

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Victor Pimenta de Miranda

**(RE)PENSANDO O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: análise segundo o princípio da
segurança jurídica**

BELO HORIZONTE

2021

Victor Pimenta de Miranda

**(RE)PENSANDO O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: análise segundo o princípio da
segurança jurídica**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Giovani Clark.

Coorientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes.

Área de concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania.

Linha de pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas.

Belo Horizonte

2021

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

M672r	<p>Miranda, Victor Pimenta de (Re)pensando o planejamento tributário: análise segundo o princípio da segurança jurídica / Victor Pimenta de Miranda. Belo Horizonte, 2021. 115 f.</p> <p>Orientador: Giovani Clark Coorientador: Flávio Couto Bernardes Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito</p> <p>1. Segurança Jurídica. 2. Planejamento tributário. 3. Dogmática jurídica. 4. Hermenêutica (Direito). 5. Estado democrático de direito. 6. Política pública - Direitos fundamentais. I. Clark, Giovani. II. Bernardes, Flávio Couto. III. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. IV. Título.</p> <p>SIB PUC MINAS</p> <p>CDU: 336.2.022</p>
-------	--

Ficha catalográfica elaborada por Pollyanna Iara Miranda Lima - CRB 6/3320

Victor Pimenta de Miranda

**(RE)PENSANDO O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: análise segundo o princípio da
segurança jurídica**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania.

Linha de pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas.

Giovani Clark

Prof. Dr. Giovani Clark – PUC Minas (Orientador)

Flávio Couto Bernardes

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – PUC Minas (Coorientador)

Davi Augusto Santana de Lelis

Prof. Dr. Davi Augusto Santana de Lelis – UFV (Examinador)

Antônio Carlos Lúcio Macedo de Castro

Prof. Dr. Antônio Carlos Lúcio Macedo de Castro – PUC Minas (Suplente)

Belo Horizonte, 08 de fevereiro de 2021.

*À minha família, aos meus colegas de trabalho do time FW&C
Advogados Associados e aos meus amigos por todo o
incentivo, em especial à minha esposa Viviane,
fonte de equilíbrio, inspiração e amor.*

AGRADECIMENTOS

Aos meus orientadores, Prof. Flávio Couto Bernardes e Prof. Giovani Clark, que tornaram possível a realização deste trabalho.

À equipe FW&C, em especial ao Fábio Figueiredo, Maurício Werkema e Lúcio Coimbra, pelo apoio incondicional e discussões jurisprudenciais de alta qualidade.

E a todos que, de alguma forma, contribuíram para esta construção. Muito obrigado.

“Leia, não para contradizer ou aceitar como verdade indiscutível, nem para ter assunto para conversa e discurso, mas para pensar e considerar” (ADLER; DOREN, 1990, p. 117).

RESUMO

O propósito do presente trabalho é, por meio da hermenêutica jurídica, analisar a importância da segurança jurídica proveniente da interpretação sistêmica coerente e sua relação com o cenário judicial hodierno, principalmente no que tange ao planejamento tributário. A reflexão pretendida neste estudo parte do pressuposto de que as garantias constitucionais estabelecidas pelo Estado Democrático de Direito estão intrinsecamente conectadas com as políticas públicas, a cidadania, o desenvolvimento da sociedade e a liberdade dos cidadãos. À luz do marco teórico kelseniano e seu paradigma normativista, pretende-se examinar, nesse viés, a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico e a relevância da coerência, harmonia e estabilidade para que exista segurança nas relações sociais. Paralelamente, sob a ótica suplementar de Misabel Derzi, explora-se os impactos e as alterações interpretativas que os conceitos jurídicos abertos podem acarretar. Assim, pretende-se averiguar, através da análise de casos jurisprudenciais escolhidos, se de fato existem decisões voláteis, contraditórias, superficiais e deficientes no sistema jurídico pátrio atual no que se refere ao planejamento tributário. Objetiva-se, com isso, apurar se o sincretismo metodológico é realmente usado com ausência de limites pelos magistrados para produzir decisões judiciais que, por vezes, sob o pálio da sanção política, do anseio popular ou da crise econômica, extrapolam a moldura jurídica e fundamentam-se em fatores que vão além das normas, ocasionando, com efeito, mais insegurança jurídica. Para tanto, a linha metodológica hipotético-dedutiva concebida no plano desta composição configurou-se com a exposição dialética entre o ordenamento jurídico e o problema da insegurança jurídica, de forma que o recorte constitucional contemplou a análise de princípios, conceitos indeterminados e aberturas semânticas (através de dados e fatos das doutrinas, normas e jurisprudências) a fim de verificar se as hipóteses da subjetividade e do sincretismo metodológico seriam confirmadas (ou refutadas) consoante o problema detectado. Dessa forma, caso essas hipóteses sejam evidenciadas, a história da “Teoria da Katchanga” poderá ser usufruída para metaforizar a dogmática jurídica contemporânea do Supremo Tribunal Federal, simbolizando como as decisões forenses e o entendimento dos ministros (“Katchanga Real”) mudam as regras do jogo e causam grande insegurança aos cidadãos.

Palavras-chaves: Segurança Jurídica. Planejamento tributário. Teoria da Katchanga. Interpretação sistêmica. Subjetividade. Sincretismo metodológico.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze through the optic of legal hermeneutics the importance of legal certainty arising from coherent systemic interpretation and its relationship with the modern judicial scenario, especially with regard to tax planning. The reflection intended in this study starts from the assumption that the constitutional guarantees established by the Democratic State of Law are intrinsically connected with public policies, citizenship, the development of society and the freedom of citizens. In the light of the Kelsenian theoretical framework and its normativist paradigm, this study intends to examine, in this regard, the fundamental interpretation of the legal system and the relevance of coherence, harmony and stability in order to guarantee security in social relations. Parallely, from the supplementary perspective of Misabel Derzi, it explores the impacts and interpretative changes that broad legal concepts can cause. Thus, it is intended to ascertain, through the analysis of chosen jurisprudential cases, if in fact there are volatile, contradictory, superficial and deficient decisions in the current national legal system with regard to tax planning. The objective is, therefore, to determine whether methodological syncretism is really used with no limits by the magistrates to render judicial awards that, occasionally, under the canopy of political sanction, popular desire or economic crisis, go beyond the legal framework and are based on factors that go beyond the norms, causing, in effect, more legal uncertainty. For this, the hypothetical-deductive methodological line conceived in the plan of this composition was configured with the dialectical exposure between the legal system and the problem of legal uncertainty, so the constitutional cut contemplated the analysis of principles, indeterminate concepts and semantic openings (through data and facts from doctrines, norms and case laws) in order to verify if the hypotheses of subjectivity and methodological syncretism would be confirmed (or refuted) depending on the problem detected. Hence, if these hypotheses are made evident, the history of the “Katchanga Theory” can be used to metaphorize the current legal dogmatics of the Federal Court of Justice, symbolizing how forensic decisions and the understanding of ministers (“Katchanga Real”) change the rules of the game and cause great insecurity to citizens.

Keywords: Legal Certainty. Tax planning. Katchanga Theory. Systemic interpretation. Subjectivity. Methodological syncretism.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

Ed. – Edição

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CTN – Código Tributário Nacional

Coord. – Coordenador(es)

CPC – Código de Processo Civil

Des. – Desembargador

DJe – Diário da Justiça Eletrônico

Dr. – Doutor

LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

N. – Número

Org. – Organizador

P. – Página(s)

Prof. – Professor

Trad. – Tradutor

Rel. – Relator

RE – Recurso Extraordinário

V. – Volume

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	19
2	SEGURANÇA JURÍDICA NO HORIZONTE	23
2.1	A metáfora interpretativa da “Teoria da Katchanga”	25
2.2	Ordenamento jurídico: sistema harmônico, coeso e sancionador	27
2.3	Planejamento, arrecadação e fiscalização tributária	37
2.4	Panorama principiológico baseado na coerência	43
3	LIMITAÇÃO AO VIÉS SUBJETIVO	51
3.1	Ensaio sobre o princípio metodológico fundamental de Kelsen	51
3.2	O papel dos precedentes na busca pela estabilidade	54
3.3	Evasão, interesse público e a base não-positivista	57
3.4	Discricionariedade na aplicação das normas tributárias	66
4	(RE)PENSANDO A JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA	73
4.1	Mutação jurisprudencial no creditamento de insumos	73
4.2	“Katchanga Real” na repetição de indébito	79
4.3	Modulação da compulsoriedade inconstitucional	82
4.4	Análise crítica da “Katchanga” judicial brasileira	92
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	97
	REFERÊNCIAS	101

1 INTRODUÇÃO

O estudo foi desenvolvido com o intuito de que fosse submetido à análise da banca examinadora designada pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, visando a obtenção do título de mestre em Direito Tributário.

Inicialmente, sabe-se que o Estado Democrático de Direito foi concebido na evolução do constitucionalismo através da dinâmica dos Direitos Humanos e de seus princípios norteadores, sendo que o Poder Judiciário, como instituição essencial desse modelo, possui o papel de pacificação dos conflitos, a promoção da justiça social e a efetivação dos direitos e das garantias fundamentais.

Em termos acadêmicos, esta incursão dissertativa justifica-se, por meio da hermenêutica jurídica, em razão dos diversos estudos já realizados sobre a importância da segurança proveniente da interpretação sistêmica coerente e sua relação com o cenário judicial hodierno, principalmente no que tange ao planejamento tributário. O desenvolvimento de uma sociedade republicana e a estabilidade do regime democrático são fatores cruciais para a promoção dos direitos constitucionais estruturantes, sendo o planejamento tributário um direito fundamental do contribuinte e do próprio órgão estatal para conduzir a organização de suas finanças.

Nesse contexto, a relação entre democracia, liberdade e cidadania possui como ponto de interseção comum a Constituição da República de 1988, sendo que a construção desse paradigma estatal exige a proteção de diversas prerrogativas que dependem de recursos financeiros para a plena satisfação das políticas públicas de interesse da sociedade. A manutenção dessas liberdades protetivas somente ocorrerá se existir uma justa, harmônica e coerente arrecadação tributária de recursos para sustentação dessas despesas.

Seguindo essa linha de raciocínio, o Poder Judiciário se insere nesse enquadramento como uma das três esferas de poder do Estado moderno cujo papel é precipuamente preservar a harmonia e a coesão do ordenamento, servindo-se, para isso, da tarefa de solucionar os litígios, punir os infratores, conservar a ordem e uniformizar os posicionamentos jurisprudenciais.

Assim, a moldura kelseniana serve como marco teórico desse estudo especificamente no que se refere aos limites da interpretação e aplicação das normas jurídico-tributárias, pois deve haver coesão entre o que dispõe e o que se deve esperar de uma norma do ordenamento. Quando ocorre, por exemplo, uma repentina mudança de interpretação do Supremo Tribunal

Federal (STF) que não observa a necessária coerência com o sistema, ocasionalmente podem ser verificados alguns impactos relevantes que merecem um estudo mais aprofundado.

Hans Kelsen defendia que o sistema jurídico deve funcionar como um fator de estabilidade que rege as regras da sociedade e confere segurança aos cidadãos, sendo construída justamente na coerência e harmonia do próprio sistema. À luz dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, é a confiabilidade no sistema que permite a ocorrência de relações jurídicas equilibradas e previsíveis.

Ressalva-se, contudo, que não há adesão absoluta aos posicionamentos explicitados na obra “Teoria Pura do Direito” de Hans Kelsen, mas tão somente ao que se refere à estrutura normativa, não se adentrando nos demais aspectos do positivismo jurídico e seus diferentes formatos existentes.

Nesse passo, não constitui objeto deste trabalho a sistematização das diversas teorias que conceituam a norma jurídica, nem se pretende, obviamente, desprezar a importância de toda a evolução do estudo do Direito (considerando-se desde o jusnaturalismo, passando pela Escola Histórica do Direito, atravessando a Escola do Realismo Jurídico e progredindo, dentre outras, até a Teoria Imperativista dos juízos categóricos).

Paralelamente, de modo complementar a esse ponto, é igualmente relevante destacar que a jurista Misabel Derzi publicou diversos livros de cunho tributário sobre o complexo sistema fiscal brasileiro. Em algumas dessas obras, a autora aborda os impactos que os conceitos jurídicos abrangentes podem acarretar se forem flexibilizados pelo juiz para atingir objetivos diferentes.

Logo, verifica-se que este estudo pretende explorar a moldura normativa de Hans Kelsen e a abertura semântica descrita por Misabel Derzi em suas críticas ao sincretismo metodológico, aos conceitos hermenêuticos indeterminados e às interpretações subjetivas dos magistrados do Poder Judiciário. Objetiva-se, com isso, examinar a perspectiva sobre segurança jurídica desses dois autores de forma mais detida nesta dissertação.

Ademais, no decorrer desta pesquisa acadêmica, será utilizada uma linguagem metafórica, denominada “Teoria da Katchanga”, que ganhou adeptos, além de vasta repercussão, com o jurista Lênio Streck. A teoria procura caracterizar o arbítrio dos juízes na interpretação das regras jurídicas. Desta feita, não importa quais argumentos, provas e considerações sejam feitas pela outra parte, a decisão sempre será adaptada e interpretada a favor da tese previamente escolhida pelo juiz para solucionar o caso em questão.

Na esteira dessa análise, o objetivo dessa reflexão é trazer algumas contribuições adicionais para o debate, que, embora já tenha sido discutido pela doutrina pátria, merece

diferentes abordagens. Nesse sentido, para averiguar as implicações práticas da “Katchanga”, será elaborada uma explanação sobre essa teoria e sua relação com o atual cenário judicial brasileiro.

Dito isso, é válido distinguir que o traço metodológico concebido no plano desta composição seguirá o viés jurisprudencial, o raciocínio hipotético-dedutivo e a leitura jurídico-dogmática por se configurar como a exposição dialética entre o ordenamento e o problema localizado da insegurança jurídica, ambos caracterizados, então, como pressupostos coordenados, complementares e irreduzíveis do juízo observado. O dilema dessa insegurança será, conseqüentemente, enfrentado, em termos acadêmicos, através do recorte constitucional com análise circunscrita de princípios, conceitos indeterminados e aberturas semânticas, a fim de verificar se as hipóteses da subjetividade e do sincretismo metodológico serão confirmadas (ou refutadas) consoante o problema detectado.

Assim, o trabalho pretende analisar a importância da segurança jurídica e as repercussões que esse tema tem ocasionado no cenário judicial brasileiro, sobretudo o subjetivismo do magistrado e o uso de elementos externos ao âmbito jurídico para interpretar as normas e os planejamentos tributários (públicos ou privados; e de pessoas físicas ou jurídicas), a partir dos fundamentos das decisões judiciais.

Busca-se, com isso, a realização de uma reflexão analítica para verificar se a influência de fatores externos (juridicamente não-justificáveis por meio das normas jurídicas) pode (ou não) ser absorvida sob o pressuposto de se aplicar princípios jurídicos, bem como se tais sincretismos podem impactar no âmbito jurídico.

Prosseguindo nessa direção, a técnica de abordagem utilizada para esta pesquisa social aplicada será a vertente jurídico-dogmática, com base no raciocínio dedutivo, na intenção de se fundamentar a lógica e os procedimentos do Direito em suas próprias normas e em nos princípios constitucionais.

A esse propósito, a sistemática e a ferramenta válida a serem utilizadas consistir-se-ão (i) na realização de pesquisas jurisprudenciais selecionadas e (ii) no uso do raciocínio hipotético-dedutivo para investigar o sistema constitucional pátrio, notadamente com relação às decisões do Supremo Tribunal Federal que modificam/superam a *ratio decidendi* (razão de decidir) dos precedentes judiciais sem respeitar, efetivamente, a segurança gerada em relação ao histórico processual existente.

Desse modo, à luz da moldura kelseniana e do pensamento positivista, serão exploradas as modalidades dos aspectos principiológicos e os instrumentos metodológicos de análise do tema com a finalidade de averiguar se há ausência de limites para a interpretação

dos magistrados. Sucessivamente, considerando a aplicação normativa de acordo com a interpretação dos órgãos competentes para conferir eficácia ao Poder Judiciário, verificar-se-á a repercussão disso na volatilidade das interpretações jurisprudenciais e como isso reflete na sensação de insegurança.

2 SEGURANÇA JURÍDICA NO HORIZONTE

O estudo em apreço surge como uma reflexão acerca de um dos pontos substanciais do direito: a segurança jurídica. E ao se interpretar a poesia criada por Robert Frost (*“The road not taken and other poems”*) em que se ilustra uma estrada com uma bifurcação que leva a dois tipos de caminhos diferentes, pode-se retratar que o ordenamento jurídico brasileiro pode traçar duas direções no intuito de preservar a segurança jurídica ao sistema. Um percurso é comum e apresenta soluções fáceis; enquanto o outro é mais árduo e menos trilhado.

Embora a segurança seja um dos objetivos principais a serem alcançados dentro de um ordenamento, nem sempre a teoria de como obtê-la e os resultados práticos andam no mesmo compasso. A rigor, o cidadão deveria cumprir com todas as suas obrigações e possuir, em contrapartida, segurança na construção de suas relações sociais. O Direito não consiste em uma coletânea aleatória de normas jurídicas desprovidas de qualquer conexão de sentido, mas sim, de um conjunto organizado de normas jurídicas que dialogam racionalmente com a jurisprudência, e, de sua natureza dialética exsurge a convicção de seu arranjo, da qual advém a ideia de ordenamento jurídico.

Dito isso, a Constituição da República de 1988 é o elemento que, em última instância, ordena a totalidade do processo, em torno do qual as áreas específicas do Direito gravitam e estabelecem configurações variáveis. Todas as áreas do Direito, com ressalva à particularidade de cada uma, devem se relacionar para manterem a coerência e harmonia necessárias ao sistema. E para que se reflita a aplicação do Direito Tributário consoante a exigência constitucional da segurança jurídica, como defende Heleno Torres, a Constituição da República de 1988 dá uma nota de previsibilidade e de proteção das expectativas legitimamente constituídas:

A segurança jurídica postula efetividade. Não é um princípio vago. É denso em valores, e seus fundamentos não se podem reduzir ou anular. Por isso, outro aspecto de fundamental relevância a se antecipar é que o princípio de segurança jurídica não está sujeito a ponderações, dado o seu caráter de “garantia” constitucional de proteção do ordenamento jurídico e do próprio Estado Democrático de Direito (TORRES, 2012, p. 197).

Seguindo essa linha de raciocínio, a legalidade, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (1996, p. 53), “não é um valor em si, é um limite objetivo. Obviamente, é um limite objetivo que persegue um valor, e esse valor, nós já sabemos, é a segurança jurídica”. E sobre esse ideário de limite objetivo, Edimur Ferreira de Faria (2015, p. 569) defende a ideia de que

a responsabilidade civil do Estado passou por processo mutativo: primeiramente, o Estado era concebido como irresponsável, tendo em vista que ele estava acima do Direito; e da irresponsabilidade evoluiu-se para a responsabilidade com culpa (subjéitiva), chegando, finalmente, à possuir responsabilidade objetiva (sem culpa).

Com efeito, considerando que o princípio da estrita legalidade garante aos cidadãos a concretização dos ideais de justiça e segurança jurídica, o próprio conceito de responsabilidade estatal foi evoluindo no decorrer do tempo de modo a garantir maior segurança jurídica para a sociedade. E como defende Flávio Bernardes (2006, p. 78), a aplicação do princípio da legalidade e da segurança jurídica compõe a base normativa de todos os demais efeitos jurídicos pretendidos pela Constituição da República de 1988.

Ademais, em linhas gerais, o princípio da segurança jurídica estabelece o “dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensuridade na atuação do Poder Público” (ÁVILA, 2012a, p. 297).

Noutro viés, como aponta Alberto Xavier (1978, p. 37), o princípio da legalidade visa “proteger a esfera de direitos subjétivos dos particulares do arbítrio e do subjétivismo do órgão de aplicação do juiz”. Afinal, como ensina Ronaldo Brêtas de Carvalho Dias (2012, p. 92), “o juiz não cria (ou inventa) direito algum no processo que possa ser considerado democrático”. Por isso, o subjétivismo torna-se um fator relevante para a análise em questão.

E exatamente por ser uma proposição, ou seja, a abstração da norma em um preceito linguístico descritivo (e não criativo), a análise do cientista do Direito deve ser revelada sem a influência de valores do tipo “norma má; norma boa” ou “norma justa; norma injusta”.

Segundo Travessoni, “no discurso ideal, uma única solução seria encontrada para o caso para o qual há uma solução” (TRIVISSONO, 2014, p. 5). Porém, como será visto nos capítulos seguintes, na análise normológica, a polissemia de uma determinada expressão ou a ambivalência de um conceito qualquer pode levar a entendimentos diversos durante a aplicação da discricionariedade das autoridades públicas.

De fato, a questão da discricionariedade esbarra na discussão sobre as fronteiras hermenêuticas (do objetivo/subjétivo) que a autoridade pública possui ao interpretar a legislação. Soma-se a isso o fato de que “as palavras ‘objetivo’ e ‘subjétivo’ são termos filosóficos pesadamente onerados por uma tradição de usos contraditórios e de discussões intermináveis e inconcludentes” (POPPER, 2013, p. 41).

Assim como afirmam Miracy Gustin e Maria Tereza Fonseca Dias (2013, p. 109), uma vez traçado o corte constitucional da pesquisa envolvida pelos princípios, conceitos indeterminados e abertura semântica, a comunicabilidade entre o sistema normativo e o

problema da insegurança jurídica pode ser analisado inclusive pelo efeito comparativo da metáfora.

Desse modo, essa figura de linguagem trabalha com os traços semânticos e pode ser habilmente utilizada para ilustrar alguns sentidos a que se pretende enfatizar em um determinado contexto, como o exame da “Teoria da Katchanga” e suas implicações com a segurança jurídica prática no Brasil.

2.1 A metáfora interpretativa da “Teoria da Katchanga”

A “Teoria da Katchanga” é uma teoria construída pelo professor argentino Luis Alberto Warat, observador crítico da filosofia jurídica latino-americana, mas que ganhou grande repercussão com o jurista Lênio Luiz Streck (2012). Ela deriva originalmente da antiga brincadeira infantil e popular chamada “escravos de Jó”, remete-se ao recôncavo baiano da época da escravidão brasileira em que se era comum ver os escravos jogando caxangá nas senzalas à noite. Inicialmente, a terminologia “caxangá” foi reinterpretada como “katchangá” e, posteriormente, apenas como “Katchanga”.

Na narrativa dessa estória, dois jogadores certo dia se encontraram em um cassino que aceitava todos os tipos de jogos. O desafiante (forasteiro do local) propôs um novo jogo chamado de “Katchanga” ao dono do cassino, que era jogador, exímio competidor, se dizia conhecedor de todos os jogos e também era crupiê (pessoa que dirige uma mesa de jogo em um cassino). Como o cassino tinha essa proposta de aceitar todos os tipos de jogos, independentemente de qual fosse, o dono do cassino aceitou a disputa.

Assim, para detalhar como ocorreu esse desafio, é importante ressaltar que a história desse jogo já foi observada em outros estudos, como no exemplo a seguir:

Na primeira rodada, o desafiante pegou o baralho, distribuiu dez cartas aleatoriamente, comprou mais três cartas, descartou duas e colocou suas cartas sobre a mesa, intitulando-se ganhador da rodada por ter feito a “Katchanga”.

Sem entender muito bem o ocorrido, o jogador desafiado tentou buscar a lógica de como deveria fazer para ganhar o jogo e supôs que fosse a formação de duas trincas, conforme viu nas cartas da tal “Katchanga” de seu adversário. Assim, após propor uma revanche ao ganhador, valendo o dobro do prêmio anterior, as cartas foram novamente distribuídas e o jogador desafiado procurou rapidamente formar trincas para reverter sua derrota. Depois de ter comprado quatro cartas, o desafiante gritou “Katchanga” outra vez e disse ser o vitorioso ao revelar orgulhoso que não continha nenhuma trinca, mas sim três pares de cartas.

