frainer, *A implementação das diretrizes das nações unidas de proteção ao consumidor em matéria de consumo sustentável, no direito brasileiro*, Universidade Vale do Rio dos Sinos, Unisinos, Casa Leiria, Abril de 2019

Mário Frota, "Direito à reparação": universal panaceia ou torpe mistificação?", *in CONJUR*, Brasília, Agosto de 2022

\_\_\_\_\_, Consumo sustentável: Imperativo do Milénio, Newsletter, *Defenderisk*, 28 de Fevereiro de 2022

\_\_\_\_\_, Da obsolescência prematura à outorga de um 'direito de reparação', *in Campos & Silva, sociedade advogados*, Julho 7, 2021

\_\_\_\_\_, "Dar mais vida às coisas para dar mais vida à vida – "Giving things more life to giving life more life", *in Revista direitos culturais* | Santo Ângelo | v. 17 | n. 42 | p. 55-69 | maio/agos. 2022, págs. 55 e ss.

## XII

# Políticas públicas e separação de poderes

*Public policies and separation of powers*

*Francisco Pedro Jucá\**

**RESUMO:** É estudado neste ensaio o processo de ausculta dos interesses das diversas parcelas da sociedade e a condução para a formação de consensos a respeito, por iniciativa do Poder Executivo, e a formulação das respostas à tais consensos com vistas a atendê-los através de Políticas Públicas. A formação dos consensos, bem assim como a formulação das correspondentes Políticas Públicas e ações de governo contam necessariamente com a participação do Parlamento, inclusive como agente de fortalecimento da legitimização política, tanto dos governantes quanto das atividades que desenvolvem. A concepção de atividade governativa envolve os chamados poderes do Estado, atuando nas suas competências constitucionais em harmonia, compartilhando a responsabilidade política, e daí acontecerem eventuais desencontros e até mesmo atritos que se resolvem pela autocontenção, com a estrita observância da Constituição e a fidelidade ao texto constitucional ao longo de todo o processo governativo.

**ABSTRACT:** In this essay, the process of listening to the interests of different parts of society and the conduction to the formation of consensus in this respect, at the initiative of the Executive Power, and the formulation of responses to such consensus with a view to meeting them through Public policy. Consensus formation, as well as the formulation of the corresponding Public Policies and government actions

---

\* Livre Docente em Direito Financeiro (USP). Doutor em Direito do Estado (USP). Doutor em Direito das Relações Sociais (PUC/SP). Pós Doutoramento Direito Público (Universidade de Salamanca-Espanha). Pós Doutoramento Direito Social (Universidade Nacional de Córdoba-Argentina). Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro-SBDF. Membro e Integrante do Conselho Consultivo e de Orientação do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário-IBEDAF. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas, Cad. 07. Membro da Academia Paranaense de Letras Jurídicas, Cad. 14. Membro da Academia Paulista de Magistrados. Presidente da Academia de Direito do Trabalho do Mercosul. Foi Conselheiro do Conselho Consultivo da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados do Trabalho – ENAMAT, vinculada ao Tribunal Superior do Trabalho. Professor Titular da Faculdade Paulista de Direito-FADISP. Juiz do Trabalho de 1º grau da 2ª Região, São Paulo.

necessarily rely on the participation of Parliament, including as an agent for strengthening the political legitimacy, both of the rulers and of the activities they develop. The conception of governmental activity involves the so-called powers of the State, acting in harmony with their constitutional competences, sharing political responsibility, and hence eventual disagreements and even frictions that are resolved by self-restraint, with strict observance of the Constitution and fidelity to the constitutional text throughout the entire governing process.

**PALAVRAS-CHAVE:** Harmonização de interesses. Formação de consensos. Governo através dos três Poderes. Auto contenção. Observância e fidelidade ao texto constitucional.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. Formação de consensos, identificação de demandas e Poderes do Estado. 3. Conclusão. Bibliografia

## **1. INTRODUÇÃO**

---

Neste ligeiro ensaio, convida-se à reflexão e discussão sobre o tema, abordando a concepção, formulação e execução das políticas públicas, tendo como pano de fundo a separação tripartite de poderes, destacando o papel de cada um deles, suas funções constitucionais, os limites delas e as maneiras de administrar e resolver os eventuais atritos da concorrência entre eles.

O ponto de partida é a concepção de governo, entendido enquanto direção integral do Estado e da sociedade e suas relações, o que significa dizer que os três poderes exercem a função de governo dentro de seus perfis e atribuições constitucionais, daí se justificando e fundamentando a dicção de harmonia e independência que deve conter, e também a colaboração e apoio mútuo, tanto no campo político, quanto no campo governativo propriamente dito.

A sociedade organizada implicitamente pactua a forma da organização, o processo pelo qual as relações internas acontecem e se desenvolvem; concerta, através da formação de consensos políticos em torno de interesses preponderantes de suas partes e, assim, estabelece objetivos e finalidades para os quais direciona os esforços e ações da estrutura organizacional que formulou.

Destes consensos decorrem as demandas da sociedade com traço mais forte de concretitude, que ganham corpo e substância ao longo do trânsito delas pelas estruturas e instâncias decisórias, daí resultando a categoria genérica das “demandas públicas”, que o Direito Público tradicional oferece como conceito aberto de “necessidades coletivas

públicas”, nas quais são acomodados os interesses gerais do conjunto social e de parcelas significativas dele.

A resposta a estas demandas é que faz movimentar a ação estatal, é buscando atendê-las que o Estado encontra a sua razão de ser e existir, porquanto ele existe pela e para a sociedade que o constrói, como já acentuou Ataliba Nogueira em sua memorável tese de Cátedra: o Estado não é um fim em si mesmo significando que não existe para si, mas, para a sociedade. Neste particular tem-se a visão da natureza instrumental do Estado, é um instrumento do qual a sociedade se vale para buscar seus objetivos e interesses. É a palavra de Rafael Bielsa<sup>1</sup>: “*Toda a função do Estado é determinada pelas necessidades coletivas, e como estas além de jurídicas são de ordem econômica, cultural e assistenciais, conclui-se que o Estado deve realizar funções sociais.*”

O governo, tal como entendemos, é o conjunto de estruturas e pessoas que faz funcionar o Estado, desenvolvendo ações e atividades direcionadas a alcançar os objetivos estatais materializados naquilo que foi estabelecido no consenso construído no processo político, conforme antes se referiu.

Ora bem, a organização da estrutura estatal, bem assim os fundamentos que o embasam e os princípios que o informam e dão essência estão estabelecidos na Constituição, que nesta visão vem a ser o instrumento jurídico do pacto político, ao qual dá forma, organização, meios e instrumentos de controle e exigibilidade. Assim sendo, pode-se afirmar que a organização e funcionamento do Estado e do Governo estão emoldurados no texto constitucional e, porque a ele submetidos, têm vinculação em tudo aos princípios e mandamentos ali estatuídos.

É importante destacar que neste emolduramento tem-se estabelecido o que se pode considerar como limite de licitude, donde tudo aquilo que a este ultrapasse, eivado está de ilicitude, sendo assim, de ser rejeitado pela ordem jurídica, desprovido de valor e eficácia e, mais ainda, atribuindo responsabilidade àqueles que os praticam, deram causa ou dele obtiveram benefícios. Nesta formulação, tem-se o perfil de conformidade de juridicidade, de bloco de juridicidade, vez que tudo o praticado há de estar conforme o estabelecido, limitado e definido pela ordem jurídica.

É com esta conformação e perfil que todo o processo de governo e de administração é determinado e deve ter o seu curso.

---

<sup>1</sup> BIELSA, Rafael. *Derecho constitucional*, p. 99, ed. De Palma, Buenos Aires, 1954

É importante destacar que, observados esses traços essenciais, tem-se os meios e formas de administrar e solver os problemas e atritos internos, mesmo desencontros, que devem ser compreendidos como vicissitude natural da condição humana, já que se vive em uma sociedade de seres humanos, com todas as suas contingências e limitações, características orientações.

Com efeito, a compreensão mais clara do tema implica sejam considerados, não apenas a formulação constitucional positivada que dita o texto constitucional, mas também, e com especial atenção, o modo de funcionamento, a dimensão operacional do sistema, eis que exatamente neste aspecto é que soem acontecer alguns problemas, o mais das vezes desencontros entre aqueles que exercem concretamente a funções estatais e de governo, afinal, como assinala segundo V. Linares de Quintana<sup>2</sup>:

Em suma, consideramos que a expressão sistema político é a mais adequada para designar o conjunto da vida política de um país; isto é, a forma ou modo de viver politicamente de um Povo, o estado de atividade dos governantes e governados, a luta política que se desenvola no seio dessa comunidade, dentro e fora do quadro jurídico-constitucional estabelecido pela Constituição, com todas as implicações econômico-sociais, pois é impossível isolar o fenômeno político do complexo e intrincado tecido econômico-social em que está inserido. O sistema político é, portanto, o conjunto coerente e coordenado de ideias, normas, princípios, comportamentos, forças, processos, interações e, em geral, todos os demais fatores e circunstâncias que constituem, caracterizam, integram e definem

---

<sup>2</sup> "En definitiva, consideramos que la expresión sistema político es la más adecuada para designar al conjunto de la vida política de un país; que es decir, el modo o la forma de vivir políticamente de un Pueblo, el estado de actividad de gobernantes y gobernados, la lucha política que se desarrolla en el seno de dicha comunidad, dentro y fuera del marco jurídico-constitucional fijado por la Constitución, con todas las implicaciones económicas-sociales, dado que resulta imposible aislar el fenómeno político de la compleja e intrincada trama económico-social en que se halla inserto. El sistema político es, por consiguiente, el conjunto coherente y coordinado de las ideas, normas, principios, comportamientos, fuerzas, procesos, interacciones y en general todos los demás factores y circunstancias que constituyen, caracterizan, integran y definen el quehacer y la vida políticos de un país. Do que lo resulta claro que las formas jurídicas de Gobierno y de Estado no son sino elementos os aspectos que integran el conjunto total del sistema político." (LINARES QUINTANA, Segundo V. *Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado*, ed. Plus Ultra, Buenos Aires, 1985, Tomo VII, p. 50).

o trabalho e a vida política de um país para que fique claro que as formas jurídicas de Governo e Estado nada mais são do que elementos ou aspectos que integram o conjunto total do sistema político.