Ao se julgar agora conhecedor do jogo e de suas artimanhas, o desafiado propôs ao misterioso desafiante mais uma rodada valendo o triplo de todos os prêmios apostados. Deste modo, ao iniciar a terceira rodada já com seu ego ferido, o desafiado ficou satisfeito por ter formado uma trinca de cartas em suas mãos logo

em sua primeira compra. No entanto, no momento em que o desafiado iria gritar “Katchanga” para vencer o jogo pela primeira vez, o apostador desafiante se antecipou e disse “Katchanga” primeiro, sorrindo novamente e mostrando de forma presunçosa uma trinca e dois pares de cartas.

Desesperado por se ver humilhado no jogo e azarado por não ter ganhado nenhum prêmio nas três rodadas consecutivas, o aventureiro desafiado propôs uma última e derradeira rodada valendo todos os prêmios, notas e moedas que ele ainda possuía. Era uma revanche arriscada, mas que poderia lhe trazer uma inesperada e grande vitória se conseguisse formar, segundo sua opinião, duas trincas, três pares de cartas ou uma mesclagem dos mesmos.

No decorrer da rodada final, o corajoso desafiado conseguiu formar então uma trinca e dois pares de cartas, vindo a gritar rápida e exageradamente alto “Katchanga”, para que todos pudessem ouvir sua triunfante vitória. Porém, o desafiante esboçou vagarosamente um largo sorriso, balançou sua cabeça em sinal de negação, bradando “Katchanga Real”! Para tanto, mostrou uma sequência de cinco cartas de naipes iguais e consecutivas, pegando, enfim, todo o prêmio que estava sendo disputado na mesa. (BERNARDES; MIRANDA, 2018, p. 78).

Essa metáfora crítica desenhada pela “Teoria da Katchanga” mostra como o dono do cassino (jogador desafiado) ficou com dificuldade de entender e acompanhar as regras do jogo concebido pelo misterioso desafiante (forasteiro). Mesmo se esforçando se sagrar vencedor, o dono do cassino percebeu que havia total falta de lógica das regras do jogo e acabou, portanto, frustrado com a reiteradas (e inusitadas) “Katchangas” que seu oponente declarava a cada rodada e com a derrota final proclamada pela “Katchanga Real” pelo desafiante.

Acentuado rigor, em termos analíticos, é fundamental ressaltar que o desenvolvimento das distintas formas de atuação desses dois jogadores levaram sempre ao mesmo resultado, cuja vitória é atribuída não a quem seguiu as regras, mas a quem detinha o poder de ditar as regras. Com efeito, essa reflexão oferece uma boa oportunidade de verificação da conectividade entre a atual forma de produção das decisões jurisprudenciais no cenário brasileiro e a maneira como a “Katchanga” foi utilizada no referido jogo.

Do mesmo modo, o Poder Judiciário brasileiro aparenta estar envolto em uma seara de incongruências e decisões esvaziadas da lógica jurídica cuja ótica se assemelha à metáfora do jogo. As decisões dos magistrados têm cada vez mais se mascarado de “Katchangas” para deliberarem sobre uma determinada situação de forma inusitada, contraditória com os precedentes jurisprudenciais ou embasadas em interpretações subjetivas.

Seguindo a emblemática frase de Giuseppe Tomasi di Lampedusa (2017, p. 31), “se quisermos que tudo continue como está, é preciso que tudo mude”, pois, como denotou Lênio Streck (2015, p. 43), “do que adianta discutir princípios, separação de Poderes, interpretação jurídica, se, ao fim e ao cabo, o Direito depende exclusivamente das preferências pessoais do juiz?”

Conforme descrito, nenhum sistema é perene e imutável. Entretanto, produzir alterações aleatórias, pontuais, desconexas e sem qualquer embasamento pode acabar por perpetrar os conflitos, sem, de fato, solucioná-los. Logo, a modificação sistêmica é essencial para a evolução do Estado Democrático de Direito, mas fazê-la de modo inócuo ou com mácula pode criar um efeito prático de que tudo continua como sempre esteve e, ao mesmo tempo, gerar uma sensação de ineficiência e insegurança de tal sistema.

Nesse contexto, “se não for possível controlar a discricionariedade administrativa, não se poderá controlar a atividade estatal, fazendo com que todas as mudanças previstas em nossa Constituição acabem por verdadeiramente perder normatividade” (MADALENA, 2016, p. 47).

A densidade teórica e jurídica do problema da insegurança encontra, então, na discricionariedade uma forma de romper o juízo hermético da normatividade para impor novos modos de integrar e fundamentar o direito, que não estavam previstos e nem mesmo inseridos no ordenamento, gerando, assim, surpresas indesejadas e decisões discricionárias questionáveis. “O problema, porém, não é a mudança em si, mas os seus efeitos. Se ela surpreender o indivíduo que exerceu intensamente os seus direitos [...] a mudança de orientação pode ter efeitos negativos expressivos” (ÁVILA, 2012b, p. 471).

Assim, a falta de lógica e coerência cria uma atmosfera de insegurança que pode ser evidenciado no jogo da “Katchanga” e na realidade jurídica do Estado Democrático de Direito. Convenientemente, como será aprofundado no decorrer do trabalho, para que se possa adentrar um pouco mais nesse tema, é necessário explorar como o panorama tributário se insere no sistema jurídico e como a hermenêutica (interpretação sistêmica) se relaciona, direta ou indiretamente, diante do problema da falta de segurança e confiabilidade para os destinatários da regulação.

2.2 Ordenamento jurídico: sistema harmônico, coeso e sancionador

No estudo da teoria geral resta claro que a relação jurídica se caracteriza por seu aspecto formal e não por seu conteúdo. Como afirma Norberto Bobbio (2005, p. 43), uma relação somente pode ser considerada “jurídica” por ser regulada por uma norma. A relação jurídica não existe em função de seu teor, mas se aplica em razão de sua origem: a norma jurídica.

O ponto de vista acolhido neste curso para o estudo do direito é o ponto de vista normativo. Com isto, entendo que o melhor modo para aproximar-se da experiência jurídica e apreender seus traços característicos é considerar o direito como um conjunto de normas, ou regras de conduta. Começamos então por uma afirmação geral do gênero: a experiência jurídica é uma experiência normativa. (BOBBIO, 2005, p. 23).

Vislumbra-se, então, que a relação jurídica somente pode ser instituída através da norma jurídica, sua fonte única de criação. Se, por um lado, a discussão da estrutura normativa envolve uma visão estática da norma (em sua concepção abstrata), a análise da situação jurídica decorrente da incidência normativa pressupõe, por sua vez, o estudo de sua visão dinâmica (na sua aplicação).

A análise da relação jurídica pressupõe sua integração na norma jurídica em uma concepção dinâmica ou estática, que é a síntese da estrutura dessa conexão desde sua prescrição normativa até a individualização do conseqüente normativo, como defende Marcos Bernardes de Mello (2000, p. 11). O fenômeno jurídico, em toda a sua complexidade, envolve diversos momentos interdependentes, desde a definição da norma até a sua aplicação eficaz e específica em cada fato jurídico.

A Constituição da República de 1988 é a representação máxima dessa compreensão, tendo em vista que dentre as diversas normas nela existentes, existem: (i) aquelas que conduzem a criação de novas legislações (marcadamente abrangidas pelo Poder Legislativo); (ii) outras que cumprirão as determinações preparadas para reger e gerir o funcionamento da sociedade, do Estado e da liberdade de seus cidadãos (como se percebe nas funções do Poder Executivo); e (iii) as legislações que buscarão garantir a observância das normas em cada situação característica (no qual se insere o Poder Judiciário).

De forma simplificada, pode-se afirmar que a Constituição da República de 1988 traçou o arcabouço fundamental do ordenamento jurídico, ditando suas linhas mestras, cujos sistemas tributários parciais extraem seu fundamento de validade.

A Constituição da República de 1988 foi construída diante de uma realidade histórica peculiar, quando saímos de um processo autoritário – vale dizer, da ditadura civil/militar de 1964 – para a construção democrática de um projeto constitucional centrado na dignidade humana e na afirmação dos direitos socioeconômicos. A normatividade da Constituição de 1988 é fruto de um completo e rico processo de acontecimentos políticos, sociais e econômicos. (CLARK; CORRÊA; NASCIMENTO, 2017, p. 679).

Tal acepção demonstra a conexão temporal entre: a teoria e a prática; a abstração e a concretude; a realidade social e o direito positivado; e como ressaltou Eros Roberto Grau

(1982, p. 226), o surgimento de um problema e a sentença de sua solução mais adequada/correta ao caso.

Assim como pressupõe a visão estática da norma, a visão dinâmica necessita de coerência entre o ato praticado e a consequência jurídica advinda dessa conduta. Se o indivíduo cumprir com a norma imposta, ele deve saber os direitos e deveres decorrentes da conduta lícita. Da mesma maneira, se a conduta for ilícita, o cidadão deve ter clareza e segurança de qual sanção (em seus aspectos qualitativo e quantitativo) irá de fato incidir em um eventual descumprimento normativo.

Vale enfatizar que esse viés aqui delineado pode ser entendido como todas as pessoas físicas e jurídicas brasileiras que podem eventualmente se encontrar em um âmbito de insegurança jurídica ou se depararem com decisões judiciais que possuem bases argumentativas insuficientes, insatisfatórias, movidas por interesses diversos (estranhos ao sistema jurídico) ou, por vezes, contraditórias, evidenciando nítida incoerência com os preceitos constitucionais.

Nesse sentido, a relação jurídica normativa de origem obrigacional pressupõe a existência de pelo menos duas pessoas, em uma estrutura de direito-dever, onde uma se apresenta como a titular do direito e a outra com a obrigação de cumprir a prestação positiva ou negativa (dever jurídico). E tratando-se de ordem coativa, o poder jurídico conferido a uma das partes (poder de exigência do “dever”) deverá estar amparado, via de regra, em uma norma sancionante.

Em que pese existam no ordenamento normas diretivas ou premiaias que conferem diretrizes gerais ou estimulam, através de um prêmio (ou uma bonificação), isso a segundo tipo de norma, determinada conduta dos cidadãos brasileiros, o cerne a ser estudado nessa reflexão sobre a estrutura normativa é averiguar que cada norma de conduta descumprida implica na concretização do fato jurídico encontrado na hipótese da norma sancionante, culminando em uma sanção específica prevista no direito positivo, sendo que a omissão no cumprimento de uma obrigação também pode configurar a prática de um ilícito propriamente dito.

Dessa forma, o ponto aqui delineado não se restringe a esboçar minuciosamente as diferenças entre as normas diretivas, premiaias e sancionadoras, mas apenas enfatizar a relevância da sanção para o ordenamento jurídico. Sem a sanção, a norma se torna vazia e sua observância precariamente opcional, eis que passa a não haver força mandamental (comando imperativo) que garanta o cumprimento da ação ordenada. Nas palavras do professor Miguel Reale (1986, p. 72), o conceito de sanção traz, em seu bojo, “todo e qualquer processo de

garantia daquilo que se determina em uma regra”. De igual modo, Norberto Bobbio afirma que:

A sanção pode ser definida, por este ponto de vista, como o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo, diferentemente do que ocorre em um sistema científico, os princípios dominam os fatos, ao invés do fatos os princípios (BOBBIO, 2005, p. 152).

Nesse sentido, o foco desse estudo vai de encontro à imperatividade da norma justamente porque ela possui a força mandamental decorrente da sanção, fato que não ocorre com a norma premial ou meramente diretiva. É o poder da coação do Estado que traz o pressuposto de que as diretrizes serão cumpridas, gerando a sensação de segurança jurídica.

A sanção (consequência pelo descumprimento da norma) e coação (uso da força pelo Estado) são distintas no direito, mas estão intrinsecamente relacionadas. Se não existir coação que obrigue impositivamente o dever de observância da norma, ela poderá ser desrespeitada e não gerará segurança para os cidadãos. Como as normas premiaias e diretivas não carregam essa denotação de força obrigacional (ou dever impositivo), a coação só é possível de ser exercida devido à existência da norma sancionante.

A rigor, no Direito Tributário, as sanções decorrem do procedimento de fiscalização exercido pela Administração Pública e viabilizam a coercibilidade do direito. Sem a sanção, a norma se tornaria vazia e sua observância precariamente opcional, eis que não haveria força mandamental (comando imperativo) que garantiria o cumprimento da ação ordenada.

O dinamismo do Direito é diretamente dependente do relacionamento entre as normas jurídicas que o integram. Sem as normas de organização e conexão, as normas do ordenamento jurídico brasileiro poderiam ser excepcionalmente completas e estruturadas; porém, seriam isoladas e sem eficácia. Nesse sentido:

O Direito é, pois, uma ordem normativa. Um sistema hierárquico de normas, para empregar a expressão de Kelsen. Suas partes se integram na formação de um todo harmônico, com interdependência de funções. Cada norma ocupa posição intersistemática, única para a espécie. A essa ordem, assim estruturada, denomina-se ordenamento jurídico. (VASCONCELOS, 2002, p. 142).

Por isso, é necessário apontar também que o procedimento é uma parte inerente à relação jurídico-tributária, pois integra a conduta (norma hipotética material) ao seu conseqüente (sanção), possibilitando que o Estado utilize o nexo causal da relação jurídica para atribuir uma obrigação tributária ao contribuinte com capacidade passiva legítima.

Nesse passo, o raciocínio jurídico por meio da relação lógica entre as normas e sua incidência sobre um dado fático tem como base a lógica evidenciada na seguinte equação proposta por Hans Kelsen (1986), quando se analisa a característica sancionadora do sistema “Se A, deve ser B. Se não B, deve ser C”.

Ocorre que, “A” são as condições de aplicabilidade de uma norma que determina um resultado “B”, sendo ambos polissêmicos, a depender da tessitura de incidência de uma dada norma. Por outro lado, se a ação humana não se dá conforme “B”, então o ordenamento prevê uma dada consequência jurídica, sanção, representada por “C”. Na obra editada após seu falecimento, os apontamentos kelsenianos delinearam que a norma de conduta deveria ser considerada como primária e a sancionante como secundária.

Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado. A norma primária pode, pois, aparecer inteiramente independente da norma secundária. Mas é também possível que uma norma expressamente determinada geralmente não apareça, e apenas apareça a norma secundária, i.e., a norma que estabelece a sanção. Desta forma formulam-se reiteradamente normas jurídicas nas modernas leis. (KELSEN, 1986, p. 181).

Com efeito, a teoria e a prática devem ser harmônicas (coerentes; possuir uma relação lógica) para que o ordenamento jurídico faça sentido e tenha respeito às próprias normas ali prescritas. O dinamismo do Direito deve ser diretamente vinculado e dependente das normas jurídicas que o integram; ou, do contrário, a própria dogmática jurídica abrirá margens para a insegurança.

A análise do Direito, que revela o caráter dinâmico desse sistema normativo e a função da norma fundamental, também expõe uma peculiaridade adicional do Direito: o Direito regula a sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma. Como uma norma jurídica é válida por ser criada de um modo determinado por outra norma jurídica, esta é o fundamento de validade daquela. (KELSEN, 1998, p. 180).

Noutro giro, Carlos Cossio (1964, p. 656), pela teoria disjuntiva (ou egológica) defende que existem duas estruturas hipotéticas e uma só norma. Mas, não é adequado, do ponto de vista lógico, admitir a sanção como parte integrante da mesma norma (complexa), tendo em vista que a norma condicionante é desvinculada da penalidade e ambas possuem nexos imputativos diferentes. São normas separadas, mas interdependentes. Nas palavras do autor Sacha Calmon Coelho:

A devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social. Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. [...] Se a norma jurídica é o objeto do conhecimento jurídico na gnosiologia Kelseniana, o “juízo hipotético” que o cientista do Direito constrói ao descrevê-la só pode ser uma “proposição” a respeito da norma, nunca a “norma-em-si”. (COELHO, 2003, p. 45).

Da mesma maneira, Herbert Lionel Hart (1986, p. 59) ratifica esse entendimento de que o traço característico do direito é a coatividade. A unidade da ciência jurídica somente ocorre pela integração de suas normas, pois “as normas de conduta vinculam-se às normas sancionantes para garantir a eficácia do ordenamento” (BERNARDES, 2006, p. 161-162).

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência dos homens em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento de seus mandamentos, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador determina providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever (CARVALHO, 2006, p. 342).

É dizer, a sanção, necessária para a garantia da segurança jurídica e a organização do ordenamento jurídico, deve possuir limites transparentes, objetivos e orientados para sua aplicação. Não há como discorrer sobre restrições à imposição de penalidades se não existir um arcabouço legislativo que preveja objetivamente tais limitações. A sanção é essencial à norma; mas parte-se do pressuposto de que não há norma coerente com o ordenamento jurídico se não existir uma moldura normativa que lastreie a segurança no sistema ao delimitar a interpretação e aplicação das regras estabelecidas.

Com relação à discricionariedade, por exemplo, não basta que haja uma deliberação permeada pela liberdade de convicção do juiz (para que não haja vícios na decisão). É imprescindível que haja sempre um equilíbrio na equação: legitimidade, coerência com as diretrizes constitucionais e justificação normativa detalhada sobre cada ponto determinado. Não se pode falar em segurança jurídica quando não há respeito aos conceitos e às regras positivadas. A segurança jurídica, na visão de Sacha Calmon Coelho e Misabel Derzi (2003, p. 132), é a base essencial do Estado de Direito.

A experiência normativa e sua relação com a hermenêutica jurídica demonstra ser tão importante para a sociedade contemporânea que muitos autores já se debruçaram sobre o

assunto em diversas obras literárias para tentar melhor esmiuçá-lo. Nesse sentido, Renato de Abreu Barcelos afirma:

O discurso e a deliberação contribuem para a coordenada da legitimidade de duas formas distintas: o primeiro esquematiza as condições para uma produção legítima do direito; a segunda esquematiza as condições para a tomada legítima de decisões políticas coletivamente vinculantes. O paradigma do Estado Democrático de Direito, portanto, é aquele em que o “Democrático” é deliberativo e o “Direito” é discursivo. (BARCELOS, 2014, p. 17).

No direito, uma simples alteração interpretativa pode mudar todo o resultado da aplicação de determinada legislação. Uma nova forma de interpretar ocasiona na modificação do resultado jurídico atribuído (mesmo que não haja modificação da norma).

Logo, como será detalhado nos tópicos seguintes do trabalho, no que tange à hermenêutica filosófica e na responsabilidade normativa que esteja imersa na segurança jurídica, por mais que determinadas regras sejam benéficas ou severas, pretende-se verificar, se elas devem (ou não) necessariamente conduzir a um raciocínio lógico fundamentado em argumentos e premissas pertencentes ao próprio âmbito legal.

Acentuado rigor, alguns doutrinadores aventuram-se a esmiuçar e correlacionar três grandes grupos sancionatórios do Direito Tributário: *(i)* o pecuniário, *(ii)* o penal e *(iii)* o político-administrativo. As sanções pecuniárias são as mais facilmente identificáveis por serem contabilizadas monetariamente com a reparação em espécie do dano (corrigido monetariamente), além do acréscimo corretivo da multa de mora, dos juros de mora e, ocasionalmente, da multa punitiva. Já as sanções penais representam as restrições de liberdade de ir e vir de um cidadão brasileiro responsável pelo dano ao erário (crime tributário).

Noutro giro, como descreve Leonardo André Gandara (2015, p. 49), a sanção política trata de uma execução punitiva que extrapola a fronteira da técnica jurídica, na qual “o Estado usa de seu poder sancionador de forma astuciosa para impor restrições institucionais ao contribuinte”. Esse último tipo de sanção (político-administrativo) é mais complexo porque não está previsto no ordenamento e corriqueiramente é aplicado por vias indiretas e às margens da lei.

A análise das sanções políticas, morais e indiretas constitui objeto de profundo interesse dos contribuintes no cotidiano da atividade empresarial e produtiva, haja vista que sua imposição traz obstáculos práticos na condução dos negócios. Pelo que se percebe da doutrina majoritária e de toda uma construção jurisprudencial que sobreviveu a três constituições e vinte anos de ditadura, fica claro que as sanções políticas não são recepcionadas pelo sistema constitucional-tributário brasileiro. [...] A sanção será política se compreender a vinculação do cumprimento de uma obrigação estatal ao pagamento de tributos ou à desistência de discussão judicial

e/ou administrativa de cobrança tributária, e o não uso de processo de execução fiscal para viabilizar a cobrança. (GANDARA, 2015, p. 207).

Da mesma forma, como defende Ruy Barbosa Nogueira (1993, p. 205), as denominadas sanções políticas “deveriam desaparecer de nossa legislação, pois no Estado Democrático de Direito não nos parece que seja justo a administração fazer uma verdadeira execução de dívida” (de modo ilegal), sendo que há meios jurídicos e procedimentos legais para que tais cobranças sejam realizadas.

A rigor, verifica-se que a ausência de tipificação para as sanções administrativas pode até ser, de certo modo, aceita no Direito Administrativo, contudo é primordial que sejam aplicadas de “forma harmônica” e com respeito aos princípios do devido processo legal. Como se vê, o ponto de interseção desse assunto não é a tipificação das sanções, mas o “modo” como elas são aplicadas pelas autoridades. A coerência é fator crucial, nesse contexto, porque se não houver normalidade e normatividade, a segurança jurídica dos cidadãos poderá ser desestabilizada.

O Supremo Tribunal Federal aceitou as sanções políticas de sua época, fazendo-as valer no ordenamento jurídico, ainda que odiosas. Todavia, diversas outras sanções de mesmo jaez foram rechaçadas pela nossa mais alta Corte, como as seguintes súmulas de sua jurisprudência dominante indicam. Comprove-se: Súmula STF n. 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.” Súmula STF n. 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Súmula SF n. 547: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.” Essas súmulas indicam que o Supremo Tribunal Federal tem uma postura tradicional contra diversas sanções político-administrativas. Mas, [...] nem sempre a maioria dos Ministros são acordes frente a novas investidas dos poderes Executivo e Legislativo. (BECHO, 2014, p. 111).

Se se pode identificar uma função inerente ao Direito, certamente a palavra que permeia essa função é expectativa, determinando no espectro da coerência. [...] A expectativa traz consigo a esperança, a crença, a fé, o aguardo de que aquilo que expectamos, ou os fatos que assistimos, se repetirão em razão de um princípio de coerência, de coesão, de unidade, de normalidade (BERNARDES; GONTIJO, 2018, p. 748).

Na esteira dessas razões, “a inscrição de sujeitos passivos tributários em diversos cadastros de devedores cumpre papel semelhante ao do Decreto-lei n. 05/1937, ou seja, funcionam como uma sanção político-administrativa” (BECHO, 2014, p. 112). De tal modo, o ministro Marco Aurélio assim votou (p. 211-212) com relação a esse assunto tratado na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.4545-4/DF, de relatoria da Ministra Ellen Gracie:

Esse cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais configura uma coação política para alcançar-se a satisfação dos débitos, assim rotulados unilateralmente pela Administração Pública, pelo fisco. [...] Não agasalho essa espécie de coação, objetivando o recolhimento de tributo. Não acolho essa verdadeira ‘lista negra’ que, a meu ver, acaba por conflitar com normas até mesmo programáticas da Carta Política, com princípios nela inseridos que dizem respeito à liberdade de trabalho, à liberdade do exercício profissional e, também, à liberdade quanto à atividade econômica. (BRASIL, 2007).

Assim, o cerne desse tema não envolve a segurança jurídica com a aplicação das normas positivadas (sanções previstas), mas o modo “como” isso é realizado, ou seja, de forma incoerente com o ordenamento. De nada adianta, por exemplo, a inclusão do contribuinte em cadastros públicos de inadimplentes se o Estado deveria seguir, primeiramente, o rito processual da execução fiscal coercitiva.

Com efeito, tal atitude demonstra ser um modo forçoso e objetivo de satisfazer o crédito tributário não através da via própria e legal de cobrança (que é a Ação de Execução Fiscal), mas sim através de uma sanção política, mais eficaz para dificultar outras relações jurídicas que dependem de o contribuinte não estar incluso em cadastros restritivos de crédito.

A insegurança é gerada com a deturpação da harmonia entre a aplicabilidade das sanções previstas na legislação e a coerência com as demais diretrizes do sistema normativo. “O consequencialismo malandro cria, redesenha e eventualmente aperfeiçoa a dogmática jurídica para colocar a seus serviços, ainda que pontualmente e para o caso, um ordenamento jurídico recalitrante” (SCHUARTZ, 2008, p. 156).