Identificar o que seria o perfil do processo de concepção e execução de políticas públicas, seu controle, fiscalização e avaliação de resultados, mesmo seu julgamento formal (jurídico) e político, impõe que se leve em conta a pluralidade da formação e composição da sociedade, a variedade enorme das demandas das diversas parcelas, a concorrência e disputa entre elas, as formas de negociação e prevalência, o processo de formação de consensos (sempre preservado o conteúdo democrático de participação social substancial), e assim, considerados tais elementos, pode-se perceber um quadro determinado, entender seu conteúdo e compreender o seu funcionamento.

Naturalmente que tudo isso leva a marca indelével da contingencialidade humana, enfrenta e vivencia todas as características dela, e, mais do que isso, tem em seu seio a precariedade que é inerente à condição do homem (e sua circunstância – frase clássica de Ortega y Gasset).

## **2. FORMAÇÃO DE CONSENSOS, IDENTIFICAÇÃO DE DEMANDAS E PODERES DO ESTADO**

---

No sistema governativo Presidencialista, o que temos no Brasil, a figura do Presidente da República incorpora a um só tempo a Chefia de Estado e a Chefia de Governo, enfeixando, assim, as atribuições da direção política do Estado e o comando do Governo. É forçoso admitir, desde logo, que a vastidão e complexidade da sociedade, seus problemas, relações e atividades tem dimensão que em muito supera a capacidade humana de um indivíduo, por mais qualificado que seja, demandando, assim, uma engenharia política e jurídica que, de fato, pulverize tudo isso em uma estrutura razoavelmente grande, capaz de suportar o encargo, ainda que em condições que não sejam as ideais.

Tem que se destacar também o aspecto político eleitoral, porque a experiência histórica tem evidenciado a sua relevância.

No mundo ideal, o Presidente precisaria ser eleito ao lado de maioria do Parlamento, organicamente, de sorte a demonstrar a prevalência de uma visão política da sociedade efetivamente hegemônica, ou ao menos significativamente majoritária, portanto, com a capacidade de

buscar a concretização desta visão nas atividades de governo. No mundo real, todavia, não é assim. Quase sempre o Presidente é eleito, muitas vezes com uma parcela expressiva do Parlamento, porém que não é a maioria, sendo conduzido a formação de uma base parlamentar, que significa a composição política com outros segmentos, o mais das vezes díspares, e até mesmo conflitantes entre si, de sorte a tornar possível a governabilidade, entendida como a capacidade real de executar efetivamente as tarefas necessárias, com as características que tem o pacto político que se forma. Invariavelmente, nestas hipóteses, o compartilhamento de poder que se impõe, acaba por evidenciar suas contradições e desencontros, remetendo à Chefia de Estado e Governo arbitrar e construir equilíbrio em todo o processo decisório, que alcança não apenas a problematização técnica das demandas sociais identificadas, como também o que respeita a forma, ritmo e maneira de execução, com a necessária acomodação de interesses que gera gigantesca pulverização de poder nas mais variadas esferas e instâncias.

Diante deste quadro não faltam críticas duras, algumas sob certo ponto de vista pertinentes, que apontam todo o tipo de problemas e desvios no processo tal como se apresenta. Porém, o que não é aceitável é negar a realidade, as coisas são como são. E são assim.

A sociedade contemporânea é marcada pela fragmentação em pequenos grupos, reunidos em torno de interesses que são comuns em determinadas situações e condições, porém, de duração temporal muito curta para os padrões a que se está acostumado a ver, têm um acentuado grau de fugacidade, são cambiantes, com isso a composição e a dimensão destes grupos se alteram constantemente, alterando, igualmente, as posições que adotam.

Disso resulta que a formação de consensos sobre demandas motivadoras das políticas públicas sofre gigantesco impacto, abalo mesmo, ficando sujeita a constantes e permanentes ajustes e redirecionamentos, impostos exatamente pela fugacidade e mobilidade exacerbada do processo social. É evidente que todo este quadro dificulta enormemente a ação governamental, de qualquer matiz, porquanto exige flexibilidade e capacidade adaptativa enormes e, que nem sempre são possíveis ou factíveis.

No quadro que se apresenta, não há espaço para dúvida de que identificar demandas, conceber soluções, formular políticas e executá-las é um desafio para gigantes.

A formulação constitucional que se tem, da separação tradicional dos poderes e funções do Estado, dá sinais claros de insuficiência, pelo menos na leitura que dela se faz, isto porque a complexidade da estrutura e da conjuntura escapa em muito da concepção tradicional, mais esquemática e simples.

Mais uma vez e recorre ao monumental Linares de Quintana, que observa<sup>3</sup>:

O pluralismo, inevitável no sistema constitucional, opera como uma espécie de projeção do princípio da divisão e separação de poderes, uma vez que se distribui entre eles o poder exercido pelos inúmeros e heterogêneos fatores que compõem a sociedade democrática, o que, por, pelo menos, ao mesmo tempo, eles são verificados e equilibrados. Atuam, assim, como uma força de contrapeso, segundo outros

E, mais adiante, fundado em Loeweinstein, pontua<sup>4</sup>:

Dentro de uma concepção do sistema constitucional que atribui significado particular ao controle do poder, Loeweinstein vê um dos controles verticais entremeados entre os detentores e destinatários do poder na multidão de grupos pluralistas que representam coletivamente a infinita variedade de interesses dos membros. da comunidade estadual. E considera

---

3. "El pluralismo, inevitable en el sistema constitucional, opera como una suerte de proyección del principio de la división y separación de poderes, ya que el poder que ejercen los innumerables y heterogéneos factores que integran la sociedad democrática resulta distribuido entre éstos, los cuales, a la vez, se controlan y equilibran. Actúan, de esta manera, como fuerza de contrapeso, al decir de otros." (LINARES QUINTANA, op. cit. p. 249 e segs.)

4 "Dentro de una Concepción del sistema constitucional que atribuye particular significado al control del poder, Loeweinstein ve uno de los controles verticales intercalados entre los detentadores y los destinatarios del poder en la multitud de grupos pluralistas que representan colectivamente la variedad infinita de intereses de los miembros de la comunidad estatal. Y considera que si existe un rasgo esencial que dé un cuño característico de la sociedad de masas de la época tecnológica es, sin duda, el de su fundamento y dinamismo pluralistas. Es cierto que el liderazgo del proceso de poder está atribuido constitucionalmente a los detentadores del poder: Gobierno, Parlamento, electorado. De los detentadores oficiales del poder se espera que por medio de sus decisiones políticas armonicen los intereses contrapuestos de los grupos pluralistas en beneficio común de la sociedad. Pero como los grupos pluralistas influyen en las decisiones políticas, influyen también en el proceso del poder mismo. Según sea la medida de su interacción en el ambiente político o específico, los grupos pluralistas funcionan como detentadores oficiales o invisibles del poder." (op. cit.)

que, se há um traço essencial que dá um cunho característico à sociedade de massas da era tecnológica, é sem dúvida a sua fundamentação pluralista e o seu dinamismo. É verdade que a liderança do processo de poder é constitucionalmente atribuída aos detentores do poder: Governo, parlamento, eleitorado. Espera-se que os detentores oficiais do poder harmonizem os interesses conflitantes dos grupos pluralistas por meio de suas decisões políticas em benefício comum da sociedade. Mas assim como os grupos pluralistas influenciam as decisões políticas, eles também influenciam o próprio processo de poder. Dependendo da extensão de sua interação no ambiente político ou específico, os grupos pluralistas funcionam como detentores não oficiais ou invisíveis do poder.

O autor tem a inteira concordância.

Busca-se, aqui, fazer a leitura de uma “separação de poderes” que seja compatível com a realidade social do tempo em que se vive, cujos traços antes se sumariou. Ao fazê-lo, é forçosa a conclusão de uma necessária revisita e ressignificação.

No sistema presidencialista é incumbência constitucional do Poder Executivo a iniciativa de identificação das demandas, problematização inicial delas e formulação de respostas concretas na forma de Políticas Públicas, voltadas à fazer-lhes face. Noutras palavras, a ele cabe a iniciativa de proposição – propor as soluções.

É de se ver, porém, que diante do quadro que se tem e se referiu antes, não há espaço para o voluntarismo individualista – é incompatível como o tempo e inviável –, com isto é imperioso que o Poder Executivo recorra necessariamente ao espectro político que o sustenta, ouça a sociedade em sua pluralidade, busque precisão na identificação, e, não basta, este processo também se projeta na formulação da resposta; e, com esse procedimento encaminhe a proposição de forma a que espelhe com a maior fidelidade possível o consenso político necessário ao curso regular do processo governativo.

Não para aí, é preciso admitir que esta proposição, por mais bem elaborada que seja, vai ao crivo político do Parlamento, sujeita a alterações e ajustes de acomodação mais fina de interesses, para, ao fim e ao cabo, estar construída como consensual, com o apoio político necessário e indispensável até para a sua execução com a eficiência e eficácia suficientes para satisfação da expectativa.

É importante destacar que é deste atender expectativa que se nutre a manutenção da legitimidade política do governo e dos governantes, o que exerce papel fundamental para a governabilidade, porquanto é com esta legitimidade que se nutre a capacidade real de propor, dirigir e implementar as políticas públicas com o necessário apoio institucional e social. O contrário é a progressiva paralisia do processo governativo.

A propósito J. H. Meirelles Teixeira<sup>5</sup> observa que: “função executiva (governo) é de todos os dias e de todos os instantes, funcionando sem intermitências, operando no concerto, em face de situações reais, concretas e específicas da vida, supondo, assim, espírito de decisão, sangue frio, senso de oportunidade e de medida.”

Exatamente aí está a causa de que tem a feição de impulsamento do processo, a ele cabe dar o start, porém, sua atuação depende, também, da colaboração direta dos demais poderes, seja como se viu antes na formulação da decisão política final, onde o parlamento desempenha papel fundamental, seja no controle e fiscalização sistemática na sua integralidade, especialmente no que concerne à conformidade de tudo com os objetivos e finalidades constitucionalmente estabelecidas, papel que cabe ao poder jurisdicional.

Tal merece destaque, como acentua Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>6</sup>: “Para a doutrina do século XIX, portanto o Executivo era a gestão das relações exteriores, a burocracia, Forças Armadas, a política e o funcionamento dos grandes serviços públicos. Sub lege, e lei houvesse.”