Se o Poder Público, por outro viés exemplificativo, (i) apreende mercadorias e (ii) interdita estabelecimentos como meio coercitivo para pagamento de tributos, ou até mesmo (iii) “condiciona” a renovação da licença ambiental de determinada empresa à quitação de determinado crédito tributário inadimplente, a incoerência residirá não nos fundamentos legais de cada conduta, mas propriamente na sanção política de vincular uma conduta à outra para que a arrecadação fiscal seja impreterivelmente forçada/acelerada.

Ato contínuo, no tocante aos impostos, a Constituição da República de 1988 discriminou as respectivas hipóteses de incidência cabíveis à União, aos Estados-membros (bem como ao Distrito Federal) e aos Municípios, assentando, destarte, os pilares da repartição de competências quanto à tributação.

Com relação aos Estados-membros e Municípios, a discriminação constitucional foi taxativa, restando à União o poder residual de criar impostos não previstos expressamente na Constituição da República de 1988, desde que observados os requisitos estabelecidos em seu artigo 154, I. “A Constituição da República, a um só tempo, outorga e limita o Poder de

Tributar, repartindo-o entre os entes federados (por isso tributantes) e demarcando seus limites (seja mediante princípios, regras ou imunidades)” (SILVA, 2006, p. 201).

Sendo o Brasil uma federação, também aqui se impôs, como questão fundamental, o problema da repartição das competências tributárias entre as três esferas do poder federativo (União, Estados-membros/Distrito Federal e Municípios). Para tanto, mostrou-se necessário dotar esses entes federados com poderes compatíveis à necessidade de autonomia financeira, de modo a conferir, simultaneamente, certo grau de uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ou seja, a fim de que as diferenças entre as unidades federativas não viessem a se tornar um entrave ao desenvolvimento econômico do país, um dos propósitos da separação de competências seria, em tese, evitar que, no exercício do poder de tributar, a União, os Estados e os Municípios se vissem envolvidos em conflitos, por exemplo, de ordem tributária, acarretando disputas por recursos fiscais, embates decorrentes de benefícios tributários e confrontos por repasses econômico-governamentais.

Todavia, o que se verifica na realidade é que na federação brasileira houve exacerbada concentração de poder na esfera federal em detrimento dos demais entes federados, que têm encontrando dificuldades de exercer a autonomia na plenitude que seria necessária, face à ingerência da União, chegando, em alguns pontos, a ser ilusória, como afirma o Prof. José Luiz Quadros de Magalhães:

A atuação da União deveria ser sempre supletiva e não o contrário como consagrado neste artigo. Aplicando-se a lógica do princípio da subsidiariedade à estrutura do Estado, percebemos que se deve concentrar poderes nos entes federados menores, valorizando a descentralização, deixando apenas e sempre de forma subsidiária a atuação dos Estados e por último da União. (MAGALHÃES, 1997, p. 210).

Somado a esse pressuposto, busca-se refletir também se os entes federados têm demonstrado condições de assumirem sua própria estrutura governamental (em virtude principalmente dessa falta de autonomia financeira para que possam planejar-se adequadamente). Decorrente disso, vários entes federados ficam casualmente na dependência do governo federal para assegurarem o cumprimento dos planejamentos orçamentários.

Esse centralismo que ocorre na prática, existente na federação brasileira, vem dificultando a implementação de uma série de conquistas sociais necessárias em uma democracia.

No Brasil, o protagonismo de várias minorias se originou a partir do objetivo precípua de efetivação dos direitos fundamentais garantidos pela Constituição da República de 1988

(GARCÍA LINERA, 2010, p. 332). E a hipótese ausência de efetiva autonomia financeira pode inviabilizar a consecução de projetos relevantes para as comunidades locais/estaduais e impedir, então, que os entes federados exerçam de modo eficaz as diretrizes constitucionais.

Poder-se-ia agrupar os diferentes tipos de tributos vigentes no sistema brasileiro em diversas categorias, dependendo apenas de quais seriam as variáveis empregadas. De todo modo, quanto maior o número de espécies tributárias, mais complexa se torna a classificação e o entendimento da legislação.

Considerando todos os pontos delineados, é pertinente analisar se as oscilações jurisprudenciais e a flexibilização dos parâmetros constitucionais podem ter contribuído para agravar a crise da repartição de competências tributárias e, diante disso, da segurança jurídica. “O grande desafio que se coloca é, justamente, conciliar o compromisso de harmonização tributária assumido pelo Brasil [...] com o modelo de federalismo constitucionalmente adotado e seus reflexos no campo tributário” (COSTA, 1999, p. 154-157).

Na prática, verifica-se um excesso de competências atribuídas a União em detrimento das esferas locais e estaduais, culminando na subordinação financeira da repartição de receitas tributárias e na denominada “guerra fiscal” (entre os Estados-membros) pelos recursos tão necessários à manutenção dos serviços públicos. As atribuições de competências dos entes federados acabam, por vezes, esbarrando no entrave da criação de tributos (para aumentar a arrecadação fiscal).

Como será analisado nos capítulos seguintes, a competência de um Estado-membro, por exemplo, para legislar sobre determinada matéria não implica automaticamente na possibilidade de instituir tributos. Ou seja, as entidades públicas não podem desprezar os parâmetros constitucionais e os limites interpretativos para flexibilizar as repartições de competências, como nessa hipótese, em matérias tributárias que permitem a regulamentação do tema (e não a instituição de tributos).

Em suma, um ordenamento harmônico, coeso e sancionador favorece a confiabilidade dos contribuintes. No cenário hodierno, a hermenêutica jurídica está vinculada ao planejamento tributário e se relaciona, direta ou indiretamente, com o problema da falta de segurança para os destinatários da regulação.

2.3 Planejamento, arrecadação e fiscalização tributária

A busca pelo aperfeiçoamento de uma sociedade democrática e por um Estado regido pelos ideais republicanos, cumpridor de seus deveres e defensor da legalidade, fortalecem os

atos normativos e, sobretudo, administrativos. “Deve-se buscar sempre preservar o Estado de Direito, a igualdade para o exercício da democracia e os direitos e garantias fundamentais básicos dos cidadãos.” (MORAIS; FARIA, 2019, p. 199).

Eros Roberto Grau (2012, p. 77) ratificou esse entendimento ao sustentar que a atividade econômica (em sentido estrito) e os serviços públicos caracterizam-se como manifestações essenciais da participação do Estado na economia para assegurar o elo do Direito Econômico com os direitos fundamentais do Estado Democrático. E na busca da consecução desses objetivos do Estado, um dos ramos jurídicos que mais diretamente repercute essa interferência é o Direito Tributário, em virtude do vínculo da relação jurídica direta entre Estado e administrado.

Como desdobramento desse papel costumeiramente atribuído às constituições sociais (igualmente apeladas como programáticas ou diretivas), consoante afirma Gilberto Bercovici (2005, p. 33), o cumprimento de prestação pecuniária consiste na subtração de parcela do patrimônio devidamente consentido pelo cidadão quando se está no regime democrático, tornando-se, então, a principal forma de custeio do Estado Moderno.

Em linhas gerais, o planejamento tributário lícito é direito constitucional do contribuinte e do próprio órgão estatal para conduzir a organização de suas finanças. A busca pela correta arrecadação tributária não pode olvidar a segurança jurídica, pois é um direito de todas as pessoas físicas/jurídicas (ou públicas/privadas). O planejamento tributário se caracteriza não apenas como interpretação da legislação, mas também como atividade responsável pela articulação de planos e controles voltados à racionalização das obrigações fiscais tanto pelos contribuintes como pelos órgãos governamentais.

Assim, é importante esclarecer, a princípio, que o planejamento tributário privado (marcado por seu viés empresarial), se define como a atividade preventiva que estuda os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa ou associação) pretende realizar. Sua finalidade é obter, licitamente, a maior economia fiscal possível, evitando ou postergando o ônus fiscal.

Indo mais longe, consoante dispõe a “Lei da Liberdade Econômica” n. 13.874/19, que instituiu a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica e consagra diversas garantias ao exercício da livre iniciativa, toda pessoa, natural ou jurídica, possui amplo direito de desenvolver sua atividade econômica de maneira livre e sem restrições, desde que observadas as normas contidas na legislação.

Nos termos do art. 3º, V, dessa lei, qualquer empresa deve “gozar de presunção de boa-fé nos atos praticados no exercício da atividade econômica, para os quais as dúvidas de

interpretação do direito civil, empresarial, econômico e urbanístico”. Em síntese, as empresas são livres para se estruturarem e organizarem suas operações comerciais da forma que melhor entenderem, desde que haja respeito à legislação. O planejamento empresarial é lícito até que se prove o contrário.

Por outro lado, o planejamento estatal é voltado ao desenvolvimento que busca o cumprimento das garantias fundamentais e dos interesses sociais, demonstrando ser de grande relevância, como apontou Giovani Clark (2001, p. 72), para: (i) a concretização do desenvolvimento socioeconômico em todas as nações do mundo; e (ii) a efetivação dos comandos da ordem jurídica. “Planejar as ações públicas é definir a longo, médio e curto prazos, como o Estado dará concretude aos ditames impositivos e diretivos” (LELIS, 2018, 178).

Seguindo essa linha de raciocínio, o professor Washington Peluso Albino de Souza (2017, p. 372), afirma que o planejamento estatal caracteriza uma forma de intervenção que visa planificar os deveres e as metas estatais. Com isso, os fundamentos constitucionais devem direcionar “as políticas econômicas e sociais a serem definidas pela legislação infraconstitucional” (CASTRO, 2015, p. 73). “Ressalte-se que o planejamento não é adstrito a nenhuma ideologia, sendo adotado por diversos Estados no orbe terrestre, sejam eles capitalistas, socialistas, democráticos, autoritários, religiosos, etc.” (LELIS, 2018, p. 178).

E alinhada à essa política de gestão fiscal responsável condicionada à capacidade de arrecadação de tributos dos entes políticos, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000), surgiu como fruto desse relevante papel do Estado que, em resumo:

Dentre as suas preocupações e de forma coerente, manteve a necessidade de assegurar a aplicação de importantes princípios constitucionais, que sistematicamente são desprezados pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, em suas respectivas atribuições, como o equilíbrio orçamentário financeiro, a transparência, a publicidade e o controle das ações estatais. [...] É através do orçamento que se orienta a promoção do desenvolvimento econômico, o equilíbrio da economia e da redistribuição de renda. O Estado Orçamentário é um Estado de Planejamento. As receitas públicas, os investimentos e as despesas se fazem segundo planos anuais ou plurianuais, previstos no artigo 165 da Constituição Federal. (BERNARDES, 2008, p. 41).

Dito isso, de nada adianta avaliar o montante arrecadatário sem necessariamente incluir na análise as despesas públicas, pois a visão compartimentalizada leva a posicionamentos distorcidos ou incompletos, ocasionando o desplanejamento estatal (CLARK; COSTA, 2012). Somado a esse ponto, a crítica isolada da justiça tributária dos

entes estatais é vazia e quase mística se não for lembrada a relevância que o tributo possui na sociedade brasileira.

Na atualidade, o tributo é o principal modo de geração de receita pública no Brasil e não pode ser simplesmente taxado como o grande vilão da nação. Deve-se buscar a harmonia entre segurança jurídica e direitos constitucionais. “A democracia encontra seu fundamento, funcional, apenas na hipótese de os indivíduos atuantes na realidade política entenderem ser a liberdade e a igualdade os valores que devem ser postos em prática” (OLIVEIRA, 2005).

Quanto a este aspecto, a arrecadação e a fiscalização dos tributos são inerentes ao Direito Tributário. A arrecadação é o cerne da sustentabilidade do Estado, e isto só é assegurado graças ao poder coercitivo atribuído ao Poder Público, que efetiva os recolhimentos tributários devidos e proporciona (em tese), segurança para o Estado e, respectivamente, para o cidadão contribuinte (ao proporcionar o atendimento público às garantias constitucionais).

Ao contrário do que a princípio se poderia imaginar, a doutrina do fundamental de pagar tributos tem como uma de suas principais características a negação peremptória de que, tal como se afirmava no século XIX, o tributo configura uma relação de império entre o Estado e o indivíduo. O dever fundamental de pagar tributos se insere no contexto do surgimento e afirmação histórica do Estado Fiscal, em que a economia de mercado e a livre iniciativa empresarial são pontos cardeais. Mais precisamente, o dever fundamental de pagar tributos é a contrapartida dessa afirmação da liberdade econômica do indivíduo como pedra de toque da ordem econômica. (GODOI, 2017, p. 193).

Em outras palavras, o povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas (expropriação consentida) para manutenção da “qualidade, universalidade, segurança, continuidade e acessibilidade ao conjunto da população” (NUNES, 2012, p. 410). Sendo a lei caracterizada figurativamente pela manifestação legítima da vontade do povo, entende-se que o ser instituído em lei convalida o tributo consentido, que se caracteriza como “uma obrigação jurídica como qualquer outra, que surge se e quando verificadas as condutas previstas em lei, demandando os mesmos métodos de interpretação e aplicação utilizados em outros ramos do direito” (GODOI, 2011, p. 209).

O “dever fundamental de pagar tributos” é, como visto, de suma relevância para a manutenção da sociedade brasileira. O contribuinte deve arcar com sua cota participação para manutenção do Estado Democrático de Direito e promoção das políticas públicas.

Nessa perspectiva, a sociedade necessita de fontes de custeio para que possa promover os direitos e as prerrogativas retratados na Constituição da República de 1988. Ao mesmo

tempo, a eficiência do Poder Público passa, necessariamente, pela otimização da empresa ou da máquina estatal. E essa otimização é verdadeiramente uma razão econômica lítica, válida e desejável do ponto de vista do direito econômico.

Noutro viés, um planejamento estruturado deve estudar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso e identificar as possibilidades existentes de realizar a operação fiscal da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem, contudo, contrariar a lei. Nos dizeres de Marco Aurélio Greco (2006, p. 262), o fato de o planejamento tributário visar acarretar menor ônus tributário não significa que todas as figuras que têm esse efeito podem ser consideradas como abrangidas pelo conceito da ilicitude.

Com isso, não se pretende defender a pessoa física ou jurídica que age à margem da lei ou cria teses mirabolantes para se esquivar do tributo em detrimento de outras diretrizes constitucionais. Quer-se, unicamente, verificar e afastar, se existentes, o equívoco de interpretações imparciais dos magistrados, que desvirtuam a coerência sistêmica do Estado Democrático de Direito.

Para tanto, antes de cada operação, analisa-se as consequências econômicas e jurídicas, pois, uma vez concretizada, considera-se ocorrido o fato gerador e os seus efeitos existentes, surgindo o dever de recolher o tributo. Assim, é inquestionável que a economia tributária, quando resulta da adoção de uma alternativa legal, denomina-se elisão fiscal. Nesse sentido, Fernando Zilveti afirma que:

Não há dúvida quanto ao direito do contribuinte de organizar seus negócios de forma a obter o melhor rendimento sob todos os aspectos negociais. [...] Planejar é direito de resistência à tributação. Embora não se possa afirmar ser essa a intenção das normas de finalidade fiscal, cada tributo limita o contribuinte de consumir, de poupar ou de investir. Essa é, assim, a consequência da tributação. Não há, na prática, tributo justo ou tributo neutro. Planejamento tributário é, portanto, o exercício de direito de resistência. O planejamento consiste em evitar, com habilidade, uma conduta onerosa do ponto de vista fiscal, adotando outro caminho, previsto em lei, para obter uma economia tributária. O planejamento fiscal é lícito, e consiste numa técnica administrativa que permite ao empresário atingir melhor rentabilidade para seus negócios, economizando tributos. (ZILVETI, 2009, p. 309).

O dever de todo administrador é maximizar os lucros e minimizar as perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é um instrumento tão necessário na gestão dos negócios. Nas sociedades anônimas, o artigo 153, da Lei n. 6.404/76, consubstancia, inclusive, a importância dos administradores da companhia realizarem o planejamento tributário no exercício de suas funções, empregando o cuidado e a diligência “que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

Ademais, o artigo 154, dessa lei, dispõe que “o administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa”.

Nenhum contribuinte, uma vez observada a lei, está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio. Todavia, nota-se que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), permite que atos ou negócios jurídicos sejam desconsiderados caso o magistrado interprete que houve dissimulação fiscal, mas não determina quais os critérios objetivos para que essa desconsideração se configure.

Nesse contexto, o art. 149, do CTN, também pressupõe que o lançamento é efetuado “de ofício pela autoridade administrativa [...] quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

Dessa maneira, diante da ausência de critérios objetivos, mesmo que o planejamento esteja respaldado nas normas e em consolidados entendimentos jurisprudenciais, é arriscado para o contribuinte afirmar que não haverá, por exemplo, um enquadramento fiscal de “simulação”, com conseqüente majoração tributária.

A rigor, “o racionalista extremado afirma que há um critério único, atemporal e universal com referência ao qual se podem avaliar os méritos relativos de teorias rivais”. (CHALMERS, 1993, p. 137-138). Ao analisar-se cientificamente um tema de tamanha relevância e envergadura, verifica-se, afinal, que de fato não se pode adotar demasiada radicalidade.

Essa situação permitiria o desvirtuamento do sistema, com seu desmantelamento pela não observância das normas jurídicas pelo Poder competente, seja pela ineficiência (com o descrédito da justiça), seja pelo autoritarismo (propiciando verdadeira “ditadura” do Poder Judiciário).

Por isso, a interpretação sistêmica mostrou ser uma peça essencial para as atividades do magistrado e do ente fiscalizador, sendo que o princípio da segurança jurídica, respaldado pelo princípio da legalidade, traz em seu bojo parâmetros que devem ser observados com bom senso por qualquer magistrado. É a previsibilidade do sistema que permite a ocorrência de relações jurídicas estáveis.

De um lado, o planejamento estatal depende, portanto, da arrecadação tributária para manter o Estado; por outro lado, os contribuintes desejam segurança jurídica em suas relações jurídicas e planejamentos tributários estruturados. Em outras palavras, as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita de modo coerente o fato tributável (CARRAZZA, 2004, p. 231).

Contudo, vivencia-se hoje em dia no Brasil a era da insegurança, pois “os verdadeiros limites entre a conduta lícita e a ilícita no campo da economia de tributos são controversos” (MOREIRA, 2003, p. 11) e diversas decisões judiciais extrapolam a moldura constitucional que deveria servir de baliza para a manutenção da coerência no momento da deliberação e da aplicação da norma.

Nesse liame, o planejamento tributário tornou-se uma seara de insegurança e arbitrariedade, já que o contribuinte nunca sabe efetivamente se as interpretações dos entes federativos serão convergentes ou não com a estrutura delineada..

2.4 Panorama principiológico baseado na coerência

A Constituição da República de 1988 consagrou inúmeros princípios (implícitos e explícitos) no intuito de assegurar ao cidadão o cumprimento de seus direitos e garantias por parte do Estado. Nesse sentido, a autora Misabel Derzi afirma:

Os princípios gerais são manifestações de valores fundantes gerais, que se concretizam em direitos humanos, em acepção ampla, ou seja, em direitos individuais, direitos da liberdade ou direitos fundamentais, inclusive sociais e de liberdades públicas, tão extensos que, neles certamente se incluem as garantias institucionais e processuais de liberdade e ainda a tutela dos direitos e a autotutela da legalidade pela administração. (DERZI, 2003, p. 92).

Noutras palavras, as diretrizes constitucionais estabelecem os princípios mais importantes para o Estado Democrático de Direito no Brasil, como os que tratam, por exemplo, dos direitos da liberdade ou dos direitos fundamentais (como a segurança jurídica). De acordo com Humberto Ávila (2012b, p. 295), o princípio da segurança jurídica é construído pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito. E seguindo a direção desse raciocínio, Celso Antônio Bandeira de Mello retratou inclusive que:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, 2015, p. 54).

Tema de extrema relevância, esse debate acerca dos princípios constitucionais assume um papel primordial no âmbito da compreensão do direito, sobretudo diante das frequentes

alterações legislativas, como é o caso da seara tributária que será vislumbrada nos exemplos jurisprudenciais destacados mais adiante.

As dimensões ontológicas da linguagem-objeto são tão essenciais quanto o próprio sistema das normas positivadas. E nesse contexto, as estruturas normativas se projetam sobre a realidade social para ordená-la. No entanto, não há necessidade de sair do âmbito do direito para que se permita resolver uma determinada situação. O raciocínio interpretativo de aplicação da norma deve sempre estar respaldado no sistema e nos seus princípios basilares.

Um importante ponto a ser observado é o constante conflito entre os interesses do Estado e os desejos dos contribuintes. Nesse contexto, os princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito servem de baliza para a normatização do Poder Judiciário em seu aspecto tributário.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, observam-se numerosos casos em que os princípios foram utilizados, por exemplo, para justificar a arbitrariedade na aplicação e na modulação dos efeitos das decisões judiciais. Em decorrência disso, algumas teorias foram desenvolvidas exatamente com o ideal de trazer uma definitividade na decisão judicial em razão desta racionalidade discutida, como no caso das obras de Robert Alexy (2005), “Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica”, e Ronald Dworkin (1999), “Império do Direito”.

Em relação a esse cenário, não se pode esquecer de mencionar os doutrinadores que vislumbram o ordenamento como “uma tradição especificamente jurídica, de regras e princípios, que se mantêm no tempo e servem de sustentação às decisões” (CAMARGO, 2003, p. 20), pois “a diferença entre regras e princípios mostra-se com maior clareza nos casos de colisões entre princípios e de conflitos entre regras” (ALEXY, 2008, p. 91). Em apertada síntese, o autor Rogério Cangussu Cachichi também afirma o seguinte:

À vista disso, pode-se perceber como a distinção entre princípios e regras é reforçada pela aplicação dos dois modos de resolução de contradição entre normas. Com efeito, pode-se dizer que princípios são normas cuja contradição é superada por ponderação orientada pela lei de colisão (colisão de princípios) e regras aquelas das quais a contradição é revolvada a partir da criação de regras de exceção ou invalidez de uma das normas conflitantes (conflito de regras). (CACHICHI, 2009, p. 9).

Nota-se, com isso, que a distinção entre regras e princípio é um assunto altamente abstrato de teoria geral das normas e, ao mesmo tempo, tem alcance para a teoria do ordenamento jurídico. Assim, é necessário salientar que o trabalho não objetiva fazer uma descrição pormenorizada acerca do debate comparativo entre princípios e regras, mas apenas

entender como a segurança jurídica e a legalidade estão ligadas à dogmática contemporânea do poder jurisdicional.

Seguindo tal linha de raciocínio, Robert Alexy (2015), consequencialista criador da fórmula de ponderação dos princípios, defende a existência da diferença entre regras e princípios e sua forma de aplicabilidade em cada circunstância julgada. Na teoria de Alexy, não se pode falar em definitividade da decisão judicial, pois quando há choque entre princípios (caso não haja uma regra específica já regulando o caso ou a lide), deve-se levar em consideração contingências de aplicação correlacionadas a fatores normativos e fáticos.

Noutro giro, Humberto Ávila (2010, p. 40) afirma que, apesar de haver distinções entre princípios e metanormas (postulados normativos que estão além da norma e que devem ser observados), “o critério diferenciador referente ao caráter hipotético-condicional é relevante na medida em que permite verificar que as regras possuem um elemento frontalmente descritivo, ao passo que os princípios apenas estabelecem uma diretriz”.

Em que pesem tais diferenças e acepções doutrinárias, pretende-se, no trabalho, proporcionar, de forma mais detida, reflexões práticas da jurisprudência brasileira em que observou-se a interpretação ou a avaliação do ordenamento com base em critérios estranhos ao campo jurídico. E os princípios figuram, nesse contexto, como balizadores constitucionais que poderiam servir como limites às atuações dos entes públicos.