Os tempos e a evolução trouxeram a modificação substancial do papel e das finalidades do Estado e, em consequência, vê-se surgir um “novo perfil” de poder executivo, com atribuições e responsabilidades mais largas e abrangentes, no qual se dá a necessária alteração, inclusive estrutural, para tornar possível atender às necessidades (gigantescas) que foram surgindo e ganhando corpo gradativamente, destacando-se que em velocidade claramente superior à capacidade de adaptação fundada na tradição e nos costumes anteriores, porque os fatos não “esperam”, impõem-se, exigem resposta pronta e imediata, ainda que imperfeita, como observa Ferreira Filho<sup>7</sup>:

---

<sup>5</sup> MEIRELLES TEIXEIRA, J. H, *Curso de direito constitucional*, Org. Maria Garcia. Ed. Conceito, SP, 2011, p. 529

<sup>6</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*, ed. Saraiva, SP, 2012, p. 247 e segs.

<sup>7</sup> Op. cit. loc. cit.

A mais flagrante das consequências dessa mudança de filosofia do Estado foi a extensão das tarefas de que este foi investido, ao mesmo tempo em que se alargava o campo de outras, que já eram suas. Ora, essa extensão foi principalmente uma ampliação das tarefas assumidas pelo Executivo. A este é que coube criar e gerir serviços assistenciais, tomar o leme da vida econômica e financeira, impulsionar e mesmo dirigir os serviços públicos essenciais espaldeando ou substituindo a iniciativa privada, fraca ou inexistente. Tudo isso recaiu sobre seus ombros porque sua estrutura concentrada lhe permitia as decisões prontas que nesses campos são necessárias. Paralelamente, a aceleração do intercâmbio internacional, dos meios de comunicação, o surgimento de um sistema universal de relações internacionais, estendeu sobremaneira o terreno que já era seu da política estrangeira. Além disso, acentuou a importância desta para a sobrevivência e o desenvolvimento nacionais.

A esta altura já é possível que se busque perceber uma distinção necessária entre as chamadas atividades de Estado, de caráter permanente e natureza estrutural, que dizem respeito e estão vinculadas à natureza mesmo do ente estatal, e aquelas de governo, cujo fulcro está mais direcionado à dimensão conjuntural, e, por isso mesmo, mais mutável em adequação às circunstâncias e necessidades emergentes.

É esclarecedora a consideração de Celso Ribeiro Bastos quando assinala<sup>8</sup>:

Não devem ser, ademais, as funções confundidas com as finalidades do Estado, variáveis no tempo e no espaço. Estas últimas definem os objetivos encampados pelo Poder Público e em cuja implementação ele vai se empenhar. A todo o instante o Estado pode redefinir seus fins em vista do atingimento de outros objetivos tidos por prioritários, segundo critério eminentemente político. Já as funções são como moldes jurídicos dentro dos quais deverão ser cumpridas as finalidades estatais. Elas são relativamente fixas e destinadas a vigorar em todo e qualquer Estado, independentemente dos objetivos que persigam.

Com efeito, o que se infere é que a partir dos objetivos e fundamentos constitucionalmente estabelecidos, examinados os fatos e cir-

---

<sup>8</sup> RIBEIRO BASTOS, Celso. *Curso de direito constitucional*, ed. Saraiva, SP. 2000, p. 342

cunstâncias, apura-se as demandas da sociedade em toda a variedade da sua amplitude, cabendo o Poder Executivo como liderança política eleitoralmente investida, dirigir, conduzir, capitanear o processo de formação dos pontos consensuais que acomodem de maneira razoavelmente estável os interesses em concorrência (disputa real mesmo), arbitrando tal concorrência e formulando alternativas, suficientemente capazes de acomodá-las com razoável grau de satisfação, aquinhoando ao máximo possível os diversos segmentos do tecido social.

Exatamente, tendo como ponto de partida aquilo que seja consensual, propor a formulação de formas e maneiras de atender as demandas que se cristalizem neste processo, na forma de ações governamentais (sempre dirigidas aos objetivos estatais constitucionalmente estabelecidos), materializadas em políticas públicas concretas, este vem a ser o papel (função essencial) do Poder Executivo, independentemente do modelo governativo adotado.

Integra também esta tarefa, a de buscar o apoio político necessário, bem como as ações complementares atinentes ao Poder Legislativo, para pôr o sistema em marcha.

A maneira como se enfoca, a atividade de governo, na verdade engloba as três funções básicas do Estado, espelhadas na teoria da tripartição, independentemente da leitura que dela se faça ou da organização que esteja no texto constitucional, funcionando de maneira orgânica e colaborativa, com a atuação em conformidade de cada órgão, instituição e agente, sempre nos limites constitucionais, fazendo a proposição, aprovação e acompanhamento (controle político) e fiscalização de congruência com a ordem jurídica (controle jurídico). Como se demonstra, temos como irreal e incompatível com o sistema, a associação da função de governo com a de direção que toca ao Executivo, com exclusividade, remetendo os demais Poderes a papel secundário e acessório. Bem ao contrário, o que se entende como responsabilidade política integral toca aos três, cada qual no seu campo e âmbito.

Cabe aqui a remissão à observação de José Afonso da Silva<sup>9</sup>:

Governo é, então, o conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada, ou o conjunto de órgãos supremos a quem incumbe o exercício das funções de poder político, uno, indivisível e indelegável, se

---

<sup>9</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. Ed. Malheiros, SP., 2012, p. 110

desdobra e se compõe de várias funções, fato que permite falar em distinção de funções, que fundamente são três: legislativa, executiva e jurisdicional.

E mais adiante dilucida<sup>10</sup>:

A harmonia entre poderes verifica-se primeiramente pelas normas de cortesia no trato recíproco e no respeito às prerrogativas e faculdades a que mutuamente todos têm direito. De outro lado, cabe assinalar que nem a divisão de funções entre os órgãos do poder nem sua independência são absolutas. Há interferências, que visam ao estabelecimento de um sistema de freios e contrapesos, à busca do equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um em detrimento do outro, especialmente dos governados.

Com efeito, a tensão entre a harmonia constitucionalmente imposta e o sistema de freios e contrapesos é um fato, cujas consequências, embora com moldura jurídica, têm repercussão mais forte, de natureza política até mesmo, como já se fez referência pelas contingências da condição humana, vez que se vive em sociedade de seres humanos, com suas características (qualidades e defeitos), dentre elas a ambição natural pelo poder. E daí decorrem desencontros e disputas, nem sempre bem inseridas na forma jurídica, o que se deve ao considerável campo de atrito próprio de qualquer organização, por mais bem concebida e feita que seja.

É pertinente a observação de André Ramos Tavares<sup>11</sup>:

Falar que o Presidencialismo brasileiro atua com base em amplas coalizões significa realizar uma aproximação entre Presidencialismo e Parlamentarismo, já que estreita as relações e dependências entre Executivo e Parlamento.” E comentando a formulação de Fernando Limongi (*A Democracia no Brasil: Presidencialismo, Coalizão Partidária e Processo Decisório*. In *Novos Estudos – CEBRAP*, n. 76, SP, nov. 2006, p. 17-41), Ramos Tavares refere citando Limongi, que “as coalizões realizadas pelo Presidente no âmbito partidário-parlamentar não seriam formadas apenas com base em acordos partidários.

---

<sup>10</sup> Op. cit. p. 112

<sup>11</sup> RAMOS TAVARES, André. *Curso de direito constitucional*. Ed. Saraiva, SP, 2022., p. 1.051 e segs.

Mesmo com maioria partidária em sua base, o Governo não garantia a sua sustentação política, devido a outras forças que entravam decisivamente no cálculo político: a heterogeneidade da sociedade, o poder dos governadores e o federalismo.” E comenta: “O problema, portanto, deixava de ser apenas o número excessivo de partidos políticos. E a ideia de Presidencialismo de coalizão não se apresentava como uma solução para esse problema, mas como problema em si, que denunciava a debilidade partidária brasileira e a dificuldade política para governar.

O que se perquire neste estudo discrepa da afirmação, na medida em que o que Limongi considera dificuldade para governar considera como coisa positiva que fortalece o consenso político no estabelecimento dos atos, tanto de governo, quanto de administração, portanto como emanção do princípio democrático que está inserido expressamente no texto constitucional, indo exatamente ao encontro dele, o que se entende como desejável, e até mesmo imperativo, conforme a ordem jurídica estabelecida.

Tal enfoque centraliza a atividade governativa com quase-exclusividade no Poder Executivo, quase pretendendovê-lo como poder supremo do qual os outros dois são personagens secundários e assessórios, que devem participar ao mínimo possível de tal atividade. É exatamente o oposto do que se entende – a globalidade governativa envolvendo aos três poderes como antes se sumariou.

Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>12</sup> observam bem à molde sobre o tema, no que respeita à harmonia entre os Poderes e a autolimitação ao perfil constitucional de cada qual, pontuando: “A expressão Poder Executivo tem significado variado, nela se confundem o Poder e o Governo.”

Cabe perquirir o nível de participação dos dois outros poderes na atividade governativa, bem como a forma de fazê-lo. E neste particular os autores acima citados pontuam<sup>13</sup>:

A referência ao Poder Executivo contempla atividades diversas e variadas que envolvem atos típicos de Chefia de Estado (relação com Estados estrangeiros), celebração de tratados e

---

<sup>12</sup> FERREIRA MENDES, Gilmar, et GONET BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*, ed. Saraiva/IDP, SP, 2020, p. 858

<sup>13</sup> Op. cit. loc. cit.

atos concernentes à Chefia do governo e da administração em geral, como a fixação das diretrizes políticas da administração e a disciplinadas atividades administrativas (direção superior da Administração Federal), a iniciativa de projetos de lei e edição de medidas provisórias, a expedição de regulamentos para a execução de leis etc. (CF, art. 84), a iniciativa quanto ao planejamento e controle orçamentário, bem como sobre o controle das despesas (CF, arts. 163-169) e a direção das Forças Armadas.

Como se pode depreender, a designação Poder Executivo acaba por descrever, de forma acanhada, as funções desempenhadas, que, por óbvio, transcendem a mera execução da lei. Daí, anota Konrad Hesse, que a expressão Poder Executivo acabou por se transformar numa referência geral daquilo que não está compreendido nas atividades do Poder Legislativo e do Poder Judiciário. A ideia abrange funções de governo e administração.

O exercício das atribuições do Poder Executivo há de se fazer em harmonia com os demais Poderes.

Como se vê e entende, a participação é necessária e decorre da natureza mesmo do Estado de Direito Democrático instituído pela Constituição vigente.

A questão que se põe com frequência é quanto à interferência dos poderes, especialmente do Judiciário, nos atos do Executivo, que em algumas oportunidades excedem ao contido no texto constitucional, fundamentado na interpretação e fixação do conteúdo de princípios constitucionais com algum traço mais forte. Algumas vezes, suspendendo efeitos de atos, outras, desconstituindo-os ou limitando, o que tem contribuído acentuadamente para exacerbar pontos de atrito e conflitividade, o que não se revela útil para as instituições.

Louis Favoreau vislumbrando a realidade do final do século XX, e antevendo o século XXI observa com perfeição:

A evolução contemporânea convida a ir além dos modelos e a uma apresentação mais pragmática do sistema de separação de poderes”, sugerindo sutilmente revisita, ressignificação e consequente redesenho dos modelos conhecidos e mudados, percebendo apresentações importantes neles, quando refere: “Da mesma forma, as noções de regime parlamentar ou presidencialista derivadas de sistemas de separação de poderes é dita “flexível” ou “rígida”, já não correspondendo aos modelos

“puros” iniciais, abrangem hoje uma grande diversidade de situações.<sup>14</sup>

É possível que as dificuldades que surgem e ocasionam atrito entre os Poderes, algumas vezes com o perfil de quase conflito, especialmente quando aparenta dar uma “invasão de competência”, ainda que ditada por circunstâncias excepcionais (mesmo que alongadas no tempo), estejam mais do que sugerir, demonstrar a necessidade de que a formulação de modelos seja revisitada, ao menos nos aspectos operacionais e do processo de atuação.

Pode-se perceber o alargamento de participantes do diálogo político, institucionalizado ou difuso, distribuído na sociedade e não incorporado à estrutura estatal, que mesmo assim é capaz de atuar, vocalizando e explicitando demandas sociais concretas, postulando respostas objetivas, exercendo pressão sobre instituições e buscando exercer influência substancial no processo decisório e de execução de políticas públicas, o que de certa forma expande o conteúdo do conceito da democracia representativa, modelo predominante nas sociedades ocidentais porque faz desbordar todo o processo mais além do perfil formal tradicional. Deixe-se claro desde logo que não se vê estes fenômenos como enfraquecimento ou ameaça às instituições, mas apenas um curso histórico e social que impõe revisita de conteúdo conceitual e de perfil estrutural, cujo requisito mais fortemente identificado é a necessidade de permeabilização da participação no diálogo político com e na sociedade como um todo, incorporando seus diversos e variados segmentos.

Sendo a democracia representativa o modelo jurídico-político que se adota como modelagem tradicional, acerca da qual Bernard Manin observa:

*(...) desde que esta forma de governo foi inventada, quatro princípios foram invariavelmente observados nos regimes representativos:*

---

<sup>14</sup> “L'évolution contemporaine invite au dépassement des modèles et à une présentation plus pragmatique de système de séparation des pouvoirs”, sutilmente sugerindo revisita, ressignificação e consequente redesenho dos modelos conhecidos e praticados, percebendo insuficiências importantes neles, quando refere: “De même, les notions de régime parlementaires ou présidentiel dégagé à partir des systèmes de séparation dite “souple” ou “rigide” des pouvoirs, ne correspondant plus aux modèles “purs” initieux, recouvrent aujourd’hui une grande diversité de situations.” (Favoreau, Louis, Gaïa, Patrick. Ghevontian, Richard; Mestre, Jean-Louis; Pfersmann, Otto; Roux, André et Scoffoni, Guy. et al. *Droit constitutionnel*, Ed. Dalloz, Paris, 1999, p. 364)

- *Aqueles que governam são nomeados por eleição em intervalos regulares.*
- *A tomada de decisões por parte dos governantes mantém um certo grau de independência em relação aos desejos do eleitorado.*
- *Os governados podem expressar suas opiniões e vontades políticas sem estarem sujeitos ao controle dos governantes.*
- *As decisões públicas são submetidas a um processo de debate.<sup>15</sup>*

Exatamente com os princípios identificados pelo citado Manin, o que se constata é que, mais do que o redesenho adaptativo da “separação de poderes”, considerada cada vez mais frequente intersecção e transversalidade nas atividades e ações, precisa-se prestigiar, dar espaço e incorporar, com a força necessária, os dois últimos princípios: a livre expressão e manifestação de opiniões e desejos políticos, e a submissão das decisões ao processo do debate, exatamente para seja consolidada a consensuação que se vem referindo ao longo de este estudo.

Neste quadro, a atuação harmônica, sistêmica e integrada dos três Poderes (cada qual no seu universo competencial), há de ser prestigiada, praticada e realizada no mundo da realidade social e política, o que sem dúvida é fundamental para a estabilização do sistema e regularidade do curso natural do processo, tanto decisório, quanto de execução no mundo factual.

### **3. CONCLUSÃO**

---

Em nenhum momento se cogitou de apresentar “solução ideal” para problema tão grave e complexo, qual seja, a relação nem sempre

---

<sup>15</sup> “Desde que se inventó esta forma de Gobierno, se han observado invariablemente cuatro principios en los régimenes representativos:

- *Quienes gobiernan son nombrados por elección con intervalos regulares.*
- *La toma de decisiones por los que gobiernan conserva un grado de independencia respecto de los deseos del electorado.*
- *Los que os gobernados pueden expresar sus opiniones y deseos políticos sin estar sujetos al control de los que gobiernan.*
- *Las decisiones públicas se someten a un proceso de debate.* (MANIN, Bernard. *Los principios del gobierno representativo*, trad. Fernando Vallespin, ed. Alianza Editorial, Madrid, 2010, p. 17).

harmônica entre o Poderes do Estado, mas, fazer uma incursão preliminar sobre as causas.

Duas observações podem ser feitas.

A primeira delas: o modelo precisa ser revisitado, visando conteúdo renovado para sua dimensão conceitual, de sorte a procurar algum grau de coincidência com a realidade posta da sociedade fragmentada.

A segunda, o balizamento e a formulação competencial constitucional precisam ser cuidadosamente respeitados, o quanto possível, pela autocontenção derivada da consciência dos princípios constitucionais fundamentais, para que se vá formando e consolidando a necessária cultura e convicção de limitação de poder como fator essencial para a liberdade e para a democracia, esta última, cada vez mais consolidada e forte, para garantir o que efetivamente se pretende como Estado de Direito Democrático, como o determina a Constituição em vigor.

---

## BIBLIOGRAFIA

---

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. Ed. Saraiva, SP, 2000;
- BIELSA, Rafael. *Derecho constitucional*. Ed. Da Palma, Buenos Aires, 1954;
- FAVOREAU Louis, Gaïa, Patrick. Ghevontian, Richard; Mestre, Jean-Louis; Pfersmann, Otto; Roux, André et Scoffoni, Guy. *Droit constitutionnel*. Ed. Dalloz, Paris, 1999
- FERREIRA Filho, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. Ed. Saraiva, SP, 2012;
- LINARES QUINTANA, Segundo V. *Tratado de la ciéncia del derecho constitucional argentino y comparado*, Ed. Plus Ultra, Buenos Aires, 1985, Tomo VII;
- MANIN, Bernard. trad. VALLESPIN, Fernando. *Los principios del gobierno representativo*. ed. Alianza Editorial, Madrid, 2010
- MEIRELLES Teixeira, J. H. Org. GARCIA, Maria. *Curso de direito constitucional*. Ed. Conceito, SP., 2011;
- MENDES, Gilmar Ferreira. et GONET Branco, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. Ed. Saraiva/IDP, SP, 2020;
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. Ed. Malheiros, SP., 2012;
- TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. Ed. Saraiva, SP, 2022.



# XIII

## O julgamento dos temas 881 e 885 e o agravamento do ambiente tributário nacional

*The judgment of themes 881 and 885 and the deterioration  
of the national tax environment*

**Renan Clemente Gutierrez\***  
**Roberto dos Santos Rodrigues Júnior\*\***

**RESUMO:** Cuida o presente artigo de examinar os efeitos causados pelo julgamento dos Temas 881 e 885, proferido pela Suprema Corte em fevereiro deste ano. O ambiente tributário é fator preponderante para que investimentos sejam realizados no país. Um complexo sistema tributário, a morosidade dos processos e a instabilidade de um sistema em movimentos contraditórios, são fatores graves que têm o condão de afastar investimentos que, como sabido, são captadores de recursos para que o Estado possa efetivar os direitos e garantias fundamentais. A despeito dos notórios esforços que o sistema vem desempenhando para que seja alcançada a racionalidade, o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF representa, indubitavelmente, uma drástica guinada a um sistema judiciário assoberbado, instável e objeto de desconfiança por parte dos administrados.

**ABSTRACT:** This article examines the effects caused by the judgment of Themes 881 and 885, by the Supreme Court in February of this year. The tax environment is a preponderant factor for investments to be made in the country. A complex tax system, the morosity of processes and the instability of a system in contradictory movements, are serious factors that have the power to drive away investments that are, as it is known, a capital source so that the State can enforce fundamental rights and guarantees. In spite of the notorious efforts that the system has been making to

---

\* Renan Clemente Gutierrez. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado no escritório Bergamini Sociedade de Advogados. E-mail: renan-clemente@hotmail.com.

\*\* Roberto dos Santos Rodrigues Júnior. Cursando LLM em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo IMBEC-RJ. Especialista em Direito Imobiliário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Advogado tributarista. E-mail: roberto@escritoriorodrigues.adv.br.

achieve rationality, the judgment of Items 881 and 885 of the STF undoubtedly represents a drastic shift towards a judicial system that is overwhelmed, unstable and an object of mistrust on the part of those administered.

**PALAVRAS-CHAVE:** Investimentos. Tributação. Coisa julgada. Estabilidade. Segurança jurídica.

**KEYWORDS:** Investments. Taxation. Res Judicata. Stability. Legal certainty.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. O direito e a coisa julgada na atualidade. 2. Julgamento dos RE nº 949.297 e nº 955.227(Temas 881 e 885)3. Consequencialismo jurídico tributário e seus efeitos negativos. 4. Modernidade líquida, contemporaneidade e o Direito: as nefastas consequências de um sistema engessado e confuso. 5. Inserção de mecanismos de simplificação decisória no sistema jurídico brasileiro: uma acertada tentativa de correr atrás do tempo. 6. Julgamento dos Temas de Repercussão Geral 881 e 885: confiar numa decisão transitada em julgado não é uma aposta. Notas de Conclusão. Referências.