À luz dessa dicotomia, o presente estudo parte do pressuposto teórico de que, tal como afirma o professor Álvaro Ricardo de Souza Cruz (2007, p. 289), não existe diferença entre princípios e regras, pois “percebe-se que todo o esforço empreendido no sentido de buscar sintática ou semanticamente características morfológicas típicas de regras e de princípios deu em nada”. Aliás, deve-se “afastar a concepção de princípios de Alexy e Dworkin no tocante à idéia de que um princípio pode ser mais ou menos importante dependendo do caso concreto, analisado abstratamente ou no momento de sua aplicação” (BERNARDES, 2006, p. 190). Sobre isso, Ives Gandra Martins afirma o seguinte:

A absurda distinção que atualmente se propõe entre princípio jurídico e valor é que tem oportunizado o estéril debate em torno da indagação de ser o princípio norma jurídica ou norma externa ao direito. Ora, em direito, se o princípio não for norma posta pelo discurso da lei e se a norma, como princípio ou regra, não estiver inclusa no contexto da legalidade, pouco importando se encerra um valor ou um dever (caráter axiológico ou deontológico), a preferibilidade de aplicação de um princípio entre outros, por precedência ou hierarquização, como norma ou valor, não pode extravasar o significado do conjunto de princípios adotado no discurso da constitucionalidade vigorante. A preferência entre princípios não pode, como quer Alexy, ser assistemática, porque tal redundaria em admitir que o princípio positivado da reserva legal é cambiável pelo intérprete. Nenhum sistema jurídico, ao contrário do que imaginam Dworkin, Rawls e Gunther, adquire integridade,

equidade ou adequabilidade pelos conceitos de justiça, igualdade, imparcialidade, advindos do julgador, vez que, no Estado de Direito Democrático, é o povo que faz e garante as suas próprias conquistas conceituais pelo processo constitucional legiferante do que é devido (garantido, assegurado), não o juiz que é funcionário do povo. O juiz não é construtor do direito, mas concretizador do ato provimental de encerramento decisório do discurso estrutural do procedimento processualizado pelo *due process* democrático em suas incidências substanciais (*substantive*) de garantias implantadas constitucionalmente procedimental (*procedural*) do modo adequado de aplicação constitucionalmente assegurado. (MARTINS, 1999a, p. 58).

De tal modo, em eventual conflito de princípios, não cabe ao magistrado utilizar-se da ponderação de princípios para cambiar valores, pois esse caráter axiológico redundaria em preferências assistemáticas e contribuiria para o aumento da insegurança jurídica. O juiz não é construtor do direito, mas concretizador democrático das garantias constitucionais.

E mais, “os princípios são regras que compõem a norma jurídica, independentemente de sua classificação, o que delimita sua aplicação” (BERNARDES, 2006, p. 192). Os princípios constitucionais, enquanto regras juridicamente positivadas, se configuram, portanto, como elementos igualmente relevantes que não justificam o uso da ponderação pelos magistrados nos casos práticos.

Essa análise sobre a primazia de um princípio sobre outro desvirtua a segurança jurídica porque inviabiliza o papel uniformizador estabelecido para a jurisprudência e possibilita que a perspectiva subjetiva do magistrado dê abertura para casuísmos vinculados em interesses particulares do intérprete e fundamentos estranhos ao sistema normativo.

Com efeito, a partir desse sincretismo metodológico que utiliza fatores subjetivos/externos ao ordenamento jurídico, serão observados os desdobramentos que ocorrem nas decisões jurisprudenciais para os contribuintes brasileiros. O uso de fundamentos lastreados por fatores extemporâneos ao Direito (fora da “moldura kelseniana”) pode acabar comprometendo, como se pretende verificar, a segurança jurídica do sistema normativo.

O Direito a aplicar forma, em todas estas hipóteses, uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha essa moldura em qualquer sentido possível. [...] O resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. (KELSEN, 1998, p. 390).

Desse modo, a autoridade pública deve interpretar e aplicar a norma sempre com base nos institutos fundamentais da Constituição da República de 1988. Como dispôs Aliomar Baleeiro (2003), logo se nota a importância dos princípios, imprescindíveis na interpretação tributária, até mesmo por se tratar de uma forma de limitar a atuação do magistrado.

Hoje em dia, os princípios estão incluídos em todo o ordenamento. O grau de influência deles tem crescido paralelamente ao aumento do realce das garantias constitucionais perante os debates sobre segurança jurídica. Os princípios auxiliam na interpretação das normas conflitantes quando os juízes se veem diante de situações ímpares e inusitadas. Maurício Godinho Delgado expôs esse raciocínio da seguinte forma:

Na ciência jurídica – enquanto estudo sistemático a respeito dos fenômenos jurídicos, com o conjunto de conhecimentos resultantes –, os princípios sempre hão de cumprir papel de suma relevância. [...] São diretrizes centrais que se inferem de um sistema jurídico. [...] Atuam como verdadeiras fontes materiais do Direito. [...] Na fase propriamente jurídica, os princípios desempenham funções diferenciadas e combinadas, classificando-se segundo a função específica assumida. Surgem, nesse caso, em um plano, os *princípios descritivos (ou informativos)*, que cumprem papel relevante na interpretação do Direito. A seu lado, os *princípios normativos subsidiários*, que cumprem papel destacado no processo de integração jurídica (normas supletivas). Por fim, os *princípios normativos concorrentes*, que atuam com natureza de norma jurídica, independentemente da necessidade de ocorrência da integração jurídica. (DELGADO, 2005, p. 186).

Diante disso, tal querela a respeito do panorama principiológico se mostra crucial para a identificação dos preceitos válidos e vigentes do âmbito jurídico, em contraposição àqueles que não mais pertencem à ordem posta. E para atingir esse propósito, não se pode deixar de fazer referência à parte interpretativa, tendo em vista que somente a partir desta é que se pode construir o sentido inerente à apreciação da validade normativa.

Os fatos jurídicos apresentam-se como fenômenos de causa e efeito, cuja fórmula relacional necessita de sentidos. E é por isso que o jurista não deve julgar as normas do ordenamento sem compreender o caráter semântico delas. Assim, “mostra-se indispensável a adoção de mecanismos que possibilitem a melhor implementação do direito à efetividade” (SARAPU, 2009, p. 35).

Ato contínuo, o princípio da legalidade caracteriza-se como garantia fundamental da pessoa humana decorrente do artigo 5º, II, da Constituição da República de 1988, cujo aforisma reside no fato de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Logo, é evidente como o princípio da legalidade se destaca como instrumento de realização da segurança jurídica. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 53), a linha diretiva do princípio da legalidade é exatamente a estipulação desses limites objetivos por meio da norma jurídica.

Outrossim, o artigo 150, I, da Constituição da República de 1988, refere-se à legalidade como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de

vista formal (ato próprio, emanado do Poder Legislativo), como do ponto de vista material (determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos).

Vê-se, então, que esse princípio trata de uma garantia fundamental no qual o contribuinte deve recolher aos cofres públicos tributos estabelecidos em lei, ou que tenham seus valores acrescidos em razão da norma. Considerando que tal previsibilidade legal é igualmente expressa no artigo 97, do CTN, “os regulamentos, portanto, embora úteis como instrumentos de aplicação da lei, não podem, obviamente, inovar em nenhuma matéria sujeita à reserva da lei” (AMARO, 2005, p. 34).

Nessa lógica, depreende-se que a Constituição da República de 1988 retratou o princípio da segurança jurídica em seu artigo 5º, *caput*, XXXVI, e artigo 6º:

Art. 5º 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: [...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Logo, nota-se que a segurança é uma garantia constitucional de suma relevância. “O princípio da proteção da confiança tem, nas ordens jurídicas europeias e americanas, inclusive na brasileira, a posição de princípio implícito, o que não contraria em nada a sua efetividade e a natureza própria dos princípios” (DERZI, 2009, p. 321).

E no tratamento relacionado a esse princípio, Heleno Torres (2012, p. 26) sustenta que a segurança jurídica é um princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas jurídicas. Anderson Schreiber também defende que:

A confiança tem desempenhado um papel fundamental na compreensão da boa-fé objetiva, a ponto de já ser a boa-fé definida como uma confiança adjetivada ou qualificada como boa, isto é, como justa, correta ou virtuosa. Além disso, não são poucos os autores a reconhecer que a noção de confiança transcende o próprio âmbito da boa-fé, refletindo-se sobre todo o direito civil e sobre o direito de forma geral. (SCHREIBER, 2005, p. 85).

À luz dessa coerência, José Manuel Bernal (1982, p. 199) defende que “a boa-fé pode chegar a apresentar-se como um conceito básico para determinar o exercício normal ou abusivo dos direitos”. Enquadrando a proteção à confiança legítima como princípio, Martha

Toribio Leão (2009, p. 16) vai mais além e afirma que esse princípio tem uma eficácia reflexa do princípio da segurança jurídica.

Por conseguinte, o maior obstáculo, nesse aspecto, é justamente tornar concreto esse conteúdo principiológico. Pois, não adianta haver limites abstratos se as autoridades públicas não os cumprirem na realidade. A busca da autoridade pública pela correta aplicação das normas de arrecadação tributária não pode olvidar a segurança jurídica; se isso ocorrer, “mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá” (PAULSEN, 2005, p. 948).

Em suma, constata-se que as decisões dos magistrados não podem contrariar os princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica, tendo em vista que deve haver coerência entre os posicionamentos jurisprudenciais e as garantias fundamentais do ordenamento pátrio.

3 LIMITAÇÃO AO VIÉS SUBJETIVO

Dentro deste contexto, depreende-se que os espaços “vazios” deixados pela legislação são zonas de liberdade juridicamente protegidas, que não podem ser preenchidos como bem convém ao juiz. Essas lacunas normativas consistem em verdadeiros limites para a atuação do Estado, para além do qual o direito não permite o alongamento das fronteiras.

E é justamente nesse sentido que os princípios devem servir de parâmetro para as interpretações das lacunas normativas. O Estado deve cumprir com suas obrigações e sempre respeitar os limites dispostos no ordenamento para que não se alongue além das fronteiras normativas, pois essa forma de controle representa a coerência sistêmica, aduz o direito fundamental e se caracteriza como “valioso método de exercer sua democracia” (LELIS; FARIA, 2018, p. 39).

Por isso, os elementos integrantes da formulação legal do tipo normativo devem ser determinados para que impeçam a aplicação de critérios subjetivos pelo Estado na análise do caso concreto; caso contrário, a segurança jurídica do contribuinte pode ser colocada em risco pela indefinição dos conceitos. Com relação a este ponto, Leandro Paulsen acrescenta:

O princípio da segurança jurídica (CF: preâmbulo, art. 5º, *caput*; art. 6º, *caput*) tem por finalidade garantir estabilidade aos direitos estabelecidos em nível constitucional e previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos dos atos normativos, razão pela qual é exteriorizado, particularmente, por meio de normas específicas que instituem garantias. (PAULSEN, 2005, p. 221).

Sobre esse ponto, Alberto Xavier (2001, p. 139) manifestou, em vista disso, que a “criatividade do aplicador do Direito é incompatível com as exigências estritas da separação dos poderes (reserva absoluta de lei) e da segurança jurídica (previsibilidade, proteção de confiança)”. Não há necessidade de sair do âmbito do direito normativo para que se permita solucionar determinada nova situação social. Como se pretende verificar, o raciocínio interpretativo para aplicar uma norma deve encontrar respaldo no próprio ordenamento em que está inserido.

3.1 Ensaio sobre o princípio metodológico fundamental de Kelsen

A segurança jurídica foi a principal preocupação kelseniana quanto à criação de uma ciência jurídica livre de influências externas ao próprio meio jurídico. Hans Kelsen (1998, p.

387) defendia que o sistema jurídico deve possuir relações jurídicas estáveis e previsíveis. “As expectativas criadas devem ser respeitadas” (WEDY, 2007, p. 251) pelo Poder Público.

Quando a si própria designa como ‘pura’ teoria do Direito, isto significa que ela se propõe a garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental. (KELSEN, 1998, p. 1).

Antes de avançar com as análises jurisprudenciais a respeito do tema, é válido destacar que o pensamento de Hans Kelsen se apresenta como relevante contribuição para o estudo da ciência do direito e sua compreensão no século XXI, já que discorre sobre um dos problemas jurídicos mais substanciais da sociedade contemporânea: a interpretação normativa como elemento progenitor da insegurança dos cidadãos.

A pureza metodológica de Hans Kelsen era marcada pelo princípio metodológico fundamental no qual o Direito, assim entendido como sistema normativo harmônico, coeso e sancionador, utilizava-se de um único método jurídico. Ao longo de sua vida como investigador do Direito, o autor Hans Kelsen buscou fundamentar todas as suas ideias na reflexão estritamente científica.

Esta pureza metodológica torna-se absolutamente indispensável para garantir a cientificidade da jurisprudência e sua autonomia em face da sociologia e da política do Direito. Deixar que outros critérios, além dos pensamentos formais, informem o processo mental do jurista é cair no “sincretismo metodológico” da jurisprudência tradicional que, por isso mesmo, não satisfaz aos requisitos da cientificidade. (KELSEN, 1963, nota preambular).

Boa parte da jurisprudência tradicional é caracterizada por uma tendência para confundir a teoria do Direito positivo com ideologias políticas disfarçadas. [...] É precisamente por seu caráter antiideológico que a teoria pura do Direito prova ser uma verdadeira ciência do Direito. [...] O postulado de uma separação completa entre jurisprudência e política não pode ser sinceramente questionado caso deva existir algo como uma ciência do Direito. (KELSEN, 1992, p. 3).

Impende notar que a pureza da ciência kelseniana depende estritamente da neutralidade axiológica, pois esse distanciamento com as ideologias e aspirações axiológicas demonstrou ser condição necessária para a concretização da argumentação jurídica. Quando há introdução de elementos estranhos ao Direito, o sistema perde sua harmonia e quebra sua coerência normativa.

Quem se depara com situação de prática ilegal de um ato e está com justo perigo da lesão, acaba dependendo do subjetivismo do juízo, muitas vezes ideológico, para a

concessão da medida cautelar ou do efeito suspensivo, quando esta seria não só a regra natural do processo, mas direito fundamental da parte requerente, quando configurado seus requisitos objetivos. (BERNARDES, 2006, p. 420).

Nesse aspecto, Hans Kelsen não negou a existência de uma certa relação entre as disciplinas afins à ciência jurídica (sociologia, política, economia, entre outros), mas prescindir de elementos sociológicos, políticos e éticos é uma exigência da pureza metodológica que deve vigorar para a formação da jurisprudência realmente estruturada. Noutra dicção, “o trabalho do jurista científico está delimitado pelo marco da legalidade, ainda que a crítica da legalidade seja qualificada de política e de juízo subjetivo de valor” (GONÇALVES, 2001, p. 49).

A “Teoria Pura do Direito” de Kelsen, como considerou Jair Gonçalves (2001, p. 45), não é uma teoria pertencente a um Direito positivo e ultrapassado, mas sim pretende descrever o fenômeno jurídico através da coerência e mediante uma série de conceitos formais perceptíveis em qualquer época ou lugar em que forem aplicados.

“A pergunta a ser feita é, portanto, a seguinte: não será a Justiça em sua atual conformação, além da substituta do imperador o próprio monarca substituído?” (MAUS, 2000, p. 187). O jurista deve interpretar e aplicar a norma sempre alicerçado nos institutos do sistema jurídico em que está inserido. E a interpretação normativa está intrinsecamente relacionada com os princípios do sistema jurídico. Essa estruturação ocorre justamente para que a logicidade do conjunto não seja comprometida.

Acontece que, se houver interpretação ou avaliação do ordenamento jurídico com base em critérios sociológicos ou axiológicos, ocorrerá um sincretismo metodológico que irá desarticular os pressupostos para se considerar a existência de uma “ciência jurídica”. Surgirá uma plena vulnerabilidade jurídica por parte dos legislados, pois nunca se saberá, de verdade, como a autoridade judicial interpretará a lei.

Uma vez conhecidas as normas jurídicas, qualquer pessoa poderá planejar com previsibilidade suas ações futuras. Essa bidirecionalidade entre o passado e o futuro é fundamental para que se estabeleça a segurança jurídica. Com efeito, como igualmente defende Lênio Streck (2015, p. 89), “não será o juiz, com base na sua particular concepção de mundo, que fará correções morais de leis ‘defeituosas’ [...]”, pois o princípio da legalidade almeja proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do juiz.

De tal sorte, a obrigatoriedade da lei para disciplinar a aplicabilidade e os critérios da norma impõe sua plenitude através da lei material e formal. A legalidade não se contenta com

a simples existência de um comando abstrato, geral e impessoal na valoração dos fatos (lei material). A segurança jurídica exige lei formal, ou melhor, obriga que o comando seja formulado por órgão do Poder Legislativo competente para tanto.

Certamente, pode-se dizer que a legalidade material/formal, a segurança jurídica e a estabilidade das relações são garantias constitucionalmente consagradas. Todavia, elas não se confundem; são, na verdade, complemento uma da outra, como declara Heleno Torres:

De fato, no passado, a ideia de “segurança” aparecia sempre como “valor” ou “fim” absoluto a ser atingido pelo direito, em uma conotação ontológica e deontológica das noções de “certeza”, “ordem”, ou do próprio “Estado”; isso, porém, evoluiu para uma concepção formal do sistema jurídico e, hoje com o constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, consagra-se a segurança jurídica como expressiva garantia material, ademais, de tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa normativo baseado na certeza jurídica. (TORRES, 2012, p. 21).

Dito isso, não é necessário discorrer a respeito da importância da segurança como tutela de valor a ser preservada pelo Direito. Sabe-se que a segurança jurídica, além de ser importante para viabilizar as atividades sociais, é essencial para a vida do cidadão. Do mesmo modo, não é necessário demonstrar a importância do princípio da legalidade como seu instrumento de realização. Ela é evidente, sendo que qualquer distorção teórica com relação à legalidade poderia implicar sacrifício à segurança dos legislados.

Dessa forma, esmiuçando a teoria geral verifica-se que os elementos integrantes da formulação legal do julgamento devem ser pormenorizadamente determinados pelo magistrado para que desestimulem a aplicação de critérios subjetivos e demasiadamente fortuitos, pois, noutro giro, pode-se colocar em risco a segurança jurídica devido a uma insatisfatória base argumentativa.

A complexidade das normas e suas correlatas variações interpretativas acabam gerando, com isso, decisões judiciais deficientes que abrem brechas para que a própria dogmática jurídica seja questionada, fazendo surgir, nessa dicção, universos jurídicos sem limites para as interpretações dos magistrados, cidadãos desconfiados e jurisprudências da “Katchanga”.

3.2 O papel dos precedentes na busca pela estabilidade

Inicialmente, a Teoria dos Precedentes foi incorporada através do novo Código de Processo Civil exatamente para tentar evitar instabilidade e contradições, buscando coerência

na jurisprudência. O instituto, oriundo da *common law* (e do *stare decisis* – respeitar as coisas decididas e não mexer no que está estabelecido), tem por escopo a construção de entendimentos amparados no âmbito dos tribunais e que passam a se revestir de caráter obrigatório e vinculante perante as demais instâncias judiciais com relação aos embasamentos adotados para proferir a decisão.

Todavia, se os tribunais superiores buscarem fundamentar suas decisões, como se pretende verificar, em elementos fora do próprio sistema (com margem interpretativa política, pragmática ou teleológica, por exemplo), a lógica normativa do sistema jurídico não será, assim, congruente, poderá se tornar insustentável, e, para piorar, ainda será replicada para as demais instâncias inferiores.

Nesse sentido, no regime do sistema da *civil law* adotado no direito brasileiro, a jurisprudência possui o papel de uniformização da inteligência dos enunciados das normas que formam o ordenamento jurídico. Essa função jurisprudencial é, aliás, uma das formas do direito processual prestigiar, acima de tudo, a segurança jurídica.

Ademais, as jurisprudências que detinham reiteração e uniformidade ganharam um caráter sumular sem força vinculativa, mas com evidente autoridade para revelar os posicionamentos dos tribunais superiores. Hoje em dia, até mesmo as súmulas não-vinculantes são fatores decisivos para agilizar os julgamentos sumários, como dispõe o Código de Processo Civil (CPC) em seus artigos 332, 927 e 985:

Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:

- I - enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça;
- II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;
- III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;
- IV - enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.

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.

Art. 985. Julgado o incidente, a tese jurídica será aplicada:

- I - a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito e que tramitem na área de jurisdição do respectivo tribunal, inclusive àqueles que tramitem nos juizados especiais do respectivo Estado ou região;
- II - aos casos futuros que versem idêntica questão de direito e que venham a tramitar no território de competência do tribunal, salvo revisão na forma do art. 986.

Essa harmonização da jurisprudência pode contribuir de modo significativo para que os casos fáticos (sobre os quais o magistrado tenha que decidir) respeitem os princípios da segurança jurídica e da isonomia:

A esses dois últimos elementos ou princípios - legalidade da Administração Pública e proteção da confiança ou da boa-fé dos administrados – ligam-se, respectivamente, a presunção ou aparência de legalidade que têm os atos administrativos e a necessidade de que sejam os particulares defendidos [...] com o consequente anulamento de providências do Poder Público que geraram benefícios e vantagens (COUTO E SILVA, 2003, p. 13).

São esses os princípios constitucionais que, se forem aplicados em conjunto e sob os critérios hermenêuticos coerentes, sustentarão o regime da uniformização jurisprudencial da incidência do direito positivo.

É dessa forma que a contribuição normativa da jurisprudência – harmonizando os enunciados abstratos da lei como as contingências dos quadros fáticos sobre os quais tem que decidir –, será realmente útil para o aprimoramento da aplicação do direito positivo, em clima de garantia do respeito aos princípios da *legalidade*, da *segurança jurídica*, da *proteção*, da *confiança* e da *isonomia*. Até mesmo a garantia de um processo de duração razoável e orientado pela maior celeridade na obtenção da solução do litígio (CF, art. 5º, LXXVIII) resta favorecida quando a firmeza dos precedentes jurisprudenciais permite às partes antever, de plano, o destino certo e previsível da causa. (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 172).

De igual modo, o parágrafo 4º do artigo 927 do novo CPC reproduziu expressamente este entendimento ao ressaltar que a modificação jurisprudencial “observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia”.

Na realidade, o novo CPC trouxe uma responsabilidade ainda maior para os desembargadores e os ministros dos tribunais superiores, tendo em vista que as jurisprudências abrangidas pelos artigos 332, 927, ou 985, do CPC, possuem força legal para que sejam seguidas pelos tribunais inferiores.

Se o CPC atribui esta natureza de elemento definidor da interpretação normativa à jurisprudência e ela for mal utilizada devido às máculas em sua formação, os demais tribunais inferiores deverão replicar essa jurisprudência viciada (por exemplo, com ideologias sociais, econômicas ou políticas) para todos os casos semelhantes que estiverem em litígio em suas

instâncias, prejudicando a confiabilidade na norma e nas relações jurídicas estabelecidas. É dizer, isso representa uma contradição ao artigo 927, § 4º, do CPC, e propagação da desconfiança no sistema jurídico.

Em outras palavras, verifica-se que o novo CPC atribuiu formalmente a valorização da jurisprudência e o sistema de súmulas. Os magistrados dos tribunais superiores devem, por isso, ter neutralidade axiológica quando estão materializando, por exemplo, súmula ou acórdão de recurso repetitivo, pois, caso não haja efetiva imparcialidade e caráter antiideológico, uma manifestação política ou subjetiva de uma decisão do STF poderá ser replicada para diversos outros casos judiciais no Brasil.

3.3 Evasão, interesse público e a base não-positivista

É imprescindível acentuar que não se pode realizar uma análise completa do direito sem avaliar os dois lados do problema. A base empírica de qualquer estudo jurídico deve considerar não somente a tese adequada ao raciocínio proposto, mas também a sua antítese e seus principais argumentos, como se pretende demonstrar neste momento. Não se pode realizar uma aprofundada análise do direito tributário sem avaliar ambos os lados da moeda. Avaliar tão somente a parte favorável ao tema defendido significa alienar-se do contexto global e ter sob a lupa apenas uma parte do problema.

Os defensores da interpretação subjetiva (críticos ao sistema “fechado” denominados como “não-positivistas”) acusam existir críticas exacerbadas sobre o assunto e defendem que o direito deve se adaptar à realidade que o circunscreve. “No contexto positivista, a técnica produz a crença na segurança no Direito a partir de tipos fechados e conceitos determinados.” (CRUZ, 2012, p. 22). Como afirma Hermes Marcelo Huck (1997, p. 243), há um perigo subjacente dos agentes contrários a essa tendência do subjetivismo de “incorrerem num formalismo jurídico desmedido, fundado num exacerbado conceito de certeza do direito”.