## **INTRODUÇÃO**

---

O Estado brasileiro é objeto de diversas (e merecidas) críticas no que compete à modernização, racionalidade e coerência. O Poder Judiciário está diretamente envolvido neste cenário. Conforme será demonstrado, o Poder Judiciário é atualmente assoberbado de processos.

A complexidade do sistema tributário nacional, com a média de produção de 2 (duas) normas por hora, é um dos fatores que agravam este cenário. A prolação de decisões distintas para litigantes em idêntica ou muito similar situação jurídica também afeta sobremaneira a confiança no sistema. Estes problemas desembocam, obviamente, na perda de investimentos no país, pois este não se revela em ambiente fértil para investidores.

Sabidamente, é a partir das contribuições sociais, especialmente aquelas voltadas ao financiamento do sistema de seguridade social, que são extraídos os recursos para que o Estado possa desempenhar suas atividades voltadas a este sistema, sabidamente onde repousam as mais diversas garantias constitucionalmente previstas. Logo, a perda de atratividade para investimentos no país afeta a todos.

Muito embora o sistema jurídico brasileiro não tenha acompanhado o contexto das intensas relações interpessoais, em constante avanço e alterações, marcadas pelo cenário reconhecido como moder-

nidade líquida, a partir da Constituição de 1988 é possível notar que alguns esforços têm sido tomados para se alcançar a racionalidade.

Contudo, em 08 de fevereiro de 2023, o Excelso Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Temas 881 e 885 da Repercussão Geral, acabou por dar uma verdadeira guinada no sentido contrário à racionalidade do sistema, afetando sobremaneira a segurança jurídica. Conforme será demonstrado, a relativização da coisa julgada desrespeita os princípios e garantias constitucionais, principalmente aqueles esculpidos no artigo 5º, XXXVI, da CF.

Esta exposição começará analisando o instituto da coisa julgada, o consequencialismo jurídico e avançará sobre o ambiente tributário pátrio, onde serão apontados sucessivos passos que o sistema tem dado em direção à racionalidade. Contudo, no último subcapítulo, apontaremos a teratologia praticada pelo Pretório Excelso, no julgamento dos Temas 881 e 885, com a relativização da coisa julgada e seus nefastos efeitos: a quebra da confiança entre Administração e administrados, com a consequente perda da atratividade de investimentos no Brasil, configurando um verdadeiro retrocesso.

## **1. O DIREITO E A COISA JULGADA NA ATUALIDADE**

---

O ano mal começou e o Supremo Tribunal Federal já nos brindou com fortes sinalizações em matéria tributária, tais como a constitucionalidade do FUNRURAL, fim da multa isolada de 50% sobre as compensações não homologadas, e, para coroar este início de ano, o Pretório Excelso analisou a possibilidade de cessação dos efeitos da coisa julgada no âmbito tributário, na hipótese de declaração de constitucionalidade (em controle concentrado de constitucionalidade) da exação objeto da sentença judicial transitada em julgado, em julgamento futuro.

Diante de todos os julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal, nenhum, repetimos, absolutamente nenhum outro julgado poderia ser tão prejudicial à lei, à doutrina e aos próprios jurisdicionados, como o ocorrido no Recursos Extraordinários nº 949.297 e nº 955.227(Temas 881 e 885, respectivamente).

Para se debruçar sobre este tema, é preciso refletir sobre a relevância do instituto da coisa julgada e do Direito em nossa sociedade. É o que passaremos a desenvolver nas linhas abaixo.

O conflito de vontades sempre esteve impregnado na história da humanidade. No primeiro momento, vivíamos o estado das coisas, uma

lei natural, onde o mais forte se sobreponha ao mais fraco, tomando-lhe o que fosse de seu interesse, em um perpétuo estado de guerra. Essa selvageria apenas teve seu fim quando as pessoas passaram a se organizar em comunidades, para que todos, trabalhando em prol de um bem comum, pudessem garantir a segurança e ordem nas relações humanas, aumentando significativamente sua chance de sobrevivência.

A história nos ensina que o primeiro Código de Leis, escrito em nossa existência, teve sua origem na Mesopotâmia (1792 e 1750 a.C.), diploma reconhecido como Código de Hamurabi, baseado na lei de Talíão, que punia o criminoso de forma semelhante ao crime cometido.

Milênios após, vivemos em outra conjuntura. Possuímos diversas normas jurídicas sedimentadas, todas devidamente organizadas em uma estrutura hierárquica, inspiradas no trabalho do filósofo Hans Kelsen, filósofo e jurista que teorizou que as leis não são conflitantes, mas residentes em diversas camadas hierarquicamente organizadas.

No caso brasileiro, a Constituição Federal ocupa o topo da pirâmide, de forma soberana em relação às normas legais situadas abaixo dela. Dentro da própria Constituição Federal, encontram-se direitos altamente preservados que, para sua remoção ou afetação, seria necessária uma nova Constituição. Ou seja, tais direitos estão sobejamente conectados com a lógica constitucional. Referimo-nos às denominadas cláusulas pétreas.

Uma parte destas cláusulas pétreas estão previstas no artigo 5º da Constituição Federal, onde constam diversos direitos e garantias fundamentais. Dentre os diversos incisos do referido comando constitucional, encontra-se a garantia fundamental à coisa julgada, preconizada em seu inciso XXXVI.

No que atine a este instituto, garantia constitucional por excelência, consignamos que o próprio Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup> já se manifestou explicitamente, reconhecendo a natureza de cláusula pétrea do referido instituto. Eis os termos do julgado em referência:

O Supremo admite, há muitos anos, a coisa julgada progressiva ante a recorribilidade parcial também no processo civil. É o que consta do Verbete 354 da Súmula, segundo o qual, "em caso de embargos infringentes parciais, é definitiva a parte da decisão embargada em que não houve divergência na votação". Assim, conforme a jurisprudência do Tribunal, a coisa

---

<sup>1</sup> RE 666.589, rel. min. Marco Aurélio, 1ª T, j. 25-3-2014, DJE 106 de 3-6-2014.

julgada, reconhecida na Carta como cláusula pétreia no inciso XXXVI do artigo 5º, constitui aquela, material, que pode ocorrer de forma progressiva quando fragmentada a sentença em partes autônomas.

De Plácido e Silva<sup>2</sup>, ao se debruçar sobre o instituto da coisa julgada, consigna que esta pressupõe o julgamento irretratável de uma relação jurídica anteriormente controvertida.

Este instituto busca a estabilidade das decisões judiciais, garantindo segurança jurídica e a definitividade das decisões que põem fim aos litígios entre as partes, evitando-se a rediscussão das mesmas questões já resolvidas, submetendo as partes ao imparcial império da lei, através do pleno exercício da função jurisdicional, desempenhada pelos magistrados do Poder Judiciário.

Assim, tendo em vista que nosso sistema judicial depende preservação da coisa julgada como forma resolutiva de conflitos, resta evidente a sua necessidade de se preservá-la de qualquer ameaça, sob a pena de se atacar a todo o sistema normativo.

## **2. JULGAMENTO DOS RE Nº 949.297 E Nº 955.227 (TEMAS 881 E 885)**

---

Conforme predito, em fevereiro do corrente, o Supremo Tribunal Federal, por apertada maioria, julgou os Temas 881 e 885 da Repercussão Geral, sedimentando o seu entendimento a favor da relativização da coisa julgada em matéria tributária, fixando a seguinte tese:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”

Em suma, caso um contribuinte obtenha uma decisão judicial favorável com trânsito em julgado, em que se reconheça seu direito a

---

<sup>2</sup> SILVA, De Placido e. *Vocabulário jurídico*, p. 178.

não sofrer exação de determinado tributo, este automaticamente perderá seu direito assim que o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, passar a reputar a referida cobrança como constitucional.

Frise-se: não bastasse o esvaziamento do instituto da coisa julgada, o Supremo Tribunal Federal foi além, fazendo dispensar que a fazenda ajuíze ação rescisória.

Por fim, mas não menos importante, cumpre ressaltar que a Corte Suprema fez constar uma ressalva a favor dos contribuintes, para que, nos casos em que houver a quebra automática das sentenças transitadas em julgado, será de observância obrigatória a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo, portanto, estaria o Estado proibido de cobrar de forma retroativa tais tributos. O Ministro Luiz Fux<sup>3</sup> também já se manifestou por diversas vezes sobre seu inconformismo com o resultado do julgamento objeto do presente artigo. *In verbis*:

Aquilo me incomodou muito, porque tive formação muito sólida, e nessa formação se dizia que na catedral do Direito está a coisa julgada, porque a coisa julgada tem compromisso com a estabilidade e a segurança social

Durante a sessão, Fux já havia feito críticas à falta de modulação dos efeitos. O ministro disse se preocupar com a “reputação” da Corte como guardião da coisa julgada. “Eu acho belíssimas as teses tributárias, belíssimas as homenagens que se fazem, mas temos de ter em mente as consequências jurídicas da nossa decisão, os riscos sistêmicos, o abalo que se cria em relação ao risco Brasil”, afirmou.

Por outro lado, o Relator do julgamento em questão, Ministro Luiz Roberto Barroso defendeu arduamente, em seu voto vencedor, que entendimento diverso violaria o princípio da livre concorrência, de forma que aqueles possuísem sentenças favoráveis transitadas em julgado estariam em vantagem concorrencial excessiva em relação àqueles que não ajuizaram ações à época.

Com pouco esforço pode-se perceber que tal entendimento não possui qualquer sentido, uma vez que o Estado somente irá restituir o indébito pago àqueles que ingressaram com a competente ação tributá-

---

<sup>3</sup> Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/cobranca-retroativa-de-tributos-fux-coisa-julgada/>.

ria, observando claramente o momento de ingresso de cada contribuinte para que seja limitada a repetição ao limite temporal máximo de 5 (cinco) anos.

Ainda, importante registrar que o fato de o contribuinte não ter ingressado com ação judicial à época, é fato decorrente de sua própria inércia, visto que o acesso ao Poder Judiciário é direito e garantia fundamental a todos os jurisdicionados. Logo, se há desvantagem concorrencial, esta deveria ser atribuída àquele que se quedou inerte diante de um direito, e não àqueles contribuintes que ingressaram com ações pretendendo o afastamento de inconstitucionalidades.

Afinal, se a busca realmente fosse pela equalização concorrencial, deveria o Supremo Tribunal Federal também garantir o direito dos contribuintes a receber o indébito tributário sempre que qualquer interessado obtivesse provimento favorável em sede de Repercussão Geral, dispensando-se a necessidade de ingresso judicial de cada contribuinte para se obter a declaração individual do direito.

Na sequência, apontaremos uma das principais causas destas espécies de julgamentos que vêm sendo proferidos pelo Supremo Tribunal Federal: o consequencialismo jurídico.

### **3. CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS NEGATIVOS**

---

Com a devida vênia, consignamos que, mais uma vez, deparamos com um julgamento de cunho político arrecadatório, o que infelizmente tem sido uma tônica nos julgamentos tributários da Corte Suprema, principalmente nos votos do próprio Ministro Luiz Fux, adotante do consequencialismo tributário como norteador de seus julgamentos tributários.

Nossa afirmação se baseia no julgamento do RE nº 603.624, julgado 17/09/2020, em que se buscava a declaração da inconstitucionalidade das exações ao “Sistema S”, ocasião em que o referido Ministro registrou, expressamente, que adotaria uma visão consequencialista, ao passo em que caso fosse reconhecido a inconstitucionalidade, o “Sistema S” não teria como se manter, logo votaria pela constitucionalidade de tal exação. *In verbis*:

Mercê do brilhantíssimo voto da Ministra Rosa Weber e dos votos dos integrantes que a acompanharam, Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, confesso que

fiquei impressionado com a interpretação histórica desse dispositivo e da ratio essendi da lei, no sentido de que haveria a possibilidade de se estabelecer uma nova base de incidência, principalmente porque, além das bases de cálculos estabelecidas, há uma vaguença na base inespecífica desse inciso da lei.

Por outro lado, estamos vivendo um momento em que é preciso manter o status quo do desenvolvimento econômico. Além da teleologia da interpretação levar isso em consideração, hoje, mais do que nunca, é preciso – como reembrou o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Barroso – que se faça uma interpretação contextualista, consequencialista.

Nesse particular, é deveras preocupante essa indagação, sem resposta: o que é que vai ficar no lugar?

Nota-se, inclusive com certa facilidade, o caráter político e orçamentário do julgamento em evidência. Muito embora um julgamento estritamente jurídico pudesse representar outro resultado, o consequencialismo jurídico levou o Ministro a declarar a constitucionalidade da exação tributária em discussão.

O consequencialismo, infelizmente, tem sido adotado com uma solução rápida para preservar o fluxo financeiro estatal, ao custo de sonegar direitos dos contribuintes e esvaziar a percepção de segurança jurídica por parte dos jurisdicionados.

Além da mazela imediata acima apontada, existem prejuízos muito mais nefastos, todos a longo prazo, quais sejam (i) o julgamento político de um tema afeta a jurisprudência, de forma que todos os demais temas que sejam correlatos a este serão diretamente afetados, ou seja, para se evitar a derrota estatal sobre um tema, infectam-se incontáveis outros com o viés político, retroalimentando a distorção praticada nos temas futuramente discutidos; (ii) uma vez apreciado o tema pelo Poder Judiciário, este não será reapreciado em um período de tempo curto, causando prejuízo incontável aos jurisdicionados por um período indeterminado de tempo; e (iii) ao ser apreciado um tema tributário, os julgadores serão mais inclinados a reconhecer um direito ou não com base na repercussão financeira de uma eventual derrota do Estado, esvaziando a própria natureza do Direito.

Superadas as breves considerações acerca do instituto da coisa julgada, indubitável e inamovível cláusula pétreia de nosso ordenamento, bem como traçados importantes comentos acerca do consequencialismo jurídico, passamos à análise contextual do tema.

Portanto, a partir deste momento, circundaremos nossas considerações a partir dos seguintes elementos: (i) modernidade líquida como elemento desafiador do Poder Judiciário; (ii) ambiente tributário brasileiro e as causas de sua falta de atratividade para investimentos; (iii) inserção de mecanismos para se alcançar a racionalidade; e, por fim, (iv) a mácula aos princípios e garantias constitucionais perpetrada pelo Pretório Excelso, no julgamento dos Temas 881 e 885, com seus consequentes nefastos efeitos no que tange à segurança jurídica.

#### **4. MODERNIDADE LÍQUIDA, CONTEMPORANEIDADE E O DIREITO: AS NEFASTAS CONSEQUÊNCIAS DE UM SISTEMA ENGESSADO E CONFUSO**

---

O Direito é uma ciência. E, como tal, não permanece estático no tempo. As mudanças sociais, políticas e econômicas obrigam o Direito a buscar rapidamente por respostas aos desafios que lhe são apresentados. A modernidade líquida, proposta por Zygmunt Bauman<sup>4</sup>, é fruto da globalização e da contemporaneidade, onde cenários aparentemente estáveis e duradouros sofrem alterações (algumas duradouras, outras bastante transitórias).

Portanto, tal como o movimento de translação da Terra em torno do Sol, o Direito também circunda o contexto ao qual está inserido para, satisfatoriamente, solucionar problemas dos mais diversos graus de complexidade. José Carlos Francisco<sup>5</sup> registra este cenário (muito embora para tratar do sistema de precedências), nos seguintes termos:

É uma verdade histórica a contínua transformação da sociedade e de suas instituições, fato refletido no ordenamento jurídico, porque o processo social gera uma relação dialética entre o velho e o novo (que se propunham a ser duradouros), resultando em síntese que, a seu tempo, será convertida em velha convicção desafiada por um novo superveniente. Mas o ambiente contemporâneo é marcado por intensa interação, potencializada por novas ferramentas tecnológicas de comunicação e de negócios (sociedade da informação), razão pela qual as transformações se tornaram mais velozes e complexas,

---

<sup>4</sup> BAUMAN, Zygmunt. *O mal-estar da pós modernidade*. Rio de Janeiro: Zahar, 1988 e *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

<sup>5</sup> FRANCISCO, José Carlos. *Mutações para e pelo incompleto sistema de precedentes de teses em temas*. A nova Constituição de 1988?, p. 663.

de modo que trocamos o novo pelo mais novo (e, esse, já tem o propósito de ser temporário) e vivemos em permanente risco, contextos reconhecidos como modernidade líquida e sociedade de risco global.

O congestionamento do judiciário, o alto custo da máquina estatal e a preocupação em se manter incólume a segurança jurídica são os principais elementos pelos quais o Direito segue em constante trabalho de adequação. Evidentemente, todo este contexto tem seus polos marginais, donde desembocam os efeitos de um cenário jurídico saudável, ou enfermo. Quer isto dizer, em outras palavras, que o cenário jurídico de um país é fator preponderante para a atração de investimentos, onde o Estado capta recursos para a satisfação das garantias constitucionalmente previstas.

Alta carga tributária, morosidade dos processos, congestionamento do Poder Judiciário, e instabilidade das relações jurídicas, ainda que firmadas por sentenças transitadas em julgado, configuram-se em elementos que afastam investimentos no país, visto que o capital busca sempre por ambientes jurídicos (especialmente tributários) estáveis e transparentes.

Apenas como breve introdução do quanto prefalado, o Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER) desenvolveu um avançado estudo acerca do contencioso tributário brasileiro, sobremaneira elevado. O estudo tomou como marco temporal os anos de 2018<sup>6</sup> e 2019<sup>7</sup>. Contudo, tendo em vista que o sistema tributário brasileiro não apresentou grandes alterações no rumo da racionalidade, concluímos que o Relatório não se encontra desatualizado. A partir dos dados colhidos dos Relatórios em voga, o Insper e o CNJ elaboraram o “*Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro*”<sup>8</sup>, identificando as causas do contencioso tributário pátrio, bem como propondo mecanismos para a sua redução.

Investigaram-se as causas do contencioso tributário nacional, onde foram encontrados elementos que demonstram que o sistema tributário brasileiro é bastante complexo, ao passo que a solução mais

---

<sup>6</sup> INSPER. Contencioso tributário no Brasil – *Relatório 2019* – Ano de referência 2018. Publicado em julho de 2020.

<sup>7</sup> INSPER. Contencioso tributário no Brasil – *Relatório 2020* – Ano de referência 2019. Publicado em janeiro de 2021.

<sup>8</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022.*

acertada seria na criação, ainda que paulatina, de um ambiente mais simples e menos burocrático.

Elevadíssimo número de produção e normas tributárias, complexidade para o cumprimento das obrigações acessórias, contratação de profissionais de contabilidade e escritórios de advocacia para desempenho destas funções, congestionamento do sistema judiciário, morosidade nos julgamentos definitivos para resolução das demandas e decisões conflitantes, são os principais elementos que demonstram que o Brasil não se configura em um país atraente para investimentos, pois colocam em dúvida o desenvolvimento da confiança entre Administração e administrados e a segurança jurídica. Neste prisma, veja-se<sup>9</sup>:

Além disso, segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) (LEORATTI, 2019), a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial. No relatório “Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers” (FMI; OECD, 2017), a OCDE indica como principais fatores para a insegurança nas relações tributárias: (i) diferenças permanentes ou frequentes entre o entendimento dos legisladores e as orientações da administração tributária; (ii) processos com longa duração; (iii) alto custo do processo, que restringe a garantia de segurança jurídica às empresas de grande porte; e (iv) imprevisibilidade das decisões e deficiência na publicação da jurisprudência. O alto índice de insegurança nas relações tributárias do país foi constatado em estudo realizado pelo Centre for Business Taxation, da University of Oxford, para a verificação da incerteza quanto à tributação de pessoas jurídicas em 21 países (DEVEREUX, 2016), em que o Brasil ficou à frente apenas da Índia. Indicadores como alta litigiosidade e percepção de insegurança do sistema tributário brasileiro têm grande potencial para causar distorções negativas na economia, na atração de investimentos e na segurança jurídica. A título de exemplo, no relatório “Tax uncertainty: economic evidence and policy responses” (EUROPEAN COMISSION, 2017), publicado pela Comissão Europeia em 2017, são mencionados diversos estudos econômicos que, com base em evidências empíricas, apontam a incerteza no ambiente tributário como um fator relevante de interferência