Nessa lógica, os críticos ao positivismo e ao sistema jurídico “fechado” defendem que existem conceitos jurídicos indeterminados que somente podem ser realmente concretizados com o protagonismo da jurisprudência e as sucessivas aplicações das decisões judiciais em cada caso, como ponderou Marciano Seabra de Godói:

Codificar a sanção da fraude à lei ou incluí-la num dispositivo legal expresso não é, portanto, necessário para combater as fraudes, como demonstra a jurisprudência brasileira. [...] Ainda que o instituto esteja previsto num artigo de lei (como ocorre agora com o artigo 166, VI, do Código Civil de 2002), o protagonismo continuará sendo da jurisprudência, pois a fraude à lei, como o abuso do direito e a boa-fé, é um

conceito jurídico indeterminado, uma cláusula geral que somente vai se cristalizando com sucessivas aplicações jurisprudenciais. (GODOI, 2007, p. 252).

Desse modo, os doutrinadores contrários ao pensamento positivista sustentam que objetivo final não é somente dar mais liberdade para os magistrados, mas possibilitar ao Poder Judiciário uma abertura mais ampla de atuação, para capacitá-lo, sem aqui adentrar se poderiam ser consideradas ativistas ou não, de manobras que o qualifiquem para cumprir os deveres que lhe competem. Noutra viés, estar-se-ia, sob esse ponto de vista, condenando o sistema jurídico ao gesso fixo e inflexível que as normas criam.

O professor Luis Manuel Fonseca Pires (2013, p. 27) aponta que uma das características mais marcantes da lógica positivista, além da subsunção formalística, é a “obsessão por combater as lacunas e antinomias como inimigas fatais do direito – enquanto concebido (o direito) como um sistema hermético”.

Com efeito, o foco da questão não seria o liberalismo da subjetividade nas decisões judiciais, mas a necessidade de não engessar as deliberações necessárias dos problemas cotidianos que vão surgindo com o desenvolvimento da sociedade. Na visão destes críticos ao cientificismo jurídico, o direito está inserido na sociedade humana que, independentemente da época ou lugar em que exista, não consegue dissociar-se de sua história, cultura, política, economia ou grupos sociais.

Sob esse prisma específico da lógica-dedutiva, “a interpretação, e tudo o que ela em si coenvolve, não é uma atividade que possa realizar-se somente de acordo com regras estabelecidas; carece sempre da fantasia criadora do intérprete [...] não é possível um catálogo exaustivo de todas as circunstâncias” (LARENZ, 1997, p. 344). “Não há ciência pura, há um contato cultural de produção de ciência” (SANTOS, 2007, p. 23).

Nessa linha de pensamento, depreende-se que na relação homem-sociedade, o positivismo kelseniano não consegue acompanhar as novas relações sociais que surgem e, por isso, não cumpre com a finalidade social do Poder Jurídico dentro da comunidade em que está inserido. Segundo o autor Marcelo Campos Galuppo (2003, p. 24) “o que caracteriza a ciência (e o termo “ciência” é aqui tomado em sentido amplo) é sua capacidade de questionar e criticar de forma rigorosa a realidade e, inclusive, seus próprios fundamentos”.

De fato, não se pode pender para o exagero de nenhum dos lados. Até porque, como o próprio Lênio Streck (2012) admitiu, “a linguagem não abarca tudo. Sempre sobra ‘um real’ ainda não dito”. Contudo, hoje se vivencia no Brasil a incerteza jurisprudencial, em que há nítidas evidências de que a maneira como ocorre as decisões judiciais postas pelo Supremo

Tribunal Federal (e conseqüentemente pelas demais instâncias jurisdicionais) não possuem orientações padronizadas e desenvolvidas, necessitando, por isso, serem aprimoradas.

Nesse aspecto, o problema surge justamente quando isto não ocorre e o juiz produz deliberações lastreadas em sua opinião própria, com fundamentos insatisfatórios, interesses diversos (estranhos ao sistema jurídico) e pontos contraditórios. Salienta-se, o ponto de vista dos opositores desse subjetivismo reside basicamente na circunstância de que um ato só pode ser desconsiderado em seu termo original, e conseqüentemente mais onerado, se houver comprovadamente alguma transgressão legal às normas postas. “Quando ocorre fraude material, temos falsificações. Na fraude por abuso de formas de Direito Privado é imprescindível a simulação do negócio jurídico.” (DERZI, 2002, p. 247).

Contenha-se, primeiramente, que o conceito de liberalidade é mais amplo e generalizado que o conceito de liberdade. A liberdade é juridicamente usufruída pelo seu detentor com a plena consciência de que seus atos não poderão sofrer coações ou coerções se forem lícitas. Já a liberalidade, por sua vez, consubstancia-se no fato de seu autor agir com excesso de liberdade, ocasionando transgressões normativas ou coações ilícitas na liberdade de outrem. Uma pessoa é livre para exercer os seus direitos e deveres conforme estipula a lei.

A rigor, do ponto de vista econômico, um sistema financeiro adequado deve apresentar, dentre outras, as seguintes características: (i) uma distribuição equitativa da tributação; (ii) funções estatais de fiscalização, incentivo e planejamento para regular a atividade econômica, conforme o art. 174, da Constituição da República de 1988; e (iii) permitir uma administração que evidencie os custos razoáveis de forma eficiente tanto para a administração tributária como para o contribuinte. Então, o Fisco e os magistrados, ao analisarem as estruturas e os dados a ele fornecidos, deveriam interpretá-los de acordo com o conteúdo da lei, seu sentido e seu alcance.

Mas, observa-se em vários conflitos judiciais que os contribuintes não têm muita liberdade para escolher seus caminhos e planejamentos tributários lícitos, pois, em geral, os mesmos serão desconsiderados em detrimento de uma melhor arrecadação (tendo em vista o “prejuízo aos cofres públicos”). Como afirma Ricardo Lobo Torres, os direitos tributário, financeiro, administrativo e constitucional estão conectados, porque:

Há uma reconfiguração da legalidade tributária correspondente à fase atual das relações entre Estado e Sociedade, em que esta assume o papel preponderante, restando ao Estado agir subsidiariamente na sua função regulatória e na impossibilidade de o indivíduo ou a sociedade resolverem os seus próprios problemas. (TORRES, 2004, p. 7).

Percebe-se, assim, que o Estado deveria coibir os atos que se enquadrassem na “evasão” tributária (e não na “elisão”), pois seria justamente a distinção e o limite entre estes institutos que proporcionaria maior segurança jurídica para os contribuintes. Na evasão fiscal, o contribuinte procura maximizar seu ganho ou vantagem, com base em preceitos contrários à lei, enquanto a elisão tributária caracteriza o ato lícito, notadamente tributário, que é previsto na norma ou que permeia a legalidade (não é totalmente prevista em lei). O conceito da evasão é frequentemente utilizado como sinônimo de fraude fiscal, ao contrário da elisão, cujo contribuinte reduz o seu ônus tributário por um viés lícito.

O grande problema do planejamento tributário privado é definir o limite entre a elisão e a evasão, pois esses institutos variam de acordo com a interpretação feita para cada caso. E nesse meio termo, embora seja menos utilizada, alguns autores defendem a existência da denominada “elusão” tributária. Sobre esse ponto, acrescenta Heleno Torres:

A finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas (evasão ou elusão) do contribuinte. Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o Fisco controlar a operação para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude para precisar se houve evasão, elusão de tributos ou negócio indireto legítimo e válido que atenda a uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados. (TORRES, 2001, p. 37).

Com isso, não se pode imaginar um ordenamento jurídico (pautado na legalidade e na segurança) que permita a aplicação de critérios individuais do ente fiscalizador sem qualquer objetividade aferível no âmbito da dita cognição sumária. Sobre esse tema, o Tribunal Regional Federal da Quarta Região, ao julgar o Agravo de Instrumento n. 2004.04.01.044424-0/RS (de relatoria do desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares) também pontuou o seguinte:

INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de

administração, a situação final – após a incorporação – manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta “absorveu” a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao Fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando – ou mesmo tornando impossível – a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de “fachada” para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais – cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as consequências do ato simulado – no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, consequentemente incidindo o tributo na forma do regulamento – não havendo falar em inexigibilidade do crédito, razão pela qual a manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela pretendida se impõe. (RIO GRANDE DO SUL, 2005).

Sob esse prisma, sendo a evasão um instituto consolidado na ilicitude, a elisão, abstrata e de complexa determinação, permitiu uma ampla gama de esforços fiscais para o combate às práticas de planejamentos tributários privado que diminuíam as arrecadações do Estado. Porém, o contribuinte não pode ser obrigado a se organizar para pagar os tributos mais benéficos apenas para o Fisco.

Os dois termos não são causais nem destituídos de sentido semântico, dado que a evasão fiscal significa a fuga da obrigação tributária existente segundo a lei (daí a ilicitude), ao passo que a elisão significa elidir legalmente a ocorrência da obrigação tributária (daí a licitude). (OLIVEIRA, 2002, p. 84).

No viés econômico, a evasão ocorre quando o contribuinte ilicitamente não transfere ou deixa de pagar uma parcela ou a totalidade de um tributo devido por força de lei. O contribuinte, nessa seara, pratica atos simulatórios ou fraudulentos, contrariando a licitude dos meios formais ou materiais com o objetivo de obter uma diminuição ou eliminação de tributos.

O risco, nesse caso, é inerente ao ato evasivo e é representado pelo custo que o contribuinte poderá ter com a imposição de penalidades e multas decorrentes de uma atuação fiscal. Ele analisa o nível de ganhos que obterá com o não-pagamento (ou pagamento a menor do imposto), jogando-o contra a maior/menor possibilidade da operação vir a ser detectada pelo Fisco.

Por outro viés, a elisão fiscal se caracteriza pelo não-pagamento de tributos por meios e formas legais. Ela não contraria nenhuma disposição jurídica, mas caracteriza também o uso

de lacunas normativas ou atos legalmente induzidos, dentro do âmbito de licitude assegurado pelo ordenamento, para gerar vantagens fiscais aos contribuintes.

Nos atos evasivos, notam-se atitudes de má-fé deliberadamente marcadas por elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultação proposital e desonestidade. Já na elisão ou elusão, percebem-se lacunas ou omissões normativas sobre determinados assuntos tributários.

Em que pese a dificuldade de diferenciação entre o que seja lícito ou ilícito, há autores, como Hermes Marcelo Huck (1997, p. 18), que inicialmente defenderam uma distinção de tais institutos baseada no lapso temporal (critério cronológico): enquanto na elisão o contribuinte age antes da hipótese de incidência, desviando-se do campo da tributação e fugindo ao alcance da norma tributária, na evasão o contribuinte, já sujeito a sua incidência, utiliza-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do tributo devido – a evasão ocorre concomitantemente ou após a insurgência do fato gerador. Nas palavras de Rubens Gomes de Souza:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal. (SOUZA, 1960, p. 113).

Posteriormente, surgiu o então denominado “critério da licitude dos meios”, que se caracterizou pelo fato da elisão sempre possuir meios lícitos, enquanto a evasão, meios ilícitos (como a fraude, simulação ou sonegação).

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa. (COELHO, 1998, p. 174).

Por fim, surgiram critérios baseados no “propósito negocial” (*business purpose test*), que se delinearam a partir da efetiva vontade das partes em um determinado arranjo negocial. A vontade real das partes envolvidas deve condizer com a vontade declarada para o

Fisco, sob o risco de se ter a desconsideração do negócio jurídico estruturado. Para isso, o contribuinte deve se armar de evidências que possam comprovar que a vontade real é igual à vontade declarada.

Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, quando ocorre a dissimulação (ocultamento do negócio jurídico real). Aos particulares deve-se resguardar o direito de competir. (COÊLHO, 2001, p. 283).

É dizer, para que o empreendimento seja elisivo, é necessário que tenha um propósito real/mercantil que não puramente a economia tributária. Em que pese não seja o objetivo deste trabalho aprofundar na complexidade dessa abertura semântica específica, o “propósito comercial”, como afirma Charles William McNaughton (2014, p. 404), busca segregar a finalidade substancial do empreendimento e a estruturação fiscal realizada na operação.

Por todo o exposto, tem-se que as autoridades administrativas invocam inúmeros institutos jurídicos para desconsiderar os atos praticados pelos contribuintes tendentes a economizar. Contudo, o cerne do problema baseia-se na ausência de critérios que delimitem a amplitude de enquadramento e aplicação de conceitos indeterminados.

O ato de arrecadar não pode ser um fim em si mesmo, pois o combate à evasão tributária deve ser compatível com a segurança jurídica (GODOI; CIRILO, 2020, p. 36). Por isso, esse eterno conflito entre o Fisco e o contribuinte continuará nesses ditames até que surjam normas que estabeleçam limites para se interpretar e aplicar a norma tributária. O problema do planejamento tributário, por isso, é definir o limite entre a elisão e a evasão, pois esses institutos geralmente variam de acordo com a interpretação feita para cada caso.

As consultas prévias ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou outro órgão fiscal poderiam, nessa lógica, até evitar severas penalidades diante dos planejamentos tributários inovadores. No entanto, é necessário que os profissionais do direito investiguem mais profundamente os efeitos práticos disso, pois o caminho deveria estabelecer critérios para as análises interpretativas das autoridades públicas, e não conceder poderes ilimitados a elas.

Considerando que as práticas comerciais possuem uma velocidade diferente das análises fiscais, tais consultas prévias seriam inúteis se fossem respondidas pelo CARF meses ou anos após a época em que se questionou o fato. Do contrário, o Fisco perpetraria a

insegurança jurídica e continuaria inviabilizando inúmeras relações comerciais lícitas entre os contribuintes.

No Brasil, é comum encontrar diversos estudos de Direito Tributário defendendo o liberalismo fiscal. A mídia televisiva e o senso popular genérico corroboram com esta teoria que denota o tributo “apenas como um fantástico instrumento de domínio, por parte dos governantes” (MARTINS, 2007, p. 7).

“Assim, como ciência social aplicada, a produção de conhecimento jurídico deve ser sempre contextualizada a partir de situações problematizadas em sua dimensão cultural e não se restringir apenas a elucubrações teóricas sem qualquer vínculo com o mundo fático” (GUSTIN; LARA; COSTA, 2012, p. 296). A cobrança tributária é constantemente relatada como “voracidade fiscal” e “sanha arrecadatória estatal”. A própria corrupção política vivenciada pela sociedade brasileira é acusada como parte desta “fome fiscal” insaciável.

Na visão liberal (ou libertária), o pagamento do tributo é lido meramente como um insumo que será consumido na máquina burocrática estatal. O Fisco configura-se, nessa ótica, como um ente público ávido pela arrecadação de uma parcela do patrimônio individual das pessoas físicas e jurídicas que tão somente onera a sociedade. Tais afirmações, via de regra, acusam uma desmedida arrecadação tributária, mas não possuem premissas que sustentem as necessidades da própria sociedade civil (da coletividade).

Contudo, os liberais que proclamam esse argumento esquecem-se de que até mesmo quando os corruptos promovem desvio de recursos (tredestinação), a finalidade não visa o direito público, mas as contas particulares (geralmente sediadas em paraísos fiscais) dos criminosos.

Não se deve buscar a exorbitância descabida e inapropriada. “No plano da fundamentação ética, desde filósofos do direito até acórdãos de cortes constitucionais contemporâneas reconhecem que a solidariedade social é o esteio da obrigação de pagar impostos” (GODOI, 2005, p. 141).

Seguindo essa linha de análise, embora haja, por vezes, cobranças irregulares dos entes fiscalizadores, é importante destacar a necessidade civil de o Estado sustentar-se através dos tributos para cumprir com os deveres constitucionais que lhe compete.

Trata-se um formalismo exacerbado e uma visão ultraliberal essa postura que não aceita nem mesmo discutir as bases ou os termos mediante os quais figuras como a fraude à lei e o abuso do direito podem incorporar-se ao direito tributário brasileiro, com o objetivo de impor limites a determinadas operações de planejamento tributário. Defendem-se ou atacam-se essas figuras a partir de certos calores, e nos parece que por trás dessa postura estão: o tributo visto como uma agressão ou um

castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não-valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX. (GODOI, 2007, p. 243).

Até que haja, com isso, uma nova solução democrática mais “pacificadora”, o tributo é a melhor forma, ou a menos ruim (mas não a única, é certo), de sustentar todo o aparato estatal. A arrecadação de recursos para o Estado (que encontra como principal respaldo o campo tributário) é essencial para a aplicabilidade de diversas garantias fundamentais estabelecidas no artigo 5º, da Constituição da República de 1988 (GODOI, 1999, p. 227).

Como também defende Humberto Ávila (1999, p. 173), “o interesse privado e o interesse público estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser separadamente descritos na análise da atividade estatal e de seus fins”. Segundo o autor, tais conceitos não estão em uma relação de contradição, mas de conexão estrutural (intrinsecamente ligados).

Em geral, o princípio da supremacia do interesse público é apontado como a causa para o surgimento das normas de Direito Público. Busca-se explicar, com isso, o surgimento de especiais vantagens da Administração Pública, como, por exemplo, os prazos processuais maiores e a presunção de veracidade dos atos administrativos.

Existem diversos debates doutrinários sobre a relação entre público e privado, como determina Fábio Medina Osório (2000, p. 90), ao afirmar que a relação de supremacia do interesse público sobre o privado “não traduz possibilidade de arbítrio aos agentes públicos e tampouco significa que a Administração Pública possa atuar com a mesma liberdade conferida aos particulares, antes pelo contrário, traduz limitações ainda mais rígidas” perante a autoridade pública investida de poder.

A prossecução do interesse público, expressão do bem comum da comunidade, integra a dimensão social da dignidade humana, enquanto fonte de direitos e deveres fundamentais, nunca se encontrando habilitada esse prossecução a derrogar o núcleo essencial da dignidade de cada pessoa: esse núcleo essencial é um bem individual que, assumindo sempre relevância coletiva, nunca pode deixar de prevalecer sobre um bem comum sem conexão ou em violação da dignidade humana (OTERO, 2016, p. 67).

Interesse público em sentido amplo: trata-se do interesse público genericamente considerado, que compreende todos os interesses juridicamente protegidos, englobando tanto o interesse da coletividade em si mesma considerada (interesse geral) quanto interesses individuais e coletivos (interesses específicos), quando albergados pelo Direito positivo. [...] Interesse público em sentido estrito: cuida-se do interesse da coletividade em si mesma considerada (interesse geral), a ser identificado no caso concreto pela Administração Pública, em razão de uma competência que lhe tenha sido outorgada expressa ou implicitamente pelo ordenamento jurídico. Pode se manifestar na forma de um conceito legal ou de uma

competência discricionária. Consiste num pressuposto positivo de validade da atuação administrativa, eis que o ordenamento jurídico só autorizará a prática do ato quando presente esse interesse público em sentido estrito, hipótese em que estará autorizada a sua prevalência sobre interesses individuais e coletivos (interesses específicos) também protegidos pelo sistema normativo. (HACHEM, 2011a, p. 59).

Prosseguindo nessa linha, Daniel Wunder Hachem (2011b, p. 292) esclarece que o interesse privado, por outro lado, “engloba o interesse puro e simples da pessoa (física ou jurídica, de Direito Público ou de Direito Privado) carente de tutela pelo ordenamento jurídico, e os interesses ilícitos”. E “não se entende que eventual contraposição entre o interesse público e o interesse privado conduza à negação da supremacia do primeiro” (CARVALHO, 2009, p.73).

E mais, como defende Davi Augusto Santana de Lelis (2018, p. 122), vale destacar que, ocasionalmente, o interesse público também pode se igualar ao interesse privado, já que, “em dados momentos, interesses públicos e privados podem ser convergentes e derivados, não em uma relação bipolar, mas numa relação multipolar, que reflita a atual sociedade plural em que vivemos”.

Ainda, no que se refere ao combate à evasão fiscal, em que pese exista uma base defensora e crítica da interpretação sistêmica de Hans Kelsen (ou da moldura normativa kelseniana), o cerne mais relevante desse debate é averiguar, como se pretende realizar nos tópicos seguintes, os motivos que ocasionam o problema da insegurança jurídica no Brasil e a relação entre o interesse público com a análise econômica do Direito.

3.4 Discricionariiedade na aplicação das normas tributárias

A discussão do assunto sobre uma visão financista das normas tributarias perpassa, necessariamente, pelo raciocínio sobre sua conexão com a subjetividade, razoabilidade e proporcionalidade. No primeiro viés, verifica-se que, por vezes, o juiz busca os elementos do resultado econômico governamental para embasar as decisões judiciais que surtirão efeitos nos planejamentos tributários das pessoas físicas/jurídicas (ou públicas/privadas).

E nesse liame, a “discricionariiedade” é perfeitamente legal e válida; mas, ela não pode ser usada com uma hermenêutica tão flexível a ponto de contradizer o próprio ordenamento e os princípios constitucionalmente estabelecidos. Por outro lado, a “arbitrariiedade” (que se assemelha à subjetividade do intérprete legal e não se confunde com a discricionariiedade), geralmente é defendida com fundamentação que não se sustenta constitucionalmente, pois, em

diversas oportunidades, ela “contraria os princípios que regem o sistema tributário, notadamente a legalidade e segurança jurídica” (CASTRO, 2016, p. 117).

Ou seja, como dito anteriormente, a discricionariedade se reveste de várias possibilidades da aplicação das normas jurídicas, mas desde que se mantenha dentro da moldura normativa do ordenamento. O fechamento operativo visa, nessa ótica, a restrição daquilo que pertença ao próprio sistema jurídico (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 156).

O sistema jurídico, enquanto sistema social, constrói-se no “interesse na confiabilidade, na uniformidade, na predicabilidade e na imparcialidade da administração da justiça” (LUHMANN, 2016, p. 527) porque a argumentação jurídica não se preocupa com motivos de natureza moral, política ou econômica (SHECAIRA; STRUCHINER, 2016, p. 37). E exatamente nesse sentido, as decisões discricionária estão atreladas ao princípio da legalidade e permeiam o Direito Público e, especialmente, o Direito Tributário (BERNARDES, 2006, p. 201).

Com isso, o exercício da discricionariedade é, como visto, perfeitamente legal e válido. Todavia, o Poder Público, por vezes, se julga no amplo direito de ultrapassar os deveres que lhe compete para analisar as atividades das empresas a fim de encontrar qualquer subterfúgio para o não pagamento tributário e julgar quais operações das pessoas jurídicas deverão ser desconsideradas. Quando a argumentação jurídica é lastreada na arbitrariedade/subjetividade do intérprete legal com fundamento no sincretismo metodológico (elementos estranhos ao âmbito do direito), ocorre extrapolação da moldura normativa, gerando-se insegurança jurídica para o contribuinte.

Porém, não é viável aferir-se a perfeição dos atos negociais de determinada empresa em uma certa época à guisa de potencializar os efeitos da arrecadação pela norma tributária. Essa incoerente arbitrariedade não deveria ocorrer, pois: (i) a intenção dos contribuintes em uma relação jurídica anormal pode ser estranha apenas para a autoridade pública, uma vez que pode se tratar de um novo negócio lícito no mercado; e (ii) um ato do contribuinte não vedado em lei não pode ser desconsiderado pelo magistrado sem uma base justificativa aceitável (a função de criar hipóteses de incidências é do legislador e não do órgão judicial).

A certeza e a segurança do Direito devem prevalecer. Caso contrário estaremos sob o tãção do arbítrio e da opressão fiscal. [...] *Ipsa facto*, não poderá, como sugerem alguns, utilizar a analogia imprópria para, com base nos resultados econômicos obtidos (idênticos), mas com inferior custo fiscal, desqualificar o negócio alternativo e a ele aplicar (negócio extra-típico) a tributação prevista para o negócio típico (ou seja, tipificado na lei). Seria a mais descarada utilização do arbítrio, contra a segurança jurídica e o princípio da legalidade, inclusive dos atos administrativos. Haveria um duplo atentado ao princípio da legalidade: (i) criar fato gerador não

previsto em lei, substituindo o legislador; (ii) praticar ato administrativo arbitrário, sequer discricionário, quando se sabe que o ato administrativo tributário é vinculado à lei. (COELHO, 2006, p. 61).

A argumentação jurídica lastreada na subjetividade do magistrado ou nas necessidades financeiras/políticas do Estado tornam a observância normativa, no mínimo, problemática e, portanto, fonte de insegurança. O discurso da segurança e da legalidade, que são precipuamente jurídicos, e o de fundamentação aberta (por sua vez, político, social ou financeiro), possuem escopos distintos e, por isso, não podem ser confundidos, sob pena de extrapolar os limites da discricionariedade e contribuir para o aumento da insegurança.

Noutra dicção, quando a discricionariedade, que se caracteriza como elemento integrante do Direito, promove (em determinadas situações) sentenças lastreadas por motivos extrajurídicos, pode-se notar uma fissura e não integração da lógica normativa do sistema.

As divergências doutrinárias em relação ao tema da discricionariedade administrativa começam pela própria existência de atos administrativos decorrente do poder discricionário. [...] Tradicionalmente, a discricionariedade é vista como margem de livre apreciação conferida ao administrador para escolher a melhor solução administrativa de acordo com critérios de conveniência ou oportunidade. Tal margem de liberdade só existe quando o administrador se defronta com uma norma legal de textura aberta (caso contrário o ato administrativo é vinculado ao texto legal). As normas de textura aberta, por sua vez, decorrem não só da impossibilidade de se prever regras gerais para todas as situações do dia a dia, mas também da própria indeterminação dos conceitos. [...] Como se percebe, a discricionariedade encontra-se em uma balança, onde pende, de um lado, a interpretação do administrador acerca do que seria a vontade da lei no caso concreto, norteadas pelo interesse público, e, de outro, a interpretação do juiz. O risco a ser enfrentando, quando se transfere o controle do mérito do ato discricionário para o Poder Judiciário, é dar azo ao decisionismo jurídico. Ou seja: transfere-se a competência para escolher a solução correta do Poder Executivo, que detém representatividade popular, para o juiz. [...] Chega-se, assim, à seguinte questão: como equacionar o princípio da legalidade e a discricionariedade, de forma a evitar que a vontade do administrador ou do juiz se transforme em arbitrariedade? Em outras palavras, ainda que se consiga eliminar o subjetivismo da atividade do administrador, é possível eliminá-lo da decisão judicial? (FARIA; GOMES, 2019, p. 364).

É dizer, existem diversas e complexas discussões a respeito da extensão do limite entre o que pode ser considerado como “objetivo” e aquilo que se caracteriza como algo “subjetivo”. Logo, é essencial que haja margem discricionária para a autoridade pública, mas é igualmente importante que haja limites para esse viés subjetivo.

Não obstante o manifesto propósito de promover um estado de segurança jurídica, a decisão de uma autoridade pública fundamentada em argumentos externos ao âmbito jurídico acaba por “abrir uma fissura no sistema jurídico, expondo-o ao seu meio circundante, em

especial no tocante à matéria tributária e ao conteúdo do sistema econômico” (BERNARDES; FONSECA, 2020, p. 195).

Sobre esse ponto, observa-se, no desdobramento dessa lógica, o fato de que o Supremo Tribunal Federal, segundo Fausto Morais (2013, p. 217), tem desenvolvido uma “lógica própria incomensurável”, atrelando os argumentos a critérios intersubjetivos que configuram, por diversas vezes, a admissão da parcialidade no Direito (como, por exemplo, o uso flexível/moldável dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade).

Só pode ser obtido a partir de um procedimento racional que envolve a disciplina constitucional de interesse individuais e coletivos específicos, bem como um juízo de ponderação que permita a realização de todos eles na maior extensão possível. O instrumento desse raciocínio ponderativo é o postulado da proporcionalidade (BINENBOJM, 2008, p. 308).

Se ponderação e proporcionalidade utilizadas pelo administrativista carioca favorecem apenas o que se convencionou de chamar de linguagem dos interesses e da razão e a economia de engenharia, cabível também a crítica política: as propostas deste “novo direito administrativo” não promovem a inclusão histórica e democrática do povo, não realiza a economia da ética e não permite ao Estado qualquer reconhecimento de que há, sob sua responsabilidade a obrigação de concretizar a constituição. (LELIS, 2018, p. 127).

O princípio da razoabilidade denota a aplicação da lógica jurídica e do bom senso na realização do direito, seguindo rigorosamente as regras ditadas pelo ordenamento positivo. O da proporcionalidade, por sua vez, no sentido amplo se confunde com o da razoabilidade, e de forma estrita, estabelece a proibição de uma atuação desproporcional da administração pública no intuito de atingir determinada finalidade. (BERNARDES, 2006, p. 220).

A esse propósito, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, ao serem utilizados pelos tribunais, têm ocasionado abertura semântica, subjetiva, casuística e indeterminada nos casos práticos. O embaraço do uso desses princípios está enraizada na própria dificuldade de estabelecer critérios objetivos para conceituar e aplicar tais dispositivos, pois os parâmetros de mensuração do que venha a ser razoável/proporcional varia para cada indivíduo e não possui elementos objetivos de fácil identificação nos conflitos reais cotidianos.

Por decorrência lógica, o arcabouço constitucional do Direito Tributário ratifica o compromisso de se promover a segurança jurídica, as garantias fundamentais e as liberdades dos cidadãos pelas autoridades públicas, quais sejam: fiscalização, membros dos tribunais administrativos, juízes, ministros dos Tribunais de Conta, membros do STF, entre outros.

Oponente da visão consequencialista do Direito, Niklas Luhmann (1986, p. 172) designa um mecanismo do sistema que permite o desdobramento autorreflexivo, de forma a satisfazer a premência de estabilidade das suas estruturas. Ou seja, “é decisivo, antes de tudo,

compreender o que argumentos não podem alcançar e o que eles não podem produzir” (LUHMANN, 2016, p. 451).

Tal como Hans Kelsen, o autor Niklas Luhmann (2016, p. 496) acredita que “uma ponderação abstrata de valores deve se justificar a partir do texto, já que de outra maneira ela não teria, em termos jurídicos, nem pé nem cabeça”. Nesse contexto, a ponderação/razoabilidade e a consequente subjetividade representam um risco à coerência do sistema jurídico, tendo em vista que o consequencialismo, tal como o artigo 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto-Lei n. 4.657/42, é uma norma com *status* de lei complementar que estabelece, dentre outros parâmetros gerais, regras acerca da interpretação e aplicação do Direito com marcas do sincretismo metodológico.

É dizer, a Lei n. 13.655/18, sob alegação de suposta “segurança jurídica”, alterou o artigo 20, da LINDB, ao prescrever que “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”.

Assim sendo, o legislador condicionou o consequencialismo (por meio das repercussões práticas) às decisões das autoridades públicas. “Está-se, em suma, a condicionar a validade do processo decisório judicial à produção de argumentos extra ou metajurídicos” (BERNARDES; FONSECA, 2020, p. 194), ou, noutras palavras, viabilizando a Análise Econômica do Direito (ARAÚJO, 2017, p. 132) com referência ao contexto socioeconômico (SILVEIRA, 2009, p. 13).

Entretanto, considerando que o Direito é autopoietico e operativamente fechado (LUHMANN, 2016, p. 51), essa abertura normativa formalizada pela LINDB oferece relativa indeterminação para a prática jurídica, pois ampliou a interpretação do artigo 93, IX, da Constituição da República de 1988, ao permitir que o magistrado fundamente suas decisões em realidades fáticas; por exemplo, escassez econômica (LUQUE, 2019, p. 139).

Na aplicação da denominada Análise Econômica do Direito, há uma união da teoria com a prática (FOLLONI; SIMM, 2016, p. 59; VIARO, 2019, p. 76), ou mistura pragmática entre o jurídico com o “não jurídico” (POSNER, 2003, p. 19).

Seguindo essa linha de raciocínio decorrente da LINDB, o Direito se caracteriza tão somente como “mais um elemento, absolutamente disponível, no processo de formação do convencimento do juiz que, na prática, ao decidir conforme a sua intuição subjetiva, aplicará a ‘melhor solução’ para o caso concreto” (BERNARDES; FONSECA, 2020, p. 198).

No âmbito destas investigações, chegaremos à conclusão de que toda construção de linguagem pode ser observada como jurídica, econômica, antropológica, histórica, política, contábil etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica da realidade jurídica? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil dela? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o critério jurídico; e claro, terá natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói seu universo, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. (CARVALHO, 2015, p. 231).

Assim, segundo a autopoiese luhmanniana, a estrutura normativa deveria permitir a, e ao mesmo tempo resultar da, autonomia do ordenamento, cuja Constituição da República Federativa de 1988 operaria como critério unificador da segurança e da harmonia sistêmica. A rigor, até o Direito Tributário, que possui natureza autopoietica, deveria operar de forma fechada, impedindo relações casuísticas com outros sistemas, como o econômico.

Ocorre que, quando se constata a desnaturalização da estrutura do Direito, ou seja, transformação do Direito em Economia (DIMOULIS, 2018, p. 90), os fins passam a justificar os meios e a própria interpretação financeira do Direito facilita, quando mesmo não culmina, na “desdiferenciação” sistêmica (CRUZ; DUARTE, 2013, p. 197).

No limite, o consequencialismo disposto na LINDB manifesta o sentido de que a validade jurídica está condicionada à validade econômica, no mesmo passo em que a arrecadação tributária deve ser protegida em razão de seu impacto direto nos cofres públicos.

4 (RE)PENSANDO A JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O direito, para ser aplicado, deve ser interpretado corretamente para que se possa perceber o verdadeiro sentido e alcance da norma jurídica analisada. E como a lei pode apresentar lacunas, é necessário cautela ao se tentar preenchê-las através da integração do direito, pois é preciso coerência na decisão do magistrado sobre a solução mais adequada para quem se encontra em desamparo de lei expressa.

Em outras palavras, creio que a personagem central, em todo o edifício jurídico ocidental, é o rei. É do rei que se trata, é do rei, de seus direitos, de seu poder, dos eventuais limites de seu poder, dos eventuais limites de seu poder, é disso que se trata fundamentalmente no sistema geral, na organização geral, em todo caso, do sistema jurídico ocidental. (FOUCAULT, 2002, p. 30).

Nesse sentido, o professor Michel Foucault, ao utilizar a metáfora do rei na citação acima, demonstra como o limite é essencial para o funcionamento geral do sistema até mesmo para as maiores autoridades públicas. Sob esse prisma lógico-dedutivo, a coerência é fator que norteia a interpretação do ente fiscalizador e do magistrado no sistema jurídico.

Sendo a lei caracterizada figurativamente pela manifestação legítima da vontade do povo pertencente ao sistema, depreende-se que essa mesma norma instituiu o Estado para exercer os anseios populares e, ao mesmo tempo, para garantir a segurança nas relações dos cidadãos. “Qualquer afirmação feita em filosofia, qualquer afirmação controversa e interessante feita em qualquer contexto, inevitavelmente convida a uma questão epistemológica” (FUMERTON, 2014, p. 10).

Entretanto, não basta que o magistrado julgue a qualquer pretexto ou fundamento; é preciso que haja fundamentação harmônica com as normas do sistema. Como se verá nos tópicos a seguir, o problema aparece precisamente quando a autoridade judiciária produz decisões pessoais, rasas, esvaziadas, contraditórias, voláteis ou incoerentes. Quando isso ocorre, pode-se perceber uma justiça “particular” divergente daquela preconizada na Constituição da República de 1988.

4.1 Mutação jurisprudencial no creditamento de insumos

Cotidianamente, os órgãos judiciários têm proferido sentenças que necessitam de uma análise mais atenta na verificação da segurança jurídica e no respeito à previsibilidade do ordenamento. No Recurso Extraordinário (RE) n. 350.446/PR (de relatoria do ministro Nelson

Jobim), julgado em 2002, o STF declarou o direito aos créditos presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas operações sujeitas à alíquota zero.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido. (BRASIL, 2002).

Ocorre que, em 2007, o próprio STF entendeu, através do RE n. 370.682/SC (de relatoria do ministro Ilmar Galvão) que “não há direito a crédito presumido de IPI em relação a insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis”, em posição diametralmente oposta ao decidido no precedente anterior.

Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido. (BRASIL, 2007).

Nesse âmbito, em 25 de junho de 2007, o Tribunal reviu a posição adotada e impossibilitou o creditamento de IPI nessas situações. Consoante revelado nos votos vencedores, a tese firmada alcançava insumos imunes, isentos, ou sujeitos à alíquota zero, no tocante aos quais o crédito também se tornou indevido.

De tal modo, a mudança ocorreu cinco anos depois do posicionamento inicialmente favorável aos contribuintes em 2002. A jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos em circunstâncias dessa natureza. Segundo os ministros do Supremo Tribunal Federal, como não há recolhimento tributário de IPI na aquisição de insumos isentos, não tributados ou com alíquota zero nas operações anteriores, não há que se falar em direito ao crédito de um imposto que não foi efetivamente pago.

Hans Kelsen (1998, p. 387) conceitua interpretação com “uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior”. Nessa linha de raciocínio, o STF, a partir do artigo 153, § 3º, II, da Constituição da República de 1988, entendeu que o reconhecimento de crédito nesses casos

violava a determinação constitucional de que o IPI deve ser “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Assim, analisando os processos judiciais supracitados, tem-se que, de um lado, em 2002, no primeiro caso (RE n. 350.446/PR) houve a permissão judicial para o creditamento, cuja empresa Nutriara Alimento figurava como uma indústria de rações que usava insumos sem precisar recolher IPI. E dentre os argumentos utilizados no referido acórdão de 2002 para justificar esse posicionamento, destaca-se:

A norma constitucional não vedou o crédito fiscal em hipótese alguma, nem ao menos nas aquisições de insumos isentos ou tributados à alíquota zero [...]. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero [...]. Se não for autorizado o creditamento, na mesma proporção da alíquota cobrada na mesma proporção da alíquota cobrada na saída do produto do estabelecimento industrial, pagará a recorrida, valor muito maior que o estipulado pela constituição. (BRASIL, 2002).

Porém, 5 anos depois, apesar de a Indústria de Embalagens Guará também se utilizar de insumos sem recolhimento de IPI (RE n. 370.682/SC), houve a proibição desse creditamento,. E para sustentar este novo entendimento adotado pelos ministros do Supremo Tribunal Federal em 2007, foram utilizadas as seguintes razões:

A compensação, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade [...] dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior. [...] Acórdão que reconheceu a contribuinte do IPI direito a crédito [...] no montante de R\$ 250 milhões. [...] Consequência, para o tesouro, do eventual reconhecimento do pretendido direito ao crédito presumido: [...] implica drástica redução de arrecadação que, aliás, foi estimada pela Coordenação-Geral de Política Tributária – COPAT, órgão da Receita Federal, em R\$20,9 bilhões/ano, conforme consignado no documento denominado Nota COPAT. [...] Considerando que não houve modificação no contexto fático e nem mudança legislativa, mas sobreveio uma alteração substancial no entendimento do STF sobre a matéria, possivelmente em face de sua nova composição. (BRASIL, 2007).

Sobressai dessa análise a inconsistência e a precariedade de alguns posicionamentos ministeriais, revelando o baixo compromisso da função jurisdicional com a manutenção da estabilidade e a segurança jurídica no sistema normativo. A crítica que se faz é que o STF, enquanto guardião da Constituição da República de 1988, gerou expectativa legítima de direito ao crédito presumido de IPI a partir da publicação da decisão de 2002 – e esse fato foi simplesmente ignorado no julgamento de 2007.

Ademais, a questão a ser pontuada aqui não é a defesa/condenação do creditamento de IPI, mas a abrupta e contraditória mudança que ocorreu sem que fosse respeitada a segurança

jurídica criada para o contribuinte durante esses 5 anos (não houve modulação de efeitos) E como se não bastasse, ao invés da observância às garantias constitucionais, essa mudança levou em consideração o possível prejuízo financeiro que o Estado teria com a manutenção do creditamento.

Ao declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou alteração do posicionamento que os demais órgãos judiciais devem seguir, o STF pode restringir os efeitos daquela declaração e decidir que ela só tenha eficácia a partir de sua publicação (ou de outro momento que venha a ser fixado). Essa ferramenta reconhecida ao STF recebeu o nome de “modulação de efeitos” e merece ser analisada mais detidamente.

Noutras palavras, o STF, ao deliberar sobre a constitucionalidade de determinada norma, tanto no controle difuso quanto no concentrado, deve operar, via de regra, sob efeito *ex tunc*, ou seja, retroagir desde a entrada em vigor da regra questionada. Por outro lado, o uso da modulação de efeitos é considerada medida excepcional no meio jurídico porque produz efeitos *ex nunc* (não possibilita a retroatividade). É uma tentativa de “só-assegurar” as garantias fundamentais (CRUZ, 2014, p. 276). E dentre tais direitos, o principal deles é a segurança jurídica, como defende Ricardo Lobo Torres (2005, p. 5).

Com efeito, uma mudança de entendimento emitida pelo órgão Plenário do STF deveria respeitar a expectativa gerada, utilizando, para tanto, ao menos a modulação dos efeitos da decisão de modo favorável aos contribuintes (que tiveram a previsibilidade lesionada). Embora não tenha sido aplicado no caso em questão, esse importante instrumento contido no ordenamento jurídico poderia mitigar os efeitos deletérios causados no que diz respeito às mudanças de interpretação jurídica dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Logo, o principal problema aqui evidenciado não foi apenas a contradição criada pela ruptura da posição apreciada em 2007, mas também como ela foi imposta ao contribuinte sem qualquer abrigo à expectativa gerada durante esses 5 anos. Todos os planejamentos tributários e as modificações logísticas empresariais feitos com base na licitude do creditamento de IPI desde 2002 foram simplesmente desconsiderados pelo STF.

Como não houve instauração da modulação dos efeitos, prevaleceu a tese de que a decisão de 2007 teve efeito *ex tunc* (ou seja, impossibilidade retroativa de creditamento, incluindo o período em que a decisão de 2002 estava em vigor). Com isso, as empresas que aproveitaram esse crédito de IPI entre 2002 e 2007 tiveram que restituir o imposto não pago e, ainda, ficaram passíveis de sofrer ações rescisórias da Fazenda Nacional (mesmo que tenham seguido uma orientação do próprio Supremo Tribunal Federal).

À título exemplificativo, o contribuinte que mudou seu planejamento em 2002 e alterou sua cadeia produtiva sofreu evidente “Katchanga” em 2007, pois foi surpreendido com a impossibilidade de utilizar tais créditos.

O entendimento jurisprudencial mudou totalmente no ano de 2007 sem considerar esses cinco anos em que o crédito foi possível de ser realizado por uma decisão pregressa oriunda do mesmo órgão.

Com base nessa “Katchanga Real” do STF, as regras do “jogo” estavam positivadas na Constituição da República de 1988 e previam claramente a segurança jurídica para o contribuinte (“jogador”). Porém, em razão do prejuízo aos cofres públicos com a “drástica redução de arrecadação” estimada em R\$ 20,9 bilhões/ano, as normas foram flexibilizadas e mudaram de acordo com os interesses do Supremo Tribunal Federal.

Trata-se, portanto, de uma contradição embasada em argumentos financeiros que extrapolam o âmbito jurídico (sincretismo metodológico) e causam insegurança nos cidadãos, pois evidencia o seguinte: as orientações judiciais do STF que provocarem reduções nos cofres públicos podem até ser tecnicamente legais, mas são, na prática, precárias porque poderão ser revogadas a qualquer momento por um julgamento posterior que vise reaver tal cobrança para o Estado.

Somado a esse cenário, no que se refere ao viés político, é importante observar que a maioria da composição dos ministros do Supremo Tribunal Federal foi alterada entre os anos de 2002 e 2007. Todavia, mesmo com essa significativa mudança, a linearidade do pensamento da jurisprudência no Brasil deveria seguir uma harmonização que visasse:

A garantia fundamental da segurança jurídica, em termos de uniformização e previsibilidade daquilo que vem a ser o efetivo ordenamento jurídico vigente no país. Entretanto, para que essa função seja efetivamente desempenhada, a primeira condição exigível é que os tribunais velem pela coerência interna de seus pronunciamentos. (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 170).

Significa dizer que, as decisões jurídicas deveriam buscar a uniformidade e coerência entre si para contribuírem para o aumento da confiança na jurisprudência. Entretanto, como se verificou nesse caso, o impacto pecuniário desse posicionamento na arrecadação estatal e a composição dos cargos ministeriais da maior instância do Poder Judiciário acabaram influenciando a mudança de julgamento.

Salienta-se que essa controvérsia também foi representada via repercussão geral no ano de 2015 através do RE n. 398.365/RS. Nesse processo, houve ratificação jurisprudencial no sentido de que “os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art.

153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos”.

Mas, à luz da segurança jurídica, como os princípios constitucionais devem vigorar, na lição clássica de Kelsen, para todo o sistema jurídico, é primordial que haja uma minuciosa análise da modulação de efeitos nas decisões jurisprudenciais de maneira coerente com o ordenamento, como destacou o voto do ministro Luiz Fux proferido no RE n. 590.809/RS:

Então, é preciso que o cidadão tenha previsibilidade, tenha segurança. E a modulação da jurisprudência é importante de forma bifronte. Por quê? Se a tese é desfavorável à Fazenda, ela não tem como devolver o dinheiro do contribuinte; e, se a tese é desfavorável ao contribuinte, pode levar a uma bancarrota. [...] O que se espera da jurisprudência se ela é um fator de previsibilidade e segurança jurídica? Que ela seja estável. Mas se ela não for estável, que, quando houver uma modificação dessa jurisprudência, haja, efetivamente, uma modulação temporal, para não criar um estado de surpresa no cidadão jurisdicionado. (BRASIL, 2014).

Noutro giro, consoante Sacha Calmon Coelho e Misabel Derzi (2003, p. 117), o princípio da legalidade veda a utilização da interpretação financeira do Direito brasileiro. Segundo os autores, essa forma de flexibilização hermenêutica representa nada mais do que uma tática interpretativa para alargar indevidamente a arrecadação através de uma “compreensão econômica” de fatos jurídicos.

Esses doutrinadores condenam severamente qualquer interpretação que se afaste das formas jurídicas para se fundamentar em formatos estranhos ao âmbito do direito. A interpretação financeira do sistema normativo “desigualas as pessoas jurídicas e físicas com legislação casuística ou extrafiscal e que, ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatórios” (COELHO; DERZI; 2003, p. 116).

Ou seja, a “drástica redução de arrecadação” fiscal estimada em R\$ 20,9 bilhões/ano caracteriza, como assevera Misabel Derzi (2007, p. 305), uma interpretação em prol do aumento arrecadatório. Logo, dependendo da situação, se esse pensamento for aprofundado, a “interpretação econômica” dada às normas jurídicas poderá ser capaz de relativizar e desconsiderar boa parte dos conceitos jurídicos.

Dando seguimento à esse tema, o STF recentemente decidiu, através do RE n. 592.891/SP, reconhecer o crédito de IPI sobre insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Em seu voto, a ministra Rosa Weber justificou que essa exceção à regra geral foi estabelecida “em prol do pacto federativo para que a assimetria de direito possa corrigir a assimetria de fato” e, assim, “conferir “tratamento desigual para situações desiguais”.

Contudo, não há nenhuma garantia de segurança para os contribuintes, pois, como visto, uma decisão posterior do STF poderá, a qualquer momento, mudar todo o planejamento tributário realizado. Por isso, os créditos apropriados sob a vigência desse excepcional posicionamento estão submetidos ao risco de serem novamente desconsiderados.

A metamorfose interpretativa vista nessas situações apresentam, assim, um dado preocupante: o ônus argumentativo para a produção das decisões judiciais e, conseqüentemente, dos precedentes no Brasil, é exercido fora dos parâmetros do imperativo categórico encampado pela base positivista (como o respeito à previsibilidade/estabilidade), contrariando a teoria da moldura normativa kelseniana e contribuindo, portanto, para o aumento da desconfiança no ordenamento.

Por todo o exposto, observa-se que a análise normológica baseada em elementos estranhos ao sistema jurídico causa insegurança no indivíduo que acatou o posicionamento do STF em 2002 e realizou seu planejamento tributário considerando os créditos de IPI dos referidos insumos. Apesar dos possíveis desdobramentos que ainda poderão ocorrer em relação à Zona Franca de Manaus, esse comportamento descontínuo, incoerente e contraditório do Supremo Tribunal Federal revelou-se, então, como uma verdadeira “Katchanga Real” perante o sistema normativo brasileiro.