---

<sup>9</sup> Op. Cit, p. 29/30

negativa no desenvolvimento econômico de países. Conclusão semelhante foi obtida na elaboração do índice “Economic Policy Uncertainty” (BAKER, [2020?]), de pesquisadores das universidades North western, Stanford e de Chicago, no qual se constatou que a incerteza no âmbito tributário afeta significativa e negativamente a geração de empregos e investimentos. Entre os dados analisados pelos pesquisadores, a incerteza foi inferida a partir de valores de provisões tributárias nos países pesquisados. De acordo com o artigo “Raising productivity through structural reforms in Brazil” (ARNOLD; GRUNDKLE, 2021), o complexo sistema tributário brasileiro reduz a produtividade das empresas no país, na medida em que demanda altos investimentos para cumprimento de obrigações tributárias. Na mesma linha, de acordo com dados do FMI (FMI, 2017), o alto volume de créditos tributários forma um grande estoque de capital improdutivo, ou seja, recursos que poderiam ser empregados em qualificação de mão de obra, melhoria de processos produtivos e de gestão, em vez de estarem alocações para discussões tributárias. Em complemento às questões diretamente vinculadas à estrutura e ao processo de julgamento dos litígios tributários, acredita-se que a redução do contencioso perpassa também por medidas de simplificação e harmonização do sistema tributário, bem como de aprimoramento da relação entre Fisco e contribuinte. Como apontado no Acórdão n. 1.105/2019 do Tribunal de Contas da União (“TCU”), a complexidade do sistema tributário brasileiro está atrelada, entre outros fatores, ao excessivo volume de atos legislativos que envolvem a matéria. De acordo com o TCU: Calcula-se que em setembro de 2017 a quantidade de normas tributárias em vigor superava a ordem de 26 mil, sendo que durante os 29 anos da CF/88, foram editadas mais de 377 mil normas tributárias (TCU, 2019).

Complementando o quanto fora consignado acima, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IPBT)<sup>10</sup>, observou que o Brasil produz cerca de duas normas tributárias por hora, o que demanda ao profissional da área compulsar os diplomas adjetivos para responder às demandas que se acercam.

---

<sup>10</sup> Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constitucacao-federal-de-1988/>.

Obrigações principais e acessórias entram e saem do ordenamento jurídico pátrio, de forma que nível de interação deste não se revela baixo. Evidentemente, o investimento financeiro para a contratação de profissionais habilitados para o cumprimento de tais tarefas não é baixo, o que reduz a margem de lucro das empresas. Considerando-se que o objetivo das empresas é a geração de lucro, em nada se revela agradável a complexidade do sistema tributário, mormente quando estas devem desembolsar grandes quantidades de dinheiro para pagamento de especialistas.

O congestionamento do sistema judiciário, por seu turno, é de conhecimento público e notório. O CNJ, anualmente, publica o Relatório Justiça em Números, onde são apontados tanto o custo da máquina judiciária para o período, quanto as peculiaridades do sistema, quais sejam, natureza das demandas, tempo médio de duração dos processos, emprego de servidores e magistrados por área e instâncias etc.

Entretanto, investigando-se profundamente o Relatório Justiça em Números 2022<sup>11</sup>, conclui-se que a maior parte deste congestionamento é causada por demandas de natureza tributária, em todas as esferas. O tempo médio para baixa de um processo judicial tributário no Brasil é de 6 anos e 11 meses, chegando a incríveis 18 anos e 11 meses se considerada a fase administrativa e judicial, conforme prefalado. Este cenário se revela assustador para qualquer investidor idôneo que busque o melhor campo para depositar seus investimentos. Registre-se: são quase duas décadas de discussão, até que se formalize uma sentença irrecorrível, transitada em julgado.

É elementar consignar, desde já, que a culpa pelo congestionamento deste sistema não deve ser atribuída aos servidores e magistrados, mas sim a um emaranhado de ações que ingressam no sistema judiciário, enquanto as ações já ingressadas ainda tramitam sem julgamento definitivo. Tudo isso acarreta a morosidade dos julgamentos dos processos tributários que chegam ao Poder Judiciário, o que também não é nada atraente para qualquer investidor bem intencionado.

Fechando-se a ideia deste subcapítulo, todo este contexto é fruto da modernidade líquida. O avanço da modernidade deve ser acompanhado pelos sistemas jurídicos internos dos países, de forma que, países que não se adéquam às intensas movimentações oriundas da contemporaneidade, acabam por se atrasar e, dessa forma, constituírem-se em

---

<sup>11</sup> CNJ. *Relatório justiça em números 2022*, p. 65.

ambientes não atraentes para investimentos em virtude da complexidade tributária.

Respeitosamente, foi o que ocorreu com o Brasil por décadas. É o que será desenvolvido no próximo subcapítulo.

## **5. INSERÇÃO DE MECANISMOS DE SIMPLIFICAÇÃO DECISÓRIA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO: UMA ACERTADA TENTATIVA DE CORRER ATRÁS DO TEMPO**

---

Para cada problema, uma solução. Mecanismos de simplificação decisória e métodos alternativos de solução de conflitos foram sendo empregados no ordenamento brasileiro, ainda que de forma lenta e com olhares desconfiados dos burocráticos.

Como mecanismos de simplificação decisória, temos a inserção de mecanismos que objetivam pacificação de jurisprudência, inseridos em nosso ordenamento, sobretudo, no âmbito da Constituição Federal de 1988, tais como as Ações Diretas de Inconstitucionalidade por omissão, Ações Diretas de Constitucionalidade, Súmulas Vinculantes, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, Reclamação, e julgamentos proferidos em sede de Repercussão Geral e Representativos de Controvérsia. Francisco<sup>12</sup> chega a registrar as evoluções deste cenário:

Ao ser promulgada e publicada em 05 de outubro de 1988, a Constituição atual ampliou o caminho inaugurado pela Emenda nº 16/1965, que introduziu mecanismos de controle abstrato de constitucionalidade de atos normativos no art. 101, I “k”, da Constituição de 1946, além de ter reforçado a tutela coletiva em favor de associações e sindicatos. O Constituinte de 1988 fortaleceu o controle de constitucionalidade verticalizado em favor das decisões do Supremo Tribunal Federal (ainda que convivendo com controle difuso, realizado em múltiplas instâncias e entrâncias e instâncias judiciárias) ao ampliar legitimados para ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs, art. 102, I, “a”, e art. 103), além de inovar com a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF, art. 102, § 1º) e com a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO, art. 103, § 2º, somadas a já existente, mas pouco utiliza-

---

<sup>12</sup> Op. Cit, p. 671.

da, ação intervintiva no âmbito federativo, art. 35, IV e art. 36, III). Essas medidas de reforço de ações diretas também levaram à ampliação de abstratização do controle de constitucionalidade, igualmente extraídas de pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

Do exposto, conclui-se, sem maiores dificuldades, que mecanismos de controle de constitucionalidade e legalidade foram inseridos no sistema, visando desacelerar os tribunais pátrios. Por último, o maior movimento foi a positivação do sistema de precedentes vinculantes no Código de Processo Civil<sup>13</sup>, notadamente preocupado com a pacificação da jurisprudência<sup>14</sup>, de observância obrigatória a todo Judiciário e, em nossa concepção, a todos os órgãos da Administração Pública.

Já no que compete a métodos alternativos de resolução de conflitos, a transação tributária e a arbitragem, abriram os caminhos para que as controvérsias possam ser resolvidas de maneira célere e eficaz, até mesmo dispensando o Poder Judiciário de participar deste contexto. Atualmente, inclusive, no Senado Federal tramitam diversos Projetos de Leis que pretendem sistematizar estes institutos<sup>15</sup>, especialmente para positivar a arbitragem tributária que, também no sentir destes autores, já deveria constar expressamente em nosso ordenamento há décadas<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

- I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
- II - os enunciados de súmula vinculante;
- III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
- IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
- V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

<sup>14</sup> Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

<sup>15</sup> Disponível em: [Projetos para modernizar processos administrativo e tributário \(stj.jus.br\)](http://www.stj.jus.br).

<sup>16</sup> Portugal foi o país pioneiro na arbitragem em matéria tributária. Seu exemplo deveria ser seguido pelo Brasil. Portugal pode se orgulhar deste pioneirismo, pois a resolução de litígios, sem abarrotamento do Judiciário, tem se revelado uma necessidade ante os efeitos da modernidade líquida.

É importante deixar bastante claro estes movimentos do sistema jurídico pátrio, justamente para que sejam objeto de louvor e de esperança para um Judiciário mais célebre, mas que ao mesmo tempo se preserve a segurança jurídica<sup>17</sup>. Isso porque a celeridade, medida urgente para um cenário congestionado e moroso, não pode servir de carta branca para tomadas de decisões irrefletidas e contraditórias, o que culminaria invariavelmente na mácula da segurança jurídica.

Dante deste cenário, temos que o sistema jurídico pátrio parece estar tentando se adequar ao contexto da contemporaneidade (modernidade líquida), eliminando as mazelas que muito prejudicaram o sistema. Este movimento, de certa forma, aumenta a confiança entre Administração e administrados, elemento preponderantemente importante para a Administração Pública e para a atração de investimentos no país.

Contudo, recentemente, o Supremo Tribunal Federal, Pretório Excelso, acabou por inverter esta lógica. Em que pese o nosso respeito ao Excelso Supremo Tribunal Federal, instituição secular e sobremaneira importante para a garantia do Estado de Direito, registramos que equívocos devem ser objeto de críticas, o que não se confunde com ofensas tanto à instituição, quanto às pessoas de seus ministros. Lembramo-nos sempre: passam os ministros, o Supremo Tribunal Federal remanesce.

No próximo e derradeiro subcapítulo, abordaremos este recente acontecimento.

## **6. JULGAMENTO DOS TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL 881 E 885: CONFIAR NUMA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO NÃO É UMA APOSTA**

---

Em que pese os movimentos tomados no sentido da racionalidade, conforme prefalado, no início do mês de fevereiro do corrente, o Supremo Tribunal Federal deu uma verdadeira guinada no sentido con-

---

<sup>17</sup> Paulo de Barros Carvalho classifica a segurança jurídica como um sobreprincípio, aquele que está acima de todos os outros princípios do ordenamento, e que devem em direção a este caminha. O mesmo doutrinador ainda coloca, ao lado do sobreprincípio da segurança jurídica, outro princípio a ele interligado, denominado Certeza do Direito. Ambos os sobreprincípios norteiam os atos do Estado brasileiro, seja para evitar arbitrariedades, seja para que o ambiente nacional seja objeto de elogios e conforto para os nacionais e estrangeiros.

trário ao que vimos aludindo acima. Ou seja, enquanto aparentemente o sistema teria identificado os problemas relativos à morosidade dos processos, decisões conflitantes para contribuintes na mesma situação jurídica, e relativos à confiança entre Administração e administrados, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Temas 881 e 885, acabou por tornar mais desconfiável e inseguro o nosso sistema.