4.2 “Katchanga Real” na repetição de indébito

Outro exemplo em que se observou a “Katchanga” judicial foi o caso do RE n. 559.943/RS, julgado como tema de repercussão geral n. 0003 (no mês de junho/2008) e relacionado às cobranças de créditos do Instituto Nacional do Seguro Social (“INSS”), no qual o STF declarou a inconstitucionalidade do prazo prescricional de 10 (dez) anos previsto nesses artigos em detrimento do prazo quinquenal (de 05 anos) do Código Tributário Nacional.

O contexto dessa discussão versava sobre a impossibilidade da Lei n. 8.212/91 dispor, em seus artigos 45 e 46, diretrizes sobre prescrição/decadência, sendo que a Constituição da República de 1988 é taxativa ao prever, em seu artigo 146, III, “b”, que “cabe à lei complementar [...] estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] prescrição e decadência”. A invasão da lei ordinária em terreno pertencente à lei complementar foi o cerne da polêmica constitucional deste caso específico.

Nesse sentido, o STF modulou os efeitos do julgamento para impedir que os contribuintes realizassem a repetição de indébito acerca dos valores já pagos. Noutras

palavras, o STF impossibilitou a devolução dos valores indevidamente recolhidos para o INSS durante um período superior a cinco anos.

Com efeito, através desse RE n. 559.943/RS, o prazo prescricional de 10 anos (atribuído pela Lei n. 8.212/91) para se cobrar os créditos da Seguridade Social transformou-se em 05 (cinco) anos sem que houvesse qualquer respeito à segurança jurídica pelo STF. Esse comportamento contraditório e volátil da maior instância do Poder Judiciário causou prejuízos a todos os contribuintes que detinham, nessas circunstâncias, o direito de postular a repetição do indébito tributário no prazo originário de 10 anos.

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946.
2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar.
3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional.
4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito *ex nunc*, salvo para as ações judiciais propostas até 11.06.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991.
5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (BRASIL, 2008).

Como estabelece esse julgado, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode perceber na hipótese, o Fisco ficou impedido de exigir as contribuições da seguridade social além dos prazos prescricional e decadencial (de cinco anos) previstos nos artigos 173 e 174, do CTN. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, também não puderam ser devolvidos ao contribuinte, salvo se houvesse ação ajuizada antes da conclusão desse julgamento e ainda não concluída.

Prosseguindo no tocante aos votos desse julgamento (RE n. 559.943/RS), a modulação dos efeitos dessa decisão gerou grande debate no Tribunal Pleno (como se observa no voto vencido do ministro Marco Aurélio):

Senhor Presidente, o Colegiado conhece meu ponto de vista sobre o instituto da modulação, especialmente em processos subjetivos. Entendo que não cabe uma mitigação do ato judicial em termos de guarda da Constituição a ponto de se afastar

do próprio sistema procedimentos por ele contemplados. [...] Assim, repito - e aqui não se pode cogitar de surpresa para quem quer que seja, muito menos para o Estado -, [...] Indago: podemos cogitar de contexto a autorizar a modulação? A meu ver, não. [...] Não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise - em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.

De mais a mais, os contribuintes que recolheram indevidamente o tributo não terão o prazo de dez anos para a ação de repetição de indébito! Disporão de cinco anos, o que já afasta gama enorme de contribuintes que teriam direito à devolução do que satisfeito à margem da ordem jurídica, considerada toda sorte de medidas coercitivas do próprio Estado. Não vejo com bons olhos, Presidente, a modulação em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal. A modulação quando, em última análise, há o prejuízo para os contribuintes, já exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado. Por isso, peço vênias para, na espécie, votar contra a modulação, com a devida vênias, repito, dos colegas que entendem de forma diversa. (BRASIL, 2008).

Logo, a crítica caracterizada pela “Katchanga Real” no fato exposto (e corroborada pela demonstração da violação à teoria da moldura normativa kelseniana) encontra-se justamente na modulação de efeitos que tornou “legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos 45 e 46, da Lei n. 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”.

O ministro Marco Aurélio evidenciou de modo inequívoco a existência de “locupletamento do Estado” oriundo do prejuízo de contribuintes impossibilitados de reaverem os créditos recolhidos indevidamente. Por isso, essa modulação de efeitos *ex nunc*, repita-se, sinaliza o sentido de que “vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo”.

No primeiro plano havia o contribuinte que, nos termos do artigo 46, da Lei n. 8.212/91, aguardava para cobrar os créditos da Seguridade Social dentro do prazo prescricional de 10 (dez) anos atribuídos pelo ordenamento. De repente, no momento seguinte, o prazo prescricional se transformou em 05 (cinco) anos sem que o Supremo Tribunal Federal lhe concedesse o direito de ajuizar ação de repetição de indébito do período restante e sob o qual o seu direito já havia sido constituído. De acordo com o autor Hugo de Brito Machado, os parâmetros e os reflexos da Lei n. 8.212/91 foram simplesmente desconsiderados pelo STF.

Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. [...] Em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. (MACHADO, 1996, p. 50).

Ou seja, se puder ser realizado um rápido raciocínio exemplificativo, um certo contribuinte, poderia deter, hipoteticamente, em abril de 2008, um crédito total (já constituído) correspondente a 09 (nove) anos de recolhimento indevido perante o INSS. Porém, inesperadamente, em dezembro de 2008, logo após a publicação oficial do RE n. 559.943/RS, esse mesmo indivíduo (que não havia ingressado em juízo até aquele momento) não poderia mais reivindicar mais que 05 (cinco) anos desses créditos e não havia qualquer outra instância recursal para se socorrer.

Esse tema foi tão discutido e gerou tamanha repercussão que posteriormente o posicionamento do STF transformou-se na Súmula Vinculante n. 08: “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Assim, nota-se como o poder de última instância recursal do STF foi utilizado para aplicar a “Katchanga Real” na modulação de efeitos nessa circunstância: todos os cidadãos que não tinham ajuizado processos para cobrarem os créditos a que faziam jus contra a Seguridade Social tiveram, em 11/06/2008, o respectivo prazo prescricional limitado a 05 (cinco) anos sem que qualquer outra compensação pela perda do prazo fosse concedida.

Um acúmulo de poderes e atribuições, até então inimagináveis, foram até agora concedidos ao Supremo Tribunal Federal, levando Ferreira (1983) a afirmar, tal como Charles Evans Hughes, *Chief Justice* da Suprema Corte americana nos primórdios do século passado que, no fundo, o nosso Direito Constitucional é o que o Supremo Tribunal Federal diz que ele realmente é. (CRUZ, 2014, p. 19).

Diante desse cenário, o prazo prescricional para o assegurado exigir seus créditos e direitos previdenciários derivados das seguridade social passou de 10 para 05 anos sem benesse ou qualquer forma transitória para atenuar essa mudança do lapso temporal para o contribuinte.

Em linhas gerais, a “Katchanga Real” do STF permitiu o “locupletamento do Estado” e o contribuinte teve que acatar a modulação de efeitos *ex nunc* (imposta de modo incoerente com o ordenamento) sem poder fazer nenhum questionamento a outro órgão ou instância revisional.

4.3 Modulação da compulsoriedade inconstitucional

Como terceiro exemplo da “Katchanga Real” que merece destaque neste estudo, vale apontar a jurisprudência tributária relacionada à modulação de efeitos atrelada ao tema da

compulsoriedade na contribuição previdenciária. O STF, através do RE n. 573.540/MG e da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.106/MG, afastou a compulsoriedade da "contribuição" para a saúde disposta no art. 85, § 4º, da Lei Complementar n. 64/2002 do Estado de Minas Gerais (Regime Próprio de Previdência e Assistência Social dos servidores públicos do Estado de Minas Gerais).

No dia 14.04.2010, por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.106/MG (de relatoria do ministro Luiz Fux), em que o Procurador-geral da República questionou a cobrança compulsória da assistência médica, hospitalar, odontológica, social, farmacêutica e complementar prestada pelo Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG).

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou parcialmente procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade da expressão “definidos no art. 79”, contida no artigo 85, caput, da Lei Complementar n. 64/2002, tanto em seu texto original quanto com a redação que lhe foi conferida pela Lei Complementar n. 70/2003, bem como do vocábulo “compulsoriamente”, inserido no § 4º do artigo 85 da LC 64/2002 e no § 5º do artigo 85 na redação dada pela LC 70/2003, ambas do Estado de Minas Gerais. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes o Senhor Ministro Cezar Peluso, representando o Tribunal no 12º Congresso das Nações Unidas sobre Prevenção do Delito e Justiça Criminal, em Salvador/BA, e o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. (BRASIL, 2010).

Confira-se, a propósito, que nesse processo foram debatidos fundamentalmente dois preceitos: (i) o artigo 79, da Lei Complementar n. 64/02, que tratava de aposentadoria (previdência) assegurada a servidores não efetivos; e (ii) o art. 85, § 4º, da Lei Complementar n. 64/02, que efetivamente tratava da “contribuição” da assistência de saúde dos servidores públicos mineiros, cujo julgamento ficou a inconstitucionalidade do vocábulo “compulsoriamente”.

Segundo o plenário do STF, o artigo 85, da Lei Complementar n. 64/02, estabeleceu a compulsoriedade ao custeio assistencial aos servidores do Estado de Minas Gerais, contrariando o artigo 149, § 1º, da Constituição da República de 1988, uma vez que aos Estados-membros não foi atribuída competência para instituir contribuições de natureza tributária, seja qual for a sua finalidade. Para os ministros, uma contribuição tal como pretendia a Lei Complementar n. 64/02 somente pode ser admissível quando for voluntária.

No mesmo dia 14.04.2010, o processo RE n. 573.540/MG (de relatoria do ministro Min. Gilmar Mendes) também foi julgado e teve repercussão geral reconhecida pelo STF através do tema n. 55, tendo sido, ao final, negado em plenário. Esse caso referia-se a um

Recurso Extraordinário interposto pelo Estado de Minas Gerais e pelo IPSEMG contra decisão do Tribunal de Justiça mineiro que julgou a cobrança compulsória ilegal.

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), negou provimento ao recurso extraordinário. Ausentes o Senhor Ministro Cezar Peluso, representando o Tribunal no 12º Congresso das Nações Unidas sobre Prevenção do Delito e Justiça Criminal, em Salvador/BA, e o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. (BRASIL, 2008).

Nesse RE n. 573.540/MG, os ministros reafirmaram o entendimento pela ilegalidade da contribuição obrigatória instituída para financiar os planos de saúde dos servidores públicos do Estado de Minas Gerais. Em seu voto, o ministro Gilmar Mendes afirmou que “se trata de um modelo compulsório de participação do servidor nesse plano de saúde” e complementou: “é nítida, portanto, a natureza tributária da mencionada exação, tendo em vista, principalmente, a compulsoriedade de sua cobrança”. Pela decisão do STF, o Estado pode instituir plano de saúde para servidor, mas a adesão ou não ao plano deve ser uma opção dos servidores.

Isto posto, as leis complementares estão inseridas no sistema jurídico como normas capazes de criar outras normas gerais, dirimir conflitos de competência, regular limitação ao poder de tributar e instituir impostos. Elas complementam e operacionalizam o texto constitucional. São as normas gerais que fornecem os critérios a serem seguidos pela legislação ordinária relacionada à tributação.

É no que se refere à divisão de competências, observa-se que elas podem se configurar como horizontais ou verticais. As competências horizontais caracterizam aquelas determinadas normas específicas que são destinadas pelo texto constitucional aos entes federados e não são compartilhadas com as demais esferas de poder. Já na distribuição vertical, a matéria é repartida e decomposta gradualmente com os entes federados.

A repartição vertical de competências acabou sendo explorada com maior amplitude pelos Estados-Membros e essa visão tem os levado, equivocadamente, a desprezarem a relevância da norma constitucional.

A repartição vertical de competências conduziu à técnica da legislação federal fundamental, de normas gerais e de diretrizes essenciais, que recai sobre determinada matéria legislativa de eleição do constituinte federal. A legislação federal é reveladora das linhas essenciais, enquanto a legislação local buscará preencher o claro que lhe ficou, afeiçoando a matéria revelada na legislação de normas gerais às peculiaridades e às exigências estaduais. (HORTA, 1995, p. 366).

Nesse viés, Ives Gandra Martins complementa o assunto dizendo o seguinte:

Em outras palavras, quando a União empresta seu aparelho legislativo para a Federação esta tem assegurado que a lei que será por ela aprovada, representa a maioria da opinião dos parlamentares, que exercem mandato em nome da Federação (senado) e do povo (câmara). Tal lei, portanto, não invade competências próprias de cada ente federativo, mas antes, por concordância da maioria absoluta de seus representantes, regula tais exercícios da competência, nos exatos termos permitidos pela Constituição. E, no caso do Sistema tributário, com maior razão, na medida em que a segurança, a estabilidade, a harmonia do complexo de normas que o rege, são que terminam por conferir-lhe o perfil do sistema, incapaz de ser deteriorado, corroído por legislações conflitantes das esferas parciais de poder em que a Federação se transformou. Lei complementar, portanto, não é lei federal, mas nacional. (MARTINS, 1999b, p. 9).

Assim, quando o artigo 149, § 1º, da Constituição da República de 1988, dispõe que a “União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social”, a competência (privativa ou concorrente) para legislar sobre determinada matéria não implica automaticamente a competência para a instituição de tributos. Nesse passo, a Lei Complementar n. 64/02 violou o texto da Constituição da República de 1988 ao instituir a contribuição compulsória.

Como visto em ambos os feitos expostos, o STF entendeu que o IPSEMG não pode obrigar os servidores públicos do Estado de Minas Gerais a contribuir com o custeio para o serviço de saúde. A segurança jurídica foi, neste aspecto, restaurada após o termo “compulsoriamente” ter sido extraído da norma e a cobrança desta contraprestação ter se tornado, à vista disso, apenas uma facultatividade para os servidores públicos estaduais.

É importante salientar que, em 20.05.2015, o Supremo Tribunal Federal, ao se pronunciar sobre as Embargos de Declaração dessa decisão, conferiu efeitos prospectivos (eficácia *ex nunc*) ao acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.106/MG, por entender que a manifesta inconstitucionalidade passou a vigorar apenas após a publicação do respectivo julgamento.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 79 e 85 DA LEI COMPLEMENTAR N. 64, DE 25 DE MARÇO DE 2002, DO ESTADO DE MINAS GERAIS. REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 70, DE 30 DE JULHO DE 2003. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E ASSISTÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS. APOSENTADORIA E BENEFÍCIOS ASSEGURADOS A SERVIDORES NÃO-TITULARES DE CARGO EFETIVO. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 40, §13, E 149, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE, DECLARANDO-SE INCONSTITUCIONAIS AS EXPRESSÕES “COMPULSORIAMENTE” e “DEFINIDOS NO ART. 79”. INEXISTÊNCIA DE “PERDA DE OBJETO” PELA REVOGAÇÃO DA NORMA OBJETO DE CONTROLE. PRETENSÃO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS. PROCEDÊNCIA. EMBARGOS DE

DECLARAÇÃO ACOLHIDOS PARCIALMENTE. [...] *In casu*, a concessão de efeitos retroativos à decisão do STF implicaria o dever de devolução por parte do Estado de Minas Gerais de contribuições recolhidas por duradouro período de tempo [...] Embargos de declaração acolhidos parcialmente para (i) rejeitar a alegação de contradição do acórdão embargado, uma vez que a revogação parcial do ato normativo impugnado na ação direta não prejudica o pedido original; (ii) conferir efeitos prospectivos (eficácia *ex nunc*) à declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento de mérito da presente ação direta, fixando como marco temporal de início da sua vigência a data de conclusão daquele julgamento (14 de abril de 2010) e reconhecendo a impossibilidade de repetição das contribuições recolhidas junto aos servidores públicos do Estado de Minas Gerais até a referida data. (BRASIL, 2010).

De tal modo, com a modulação de efeitos do STF, a expressão “compulsoriamente”, apesar de inconstitucional, não pôde mais ser questionada pelos servidores públicos antes dessa data. Ao reconhecer a impossibilidade de repetição de indébito, o STF, no julgamento dos Embargos de Declaração da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.106-ED/MG, legitimou as cobranças inconstitucionais do IPSEMG ocorridas antes de 14.04.2010.

O caso *sub judice* versa sobre temática socialmente sensível, na medida em que a concessão de efeitos retroativos à decisão da Corte implicaria o dever de devolução por parte do Estado de Minas Gerais de contribuições recolhidas por duradouro período de tempo. Mais precisamente, decorreram ao menos oito anos de vigência da sistemática de contribuições invalidada pelo Supremo Tribunal Federal; isso se contabilizarmos apenas o intervalo entre a promulgação da Lei Complementar estadual mineira n. 70, em março de 2002, e o julgamento da presente ADI pelo STF, em abril de 2010. (BRASIL, 2010).

Nesse contexto, a jurisprudência utilizou de fundamentos externos ao Direito (considerando a alegação de grave prejuízo e “custos irrecuperáveis” do IPSEMG) para justificar a modulação de efeitos e inviabilizar a restauração por completo do *status quo ante*. Apesar da evidente contradição à Constituição da República de 1988 e ao Código Tributário Nacional, essa cobrança pelos serviços de saúde tornou-se legítima até a data de 14.04.2010.

Nos termos do artigo 884, do Código Civil, “aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”. Logo, o enriquecimento sem causa pelo IPSEMG, como prevê esse artigo 884, constitui parâmetro normativo que deveria ser considerado como apto a validar a repetição de indébito.

Trata-se, desse modo, de evidente “Katchanga Real”, pois o STF utilizou de seu poder de última instância recursal para legalizar a cobrança tributária inconstitucional do IPSEMG antes desse referido período. O servidor que nunca concordou com tal cobrança (mas era obrigado a efetuar o pagamento), não pôde reaver os valores inconstitucionais cobrados antes de 14 de abril de 2010 e não teve a quem recorrer dessa decisão.

E mais, como se não bastasse a controversa modulação de efeitos *ex nunc* declarada pelos ministros, observa-se que o Supremo Tribunal Federal utilizou de argumentos externos ao âmbito jurídico (sincretismo metodológico) para justificar a modulação tal como foi imposta. Segundo a visão kelseniana da moldura legal, o possível prejuízo financeiro que o IPSEMG teria se fosse oportunizada a repetição de indébito retroativa configura-se como um argumento que não pertence ao sistema normativo. Ainda assim, esse foi o embasamento do posicionamento ministerial.

Na moldura normativa, o raciocínio interpretativo para aplicar corretamente uma norma deve encontrar respaldo no próprio ordenamento em que está inserido, pois, segundo Hans Kelsen (1998, p. 247), a motivação de decisões jurídicas lastreadas em fatores externos ao Direito enfraquece a confiança e a segurança jurídica do sistema normativo.

Considerando que a “a moldura nada mais é do que uma armação que enquadra e delimita as várias possibilidades” (CLARK; CORRÊA; NASCIMENTO, 2020, p. 24), não há necessidade de sair do âmbito do direito para que se permita solucionar um determinado caso judicial mais complexo.

Se houver alguma mudança de orientação (como pode ser observado nesse caso), ela deve ser exaustivamente justificada e respeitar a coerência do sistema jurídico. Deve haver uma limitação jurídica para a ação política do Estado” (CLARK; CORRÊA; NASCIMENTO, 2020, p. 30). “A indeterminação tem seu limite e a maneira de Kelsen expressar isso é com a noção de moldura” (BENJAMIN; SOUZA, 2010).

A rigor, a Fazenda Pública não deveria ter a possibilidade de utilizar argumentos estritamente financeiros, como afirma ROCHA (2013, p. 191), para se esquivar da restituição dos tributos indevidamente recolhidos diante de uma declarada inconstitucionalidade.

Do contrário, se esse caminho continuar sendo seguido, o instituto da modulação de efeitos acabará se transformando em mais uma ferramenta da “Katchanga” para justificar (i) a arrecadação fiscal favorável ao Estado em detrimento dos direitos e das liberdades fundamentais dos cidadãos e (ii) a perpetuação da contrariedade à teoria da moldura normativa kelseniana.

No limite, como estabelece Humberto Ávila (2016, p. 564), admitir essa forma de atuação estatal implicaria em uma subversão da segurança jurídica para autorizar a manutenção de leis tributárias inconstitucionais, pois, na pior das hipóteses, o Estado pressupõe que uma eventual modulação de efeitos *ex nunc* será declarada sob a premissa de que a retroatividade impactará os cofres públicos.

De igual forma, Misabel Derzi (2018, p. 287) afirma que existe uma zona cinzenta (“penumbra”) no Direito Tributário, com conceitos indeterminados ou carentes de detalhamento/explicação. Entretanto, a autora adverte que não cabe ao magistrado interpretar de modo tipológico as situações, pois isso seria o equivalente a admitir uma “fluidez” para alcançar novas interpretações por meio da analogia, transferindo para a autoridade pública uma “dose de criatividade” no processo de aplicação da lei.

É dizer, a hermenêutica jurídica não deve ser utilizada de modo a favorecer uma nova forma de criar uma contribuição compulsória, como ocorreu no presente caso. A competência para o “custeio de regime próprio de previdência social”, estipulada no art. 149, § 1º, da Constituição da República de 1988, foi interpretada de modo flexibilizado sob a ótica dessa repartição vertical para permitir que o Estado de Minas Gerais e o IPSEMG instituíssem a contribuição compulsória na Lei Complementar n. 64/02.

Ou seja, a visão equivocada (forçada) do Estado de Minas Gerais e do IPSEMG desprezou os parâmetros constitucionais, pois o poder competente para legislar não equivale a ser competente para instituir tributo (contribuição compulsória). Segundo Misabel Derzi (2018, p. 57), os conceitos jurídicos, os limites interpretativos e as referências terminológicas consistem as efetivas premissas constitucionais que devem ser observadas na criação dos tributos pelas entidades públicas.

Quando isso não ocorre, como visto nesse caso jurisprudencial em que o art. 149, § 1º, da Constituição da República de 1988, foi relativizado de maneira constitucional diversa, continua a autora Misabel Derzi (2001, p. 220), percebe-se nítida interpretação com viés financista que beneficia o desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, desrespeitando os artigos 109 e 110, do CTN.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Com isso, verifica-se que ao Estado de Minas Gerais não é permitido alterar o sentido e alcance de conceitos, institutos ou formas do Direito Privado. O sentido da norma depende do contexto no qual está inserido. Todavia, isso foi utilizado para aumentar a arrecadação de forma inapropriada para o IPSEMG. No planejamento tributário governamental, o Estado de

Minas Gerais e o IPSEMG não poderiam instituir a contribuição compulsória sob o pálio da solidariedade administrativa.

Acontece que, como afirma Láudio Camargo Fabretti (2005, p. 144), “na interpretação da lei, tanto o juiz como a autoridade administrativa devem integrar, isto é, inserir a lei no sistema de direito vigente. A interpretação deve ser sistêmica”. As decisões jurisprudenciais podem sofrer alterações no que se refere aos seus precedentes, mas a mudança de orientação jurisprudencial deve ser harmônica e coerente com o ordenamento para que não ocorra violação direta e frontal ao princípio constitucional da segurança jurídica.

Ademais, apenas a título de reflexão, outro fator igualmente questionável é o motivo que atesta o prejuízo do IPSEMG ser prioritário e mais importante que o prejuízo dos servidores que não corroboravam com a obrigatoriedade dessa contribuição. Esse subjetivo arbítrio demonstra o quão parcial determinados vereditos podem ser formalizados até mesmo pelo STF – a mais alta corte jurisdicional do país.

De tal modo, em que pese existam normas que condenem a ilegalidade dessa cobrança compulsória, não há lógica coerente que justifique tal irretroatividade da modulação de efeitos expressa pelo STF. O sincretismo metodológico observado nessa subjetividade dos ministros configura, assim, como algo que de fato corrobora para o aumento do problema da insegurança jurídica no Brasil.

Como modelo comparado desse silogismo, ao contrário do que ocorreu na situação analisada, é válido apontar que existem decisões do Supremo Tribunal Federal progressas a esse caso em que houve a aplicação dos efeitos *ex tunc* (favoráveis à retroatividade após a declaração de inconstitucionalidade), como pode-se atentar, por exemplo: (i) nos Recursos Extraordinários n. 193.924/DF, 363.852/MG, 377.457/PR e 381.964/MG; e (ii) nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 1.717/DF, 1.730/RN, 3.522/RS e 5.889/DF.