Neste julgamento, o Supremo Tribunal Federal consagrou o entendimento de que não há mais coisa julgada tributária no Brasil. A princípio, parece sobremaneira arrojado que abordemos o tema com estes dizeres, mas fato é que uma sentença judicial transitada em julgado já não mais garante ao contribuinte de que seus efeitos se perpetuarão no tempo. É aberrante sob a ótica da segurança jurídica, mas foi a decisão tomada pela Corte Suprema. Veja-se a tese fixada:

As decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo

Em apertadíssima síntese, discutiu-se se a prolação de entendimento do Pretório Excelso, em controle concentrado de constitucionalidade ou mediante o regime da Repercussão Geral, teria o condão de quebrar automaticamente os efeitos de uma sentença judicial transitada em julgado, cujo entendimento diverge daquele posteriormente consagrado pela Corte. O resultado do julgamento foi de que a coisa julgada pode ser quebrada nestas hipóteses.

Como se não bastasse, a Suprema Corte ainda decidiu pela não modulação dos efeitos, ainda que por apertado placar de 6x5. Logo, todos aqueles contribuintes que, valendo-se de decisões judiciais transitadas em julgado, compensaram, restituíram e/ou deixaram de recolher tributos tidos por constitucionais pelos títulos que em suas mãos tinham, foram jogados na vala comum da incerteza e do temor.

Ou seja, diante deste cenário, os contribuintes que confiaram em decisões transitadas em julgado, estão altamente preocupados com o que poderá acontecer nos próximos anos. Se a tese firmada no julgamento dos Temas vertentes já caminha na contramão dos princípios consagradores da Constituição Federal, a não modulação dos efeitos representa o sepultamento de qualquer esperança de que este país, algum dia, alcance a tão almejada segurança jurídica.

Sob nossa ótica, este inadmissível entendimento do Pretório Excelso afeta o sistema jurídico pátrio.

Consideramos que os princípios constitucionais são normas jurídicas. Se assim o é, evidentemente que compõem o sistema normativo, razão pela qual as normas devem ser interpretadas a partir de uma análise contextual, e não literal. A decisão do Pretório Excelso feriu de morte o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, preponderantes direitos e garantias individuais previstos pelo artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Este comando, conjugado com o artigo 60, § 4º, IV, da CF<sup>18</sup>, deu-se a este conjunto o caráter de cláusulas pétreas, inamovíveis mesmo diante de emendas constitucionais.

Conforme consignado por Eduardo Marcial Ferreira Jardim, “*o Direito é um sistema normativo indecomponível e indivisível*”<sup>19</sup>. Ora, se o Direito se configura em um sistema, os princípios e garantias fundamentais devem contextualizar a interpretação das leis. A decisão do Supremo afetou sobremaneira o artigo 5º, XXXVI, da CF, ao relativizar a coisa julgada a partir de uma visão contextual do Direito. Ao se macular um elemento do sistema, este é afetado como um todo.

Ainda, diante deste ataque à segurança jurídica, os contribuintes estão se vendo diante de uma indefinição a respeito das futuras posturas do Poder Judiciário brasileiro. A instabilidade da ordem jurídica vai na contramão dos interesses nacionais, pois, como aventado no princípio desta digressão, um ambiente jurídico tributário instável, indefinido e complexo, tem alta potencialidade de afastar os investimentos no país.

Se o momento já não era dos mais estáveis, tínhamos uma sobra de esperanças na positivação do sistema de precedência, transação e arbitragem tributária, bem como nas dispensas de recorrer dos procuradores das Fazendas Públicas, referente àquelas matérias firmadas por meio do controle de constitucionalidade. Entretanto, o ano de 2023 não tem sido nada animador para a racionalização do sistema. O retorno de voto de qualidade do CARF e a quebra automática da coisa julgada, proferida pelo malfadado entendimento do Pretório Excelso, configuraram-se em dois péssimos exemplos do que estamos susceptíveis juridicamente,

---

<sup>18</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:  
IV - Os direitos e garantias individuais.

<sup>19</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Debates sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária*.

e se configuram em retrocessos em relação aos avanços que vínhamos dando em direção à racionalidade do sistema jurídico nacional.

Confiar nos termos de uma decisão judicial está longe de se tornar uma aposta. Como muito bem consignado por Martha Leão e Paulo Pereira Leite<sup>20</sup>, o próprio conceito de aposta afasta qualquer imputação desta natureza aos contribuintes que, munidos de uma sentença judicial transitada em julgado, diante dos direitos e garantias fundamentais previstos pelo artigo 5º, XXXVI, conjugado com o artigo 60, § 4º, IV, ambos da Constituição Federal, decidiram por confiar no Poder Judiciário. Eis as breves considerações dos referidos autores:

Mas a confiança depositada na coisa julgada tributária pode ser equiparada a uma aposta? A resposta é negativa. Segundo o Houaiss, o termo aposta é definido como “palpite de apostador em jogo do qual não participa e cujo resultado não conhece”. E a decisão judicial transitada em julgado? Aceitando a analogia no sentido de que o processo seria, nesse caso, um jogo, a confiança depositada em seu resultado seria um palpite, em jogo do qual o contribuinte participa e cujo resultado conhece – exatamente em sentido contrário aos elementos definitórios de uma aposta!

Diante das vicissitudes de nosso sistema, ao que parece teremos que continuar convivendo com a alta complexidade do sistema tributário, morosidade dos processos, alto custo da máquina judiciária e, no que nos compete, com a malfadada insegurança jurídica, instabilidade das decisões e quebra do princípio da proteção da confiança entre Administração e administrados.

### Notas de conclusão

Iniciamos esta exposição com apontamentos a respeito da lógica jurídica vigente na modernidade, objetivando demonstrar a importância de uma decisão judicial, transitada em julgado, para a estabilidade das relações jurídicas resolvidas pelo Poder Judiciário. Na sequência, abordando perfunctoriamente o julgamento dos Temas 881 e 885 da Repercussão Geral, apontamos a incoerência entre a evolução do Direito e a quebra automática das decisões judiciais transitadas em julgado.

---

<sup>20</sup> LEÃO, Martha. LEITE, Paulo Pereira. *A confiança depositada na coisa julgada tributária foi uma aposta?*

Apontamos que o consequencialismo jurídico, técnica que vem sendo desenvolvida cada vez mais pelo Pretório Excelso, não se serve para resolução jurídica das controvérsias judiciais em matéria tributária. Pelo contrário, o consequencialismo jurídico acaba por se importar com as consequências financeiras e políticas dos julgamentos submetidos ao crivo da Suprema Corte. No nosso sentir, o consequencialismo jurídico norteou o julgamento dos Temas 881 e 885 da Repercussão Geral.

Avançando no estudo, buscamos apontar como a modernidade líquida obriga o Poder Judiciário a buscar pela racionalização, sem abrir mão da coerência e da segurança jurídica. A alteração dos contextos sociais, políticos e econômicos obrigam o Direito a buscar por ágeis, porém consistentes, respostas para as demandas chegadas ao lume da apreciação do Poder Judiciário.

Pretendendo demonstrar que não se trata de uma falácia, trouxemos os Relatórios produzidos pelo INSPER para demonstrar a disfuncionalidade do ambiente tributário brasileiro e seus nefastos efeitos. Dentre eles, a alta potencialidade de perda e redução de investimentos no país. Ainda, demonstramos alguns números a respeito do contencioso tributário nacional, a partir do Relatório Justiça em Números, elaborado pelo CNJ.

Superadas estas demonstrações, deixando inequívoco que um ambiente tributário confuso e complexo tem a potencialidade de afastar o desenvolvimento econômico do país, passamos à análise contextual do julgamento dos Temas 881 e 885 da Repercussão Geral.

A análise sistemática do julgamento nos conduziu à segura afirmação de que princípios fundamentais foram feridos, tais como o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, insculpidos no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Dispositivo este que, combinado com o artigo 60, § 4º, IV, da CF, revela-nos que as decisões judiciais transitadas em julgado são cláusulas pétreas, inamovíveis de nosso sistema, exceto por uma nova Constituinte.

Assim sendo, caminhando para o final destas notas conclusivas, temos que a comunidade jurídica deve reagir e demonstrar o seu inconformismo com julgamentos políticos, que fogem ao lume do controle de constitucionalidade, sob a pena de se perpetrarem mais teratologias no Direito pátrio, o que não se pode admitir ante a lógica constitucional vigente.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- BAUMAN, Zygmunt. *O mal-estar da pós modernidade*. Rio de Janeiro: Zahar, 1988 e Modernidade líquida. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 12.2021.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF.
- BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. *Diário oficial da união*, Brasília, DF, 17 março 2015.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 03.2023.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Justiça em Números 2022. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/11/justica-em-numeros-2022.pdf>. Acessado em 03.2023.
- FRANCISCO, J. C. Mutações para e pelo incompleto sistema de precedentes de teses em temas. In: FILHO, Manuel Gonçalves Ferreira; LEAL, Roger Stiefelmann. *A nova Constituição de 1988?* 1ª edição. São Paulo. Editora Dia a Dia Forense. 2020.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Quantidade de normas editadas no Brasil: 30 anos da Constituição Federal de 1988. Disponível *Instituto* em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em 03.2023.
- INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPER). Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2019 – Ano de referência 2018. Publicado em dezembro de 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio 2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio 2019_092020_v2.pdf). Acesso em: 03.2023.
- INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPER). Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2020 – Ano de referência 2019. Publicado em julho de 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf). Acesso em 03.2023.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Debates sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária*. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=GvDbr1q-n0c&t=3666s>. Acesso em 03.2023.
- KAUCZ, Lavínia. *Estadão*. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/cobranca-retroativa-de-tributos-fux-coisa-julgada/>. Acesso em: 03.2023.
- LEÃO, Martha. LEITE, Paulo Pereira. A confiança depositada na coisa julgada tributária foi uma aposta? Publicado em 21/03/2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-confianca-depositada-na-coisa-julgada-tributaria-foi-uma-aposta-21032023>. Acesso em: 03.2023.