E sobre os efeitos das inconstitucionalidades, Francisco Campos (1956, p. 430) observa que o “ato ou lei inconstitucional nenhum efeito produz, pois que inexistente de direito ou é para o Direito como se nunca houvesse sido”. A modulação temporal dos efeitos é um tema de grande relevância que vem sendo debatido na doutrina e nas jurisprudências brasileiras.

Consoante o art. 27, da Lei n. 9.868/99, o Supremo Tribunal Federal pode restringir os efeitos de “inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”. Além da previsibilidade ampla e genérica da expressão “interesse social”, o problema se agrava quando a modulação temporal de efeitos é utilizada de forma indiscriminada.

Correm nessa mesma percepção o art. 927, § 3º, do CPC, e o art. 11, da Lei n. 9.882/99, que igualmente estabelecem o quórum especial (de dois terços dos votos) para que seja possível utilizar a modulação dos efeitos nas decisões.

Por certo, a materialização das garantias fundamentais tratadas na Constituição da República de 1988 (e defendidos pelo Estado Democrático de Direito) depende, principalmente, da arrecadação de tributos. Porém, esse motivo não deveria ser invocado para justificar a validação temporal de determinadas inconstitucionalidades cometidas pelo Estado, inclusive porque ele não pode se beneficiar de sua própria torpeza.

E mais, a segurança jurídica não pode ser aplicada em desfavor do cidadão, pois a perda (frustração) da confiança está vinculada a atos que não foram realizados por ele. Considerando que o cidadão contribuinte não foi o criador da norma, é ele (e não o Estado) que deve ser priorizado para não ser frustrado com os impactos da declaração de inconstitucionalidade.

Nesse sentido, a modulação de efeitos *ex nunc* tem se revelado como uma poderosa e temerária ferramenta de arrecadação de tributos do Estado. A partir de tal instrumento, o Poder Público não possui limites para aumentar os recursos para os cofres estatais, já que, como supracitado, a inconstitucionalidade de uma lei, ainda que seja declarada, no cenário menos promissor, provavelmente será modulada para se tornar válida até o momento da decisão judicial do Supremo Tribunal Federal.

É pertinente asseverar que o objetivo do trabalho não é exaurir o assunto acerca da modulação de efeitos, mas o de fomentar a reflexão sobre a forma desordenada de sua utilização pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do planejamento tributário. Consoante Cristiano Carvalho e Octavio Rosa (2017, p. 69), essa modulação, tal como vem sendo manuseada, tem se estampada como uma falácia paradoxal: nasceu com o intuito de promover a segurança jurídica, mas, por vezes (como no caso em questão), tem na verdade ocasionado ainda mais insegurança.

Uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível acerca dela qualquer afirmação jurídica. (KELSEN, 1998, p. 189).

Da mesma forma, “o Estado de Direito significa, dentre outros aspectos, previsibilidade das ações do Estado; boa-fé no trato dos cidadãos contribuintes de forma

segura [previsível, certa, limitada] e justa [porque certa, previsível, limitada]” (COÊLHO, 2005, p. 109). “Afinal, cabe ao Supremo Tribunal Federal ‘corrigir’ a Constituição? A resposta é não. Isso faria dele um poder constituinte permanente e ilegítimo” (STRECK; LIMA; OLIVEIRA, 2018, p. 65).

Na esteira dessas razões, apesar do que dizem os críticos ao positivismo kelseniano, essas jurisprudências demonstram claramente como os contribuintes têm sido usurpados da segurança jurídica e da confiança que deveriam ter no sistema normativo em detrimento de razões que não pertencem ao âmbito do Direito.

A volatilidade da jurisprudência somada à utilização de argumentos estranhos ao sistema jurídico para justificar as alterações de posicionamento afetam a confiabilidade e aumentam a insegurança jurídica dos cidadãos brasileiros. Há um limite gnosiológico para que não se estabeleça de fato uma interpretação literal e “seca” da lei, mas a construção hermenêutica deve ser menos subjetiva e mais adequada à conformação da segurança jurídica.

O recolhimento tributário, quando devido, é um dever fundamental para a estruturação do Estado e a organização das receitas necessárias às garantias públicas fundamentais, pois, sem recursos, não há como concretizar os direitos fundamentais retratados na Constituição da República de 1988. Contudo, é preciso atingir-se harmonia nessa relação porque o ordenamento jurídico não pode esvaziar o cidadão da segurança que deveria vigorar nas sentenças dos magistrados, principalmente nos julgamentos do Supremo Tribunal Federal.

A decisão do caso em questão apenas se concretizou em 14 de abril de 2010, mas a arrecadação compulsória se arrastou por muitos anos, sendo que diversos servidores se opuseram a esses pagamentos mandatórios (inclusive com liminares judiciais concedidas favoravelmente a eles antes de 2010). Não obstante a polêmica que cercava esse tema, o julgamento perdurou por um longo período e acabou se mostrando, no desfecho, vantajoso ao IPSEMG, que arrecadou durante anos exação inconstitucional que nunca precisou ser devolvida para os servidores.

Portanto, verifica-se que a modulação de efeitos da decisão ministerial não pode ser embasada pelo sincretismo metodológico e nem ser utilizada de maneira subjetiva pelos ministros do STF.

Mais especificamente, o mau e irrestrito uso da modulação de efeitos na seara tributária pode sustentar, como ocorreu nesse episódio: *(i)* enriquecimento ilícito do IPSEMG (regulamentado por normas inconstitucionais); *(ii)* prejuízos financeiros para os contribuintes; e *(iii)* aumento da insegurança jurídica no país.

4.4 Análise crítica da “Katchanga” judicial brasileira

A princípio, é necessário pontuar que, em termos estatísticos, foram coletadas informações no site do Supremo Tribunal Federal para ilustrar o cenário analisado e auxiliar o entendimento contemporâneo desse tema. Como afirmam Filipe Jaeger Zabala e Fabiano Feijó Silveira (2014, p. 73-75), a jurimetria (ou estatística aplicada ao Direito) dispõe que “métodos quantitativos são utilizados há séculos na solução de problemas práticos das mais diversas áreas”, e, nesse sentido, “o Direito é também norteado pela experiência dos defensores e decisores envolvidos, tal como no meio estatístico”.

Consoante o Informativo do Supremo Tribunal Federal (2020, p. 5-16), o portal de estatísticas de julgamentos virtuais criado pelo STF apresenta “as decisões proferidas em ambiente virtual” que tiveram representatividade em “mais de 90% dos julgados do STF no ano de 2020”, de forma que as inovações tecnológicas reforçaram o acesso organizado aos dados processuais de modo “intuitivo e simplificado”.

Assim, de acordo com os dados observados, verificou-se que, ao longo do ano de 2020, foram proferidas 5.888 decisões colegiadas do Tribunal Pleno do STF. Desse volume total de litígios: 1.210 processos classificam-se especificamente ao ramo do Direito Tributário, segundo o próprio sistema de organização do STF; 393 Recursos Extraordinários; 163 tiveram repercussão geral; 31 casos tiveram modulação de efeitos pelo Tribunal Pleno; 5,2% posicionamentos procedentes; e apenas 5 atualmente estão extintos.

E mais, segundo Marcelo Diniz e Victoria Rypl (2021), o ano de 2020 foi marcado pela pandemia do Coronavírus (COVID-19) e a agilização de diversos julgamentos tributários que geraram, “um grande número de decisões desfavoráveis ao contribuinte”. Nas palavras dos autores, apenas para se ter um modelo comparativo, entre janeiro e setembro de 2020, por exemplo, “a Fazenda Nacional venceu 31 dos 37 julgamentos tributários no STF”, ocasionando evidente “frustração do contribuinte quanto a diversas teses que eram vistas com otimismo”.

Com efeito, “a postura conservadora se mostra a mais adequada no momento, pois, em um contexto absolutamente instável, é preciso evitar passivos desnecessários ante a insegurança jurídica quanto à jurisprudência dos tribunais superiores” (DINIZ; RYPL, 2021).

Partindo desse pressuposto, a análise crítica observada nos casos em questão demonstram a relação tributária da fiscalização com os contribuintes, sendo que as pessoas físicas/jurídicas configuram o “elo mais fraco desse cenário”, mas nem por isso descaracterizam a possibilidade de existirem outras decisões judiciais favoráveis aos

contribuintes que estejam igualmente marcadas pela subjetividade e pelo sincretismo metodológico.

Sobre esse aspecto, vislumbra-se que não existem “Katchangas” (i) apenas em processos que tramitam no Supremo Tribunal Federal ou (ii) que possuam posicionamentos tão somente favoráveis ao Poder Público (“pró-fisco”). Ainda, o objetivo do estudo não foi privilegiar as análises benéficas ao Fisco ou aos contribuintes. O cerne do escopo deste trabalho foi verificar, imparcialmente, a existência das “Katchangas” judiciais, bem como suas prováveis causas.

Ocorre que, para fins de evidenciação comparativa, embora tenha ocorrido estudos jurisprudenciais sobre tais casos (em que a existência da insegurança jurídica foi testada/comprovada em decisões “pró-contribuinte” que tiveram o restabelecimento da constitucionalidade atrelada à modificação do posicionamento judicial precedente), optou-se por realçar as situações narradas nos capítulos anteriores por se configurarem como circunstâncias que facilitariam a visualização das “Katchangas” judiciais.

Com efeito, após a análise dos casos práticos destacados, observa-se a existência do vínculo entre planejamento e segurança jurídica para a manutenção da coerência no ordenamento. Para que haja harmonia na jurisprudência pátria, não deve haver volatilidade e contradição nos julgamentos, tal como as surpresas que foram suportadas pelos contribuintes nos processos retratados.

Os posicionamentos prejudiciais à arrecadação pública são, geralmente, possíveis de serem remodelados a qualquer momento para favorecer as finanças do Estado. O contrário, coincidentemente, não ocorre. Dificilmente as decisões do Supremo Tribunal Federal favoráveis aos cofres públicos são modificadas.

Nota-se, então, que os julgamentos desfavoráveis à Fazenda são, via de regra, beneficiados com a modulação de efeitos (*ex nunc*), ao contrário do que ocorre com os vereditos convenientes ao Poder Público. Logo, quando é pertinente ao Estado, a decisão não é modulada e a impossibilidade do creditamento de insumos, por exemplo, passa a ser retroativa; noutro giro, quando não convém ao Estado, a repetição de indébito (contra o IPSEMG, a título análogo) é vetada. Isto é, julgamentos favoráveis aos contribuintes tendem a ser modulados (*ex nunc*), enquanto aqueles apropriados para a Fazenda, não.

Se a função jurisprudencial é harmonizar as decisões judiciais e zelar pela confiabilidade delas, isso está longe de retratar o que ocorre no Brasil. Como visto, não se pode afirmar que há, de fato, coerência no sistema jurídico brasileiro, pois a “segurança” é

apontada no acórdão do Plenário (ou no voto de um dos ministros) apenas quando importa modular a decisão (com efeitos *ex nunc*) para que não haja prejuízos aos cofres públicos.

Todavia, o inverso não se aplica. Quando é interessante que a decisão seja modulada para não prejudicar os contribuintes, o mesmo (habitualmente) não ocorre, restando aos cidadãos a única alternativa de acatar a decisão do STF.

Qualquer atividade de interpretação, seja pelo Poder Executivo, no exercício da atividade administrativa de satisfação de suas pretensões arrecadatórias, seja pelo Poder Judiciário, por meio do cumprimento de sua competência constitucional de solução das lides tributárias, deve estar vinculada ao que permite a própria lei, sob pena de inobservância dos princípios constitucionais, como o da legalidade e da segurança jurídica, caros ao Estado Democrático de Direito. (CASTRO, 2016, p. 111).

Conforme salientado, em que pese existam dispositivos descritos no ordenamento, o modo de compreendê-los e aplicá-los varia de acordo com a vontade dos ministros do STF, seja em virtude da subjetividade, seja em razão de motivos forasteiros ao domínio normativo. Para garantir a segurança jurídica e a coerência do Estado Democrático de Direito, o Supremo Tribunal Federal não deveria adotar condutas que se afastam da própria lógica do ordenamento, mas não é o que se observa. Por isso, é preciso (re)pensar o papel da jurisprudência no Brasil.

Acontece que o STF utiliza o seu poder de “guardião” da Constituição da República de 1988 e máxima instância jurisdicional para perpetrar a “Katchanga Real” como for mais conveniente ao Estado, aos clamores populares, às estratégias políticas, ou, como visto, à própria receita do erário. Assim, sob a perspectiva do desrespeito à teoria da moldura normativa kelseniana, as diretrizes constitucionais são flexibilizadas para se adequarem à interpretação jurídica que melhor socorre a supostos interesses públicos.

Além disso, diante dessas condutas, o STF sinaliza, de certo modo, para os demais órgãos públicos, a perspectiva de que vale a pena editar leis ou normas jurídicas inconstitucionais, pois, considerando a morosidade judicial e a modulação de efeitos das decisões, posteriormente se acaba chegando a um resultado que não implicará em penalidades para o ente estatal e provavelmente será benéfico para o alargamento das receitas públicas.

“Vivemos na era da incerteza” (MORIN, 2001, p. 185), época em que, mais do que nunca, a subjetividade dos magistrados se mistura com o sincretismo metodológico dos argumentos estranhos ao âmbito jurídico para, enfim, mostrar que o Supremo Tribunal Federal pode julgar com parcialidade e modular os efeitos das decisões como bem lhe convém (e não como deveria se harmonizar com as diretrizes constitucionais).

E mais, como afirma Heleno Torres (2001, p. 440), “a estabilidade sistêmica tem como objetivo conferir às relações intertemporais proteção aos efeitos já consolidados no passado, aos presentes e aos futuros”. Por isso, “toda vez que sucede um excesso de acentuação polarizante, verificam-se inúmeros malefícios” (FREITAS, 2000, p. 60).

É válido lembrar que não se pode falar em segurança jurídica quando não há respeito aos conceitos e às normas positivadas. De nada adianta concluir o litígio de modo incoerente se ainda existir, na ótica normativista, insegurança jurídica e desconfiança com relação às decisões proferidas pelo Poder Judiciário.

Por isso, é importante que haja atualização dos precedentes para que as normas do sistema não fiquem defasadas em relação à realidade. Não obstante, a alteração jurisprudencial deve possuir sentido lógico normativo, ampla fundamentação e respeito ao entendimento vigente no passado.

O sistema jurídico não é imodificável, pois a mudança é inevitável com as transformações da sociedade, mas ela deve ser exaustivamente fundamentada e sempre respeitar as posições pregressas, especialmente a expectativas geradas. Caso contrário, haverá um verdadeiro “manicômio jurisprudencial” no sistema jurídico, como asseverou Ronaldo Brêtas (2012, p. 144). E como completou Lênio Streck (2012), acabará sendo evidenciado que a jurisprudência brasileira é a própria “Katchanga” no modo como “joga” com a dogmática jurídica.

O magistrado possui liberdade para decidir e cumprir sensatamente com o seu dever de julgar com imparcialidade e conforme predispõe a lei. Entretanto, o problema surge justamente quando isto não ocorre e o juiz produz decisões lastreadas em sua opinião pessoal com justificativas insatisfatórias e baseadas em interesses diversos ao sistema jurídico, evidenciando uma justiça particular divergente daquela preconizada pelo Estado Democrático de Direito.

Com efeito, como afirma Valter Lobato (2012, p. 440), a desconfiança criada traz uma particularidade destrutiva ao sistema jurídico. E sobre esse aspecto, o ministro Celso de Mello, na Ação Cautelar n. 1.886, afirmou o seguinte:

Esse quadro de divergência decisórias, especialmente porque delineado no âmbito desta Suprema Corte, compromete um valor essencial à estabilidade das relações entre o Poder Público, de um lado, e os contribuintes, de outro, gerando situação incompatível com a exigência de segurança jurídica, que se agrava ainda mais por se instaurar em matéria tributária, em cujo âmbito se põe em evidência as relações sempre tão estruturalmente desiguais entre o Estado e as pessoas em geral. (BRASIL, 2008).

Em suma, verifica-se que nos dias de hoje existem fartas mutações jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal que não respeitam a previsibilidade, a harmonia e a coerência sistêmica. Na verdade, não existe nenhum sistema no mundo que seja perfeito.

Mas, essa reflexão demonstra que há uma grave crise na segurança jurídica do Brasil. E “para que ela seja devidamente tratada, evitando-se a perniciosa esquizofrenia jurisprudencial que se vê atualmente, é essencial que, primeiro, ela seja reconhecida.” (MACÊDO, 2015, p. 1). O caos na segurança jurídica do Brasil existe e cresce a cada decisão do STF que impõe novas “Katchangas” aos contribuintes (“jogadores” do ordenamento).

É necessário, além disso, haver limites (moldura legal) no sistema normativo para que os julgamentos do Supremo Tribunal Federal não sejam proferidos como uma imposição incoerente que vinculará os demais tribunais inferiores. Como foi analisado anteriormente, a imparcialidade dos ministros do STF é essencial para que existam decisões harmonizadas com as normas do Estado Democrático de Direito.

A influência de fatores externos ao âmbito jurídico não pode ser manipulada sob o pretexto de favorecer, por exemplo, os cofres públicos. Isso interfere de sobremaneira na confiabilidade das pessoas nas relações jurídicas existentes na sociedade.

Dessa maneira, diante de todo esse cenário explorado, conclui-se que o contribuinte não pode realizar o seu planejamento tributário esperando que um ministro do STF tenha liberalidade de fluir livremente no campo da subjetividade para decidir se uma determinada norma questionada judicialmente deve seguir o que predispõe a lei ou se, em virtude da economia, de interesses políticos ou de estratégias estatais daquele determinado ano, será decidido de outra e inesperada forma.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os direitos fundamentais estão intrinsecamente ligados à promoção das políticas públicas, que somente podem ser implementadas no Estado Democrático de Direito brasileiro através dos recursos financeiros (oriundos principalmente da arrecadação tributária). Com efeito, o planejamento tributário está cada vez mais presente nos objetivos estatais/privados das pessoas físicas/jurídicas, pois todos têm o direito constitucional de planejar o seu ônus tributário com previsibilidade e licitude sem que isso seja considerado uma forma de gerar ainda mais desconfiança no ordenamento.

Da mesma maneira, sem a estabilidade/coerência sistêmica, como asseverou Hans Kelsen, o ordenamento estaria severamente comprometido. Na concepção positivista kelseniana, a coerência entre as normas e as jurisprudências demonstra ser a chave para a sustentação de um sistema jurídico equilibrado e harmônico como objetiva a Constituição da República de 1988.

Noutra dicção, como defende Misabel Derzi, a interpretação econômica (financista) não pode ser utilizada para justificar o prejuízo dos cofres públicos nem do particulares. Ademais, os conceitos indeterminados ou carentes de detalhamento/explicação não podem possibilitar que o magistrado alcance novas interpretações por meio da analogia e contrarie os preceitos constitucionais.

Com isso, o princípio da segurança jurídica, respaldado pelo princípio da estrita legalidade, traz em seu bojo toda uma esfera de parâmetros que devem ser observados por todos os magistrados, especialmente pelos ministros do STF. Isso deve ser preservado para que haja coerência, harmonia e estabilidade no ordenamento pátrio marcado pelo paradigma da democracia. Porém, a subjetividade do juiz gera decisões que, por vezes, extrapolam a moldura jurídica, fundamentam-se em fatores que vão além das normas e ocasionam, com efeito, mais insegurança.

Logo, a interpretação sistêmica mostrou ser uma peça essencial para as atividades dos juízes. Uma nova forma de interpretar além da estrutura normativa pode ocasionar um novo resultado jurídico não previsto, causando a perda de confiança da sociedade no próprio sistema que a rege. E quando não há confiança nas decisões do sistema jurídico cria-se um autêntico cenário de instabilidade na sociedade.

No direito, tal como visto nos exemplos estudados no trabalho, uma “simples” alteração interpretativa por um ministro do STF pode mudar a aplicação de uma determinada legislação sem que, para isso, haja real mudança na regra positivada. Como no jogo da

“Katchanga”, as cartas permanecem as mesmas, mas os resultados do jogo vão se modificando de acordo com o tempo, a política, a economia, a teologia, a cultura e outros fatores influenciadores.

Assim, a “Teoria da Katchanga” foi destrinchada para demonstrar, por metáfora, como a volatilidade da jurisprudência do STF, somada à utilização de argumentos estranhos ao Direito (para justificar as alterações de posicionamento), afeta a confiabilidade dos cidadãos brasileiros no ordenamento.

A falta de limites e parâmetros soma-se ao livre convencimento do magistrado e ocasiona incoerências, decisões insustentáveis e insegurança para os jogadores da “Katchanga” do Poder Judiciário. Nem mesmo uma expressa disposição constitucional é garantia de que haverá posicionamentos judiciais consolidados. Quase nada mais é garantido na jurisprudência brasileira.

O STF tem demonstrado uma usurpação de sua função constitucional para declarar a “Katchanga” no intuito de finalizar o conflito (por diversas vezes) de forma vitoriosa para o ente arrecadador do tributo. Hoje em dia, o contribuinte instaura um processo judicial para reaver os seus direitos e não sabe se o STF utilizará fundamentos de dentro ou fora do âmbito do Direito para justificar alguma repentina mudança de entendimento sobre determinada norma.

Dessa forma, parafraseando a poesia criada por Robert Frost (“*The road not taken and other poems*”) sobre a estrada menos percorrida, observa-se basicamente a existência de dois caminhos para o futuro da sociedade brasileira no tocante à segurança jurídica do ordenamento: (i) o caminho atual e comumente trilhado que pode levar a futuros destrutivos e conflituosos; ou (ii) uma mudança que crie limitações ao subjetivismo e ao uso de argumentos estranhos ao sistema jurídico nas decisões judiciais.

Se o caminho menos percorrido, mas mais merecedor, for usado, o resultado poderá ser diferente. Embora seja um caminho mais tortuoso, repleto de obstáculos, e, por vezes, mais trabalhoso de ser concretizado, haverá reais chances de que haja efetivamente coerência, harmonia e estabilidade entre a legislação e a jurisprudência. Do contrário, a situação apenas continuará como está atualmente e sem perspectiva de melhorias no que se refere à esse problema da insegurança.

Dito isso, é válido distinguir que o traço metodológico se estruturou no viés jurisprudencial, o raciocínio hipotético-dedutivo e a leitura jurídico-dogmática por se configurar como a exposição dialética entre o ordenamento e o problema localizado da insegurança jurídica.

Entretanto, é válido salientar que não houve adesão completa/total aos posicionamentos explicitados na obra “Teoria Pura do Direito” de Hans Kelsen, mas apenas à sua teoria da moldura normativa, não se adentrando nos demais aspectos do positivismo.

Assevera-se também que as pesquisas realizadas no trabalho foram realizadas de forma imparcial, estudando tanto os casos com posicionamentos “pró-contribuinte” como “pró-fisco”. Entretanto, à título de facilitar a visualização comparativa, optou-se metodologicamente por enfatizar as “Katchangas” judiciais nas situações narradas “pró-fisco” por se caracterizarem como circunstâncias que melhor retratariam o cerne da questão: insegurança jurídica originada/fomentada pelo subjetivismo e pelas decisões com fundamentos estranhos ao âmbito jurídico.

Nesse passo, verificou-se que a subjetividade do magistrado (por vezes materializada pelo uso da flexibilização constitucional dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade) e o sincretismo metodológico (caraterizado pelo uso de elementos externos ao ordenamento, como o impacto econômico da decisão) configuram-se, de fato, como causadores ou elementos de majoração da imprevisibilidade e desconfiança no cenário judicial brasileiro.

A reflexão sobre a atual crise da hermenêutica jurídica demonstra a relevância dessa discussão para a sociedade e a comunidade acadêmica, agregando novas maneiras de visualizar e estudar o problema da insegurança não apenas com a utilização da “Katchanga” como alegoria crítica, mas o próprio aprofundamento do momento da aplicação do Direito na relação entre democracia, segurança jurídica e organização fiscal (para as pessoas físicas/jurídicas e públicas/privadas).

Essa nova maneira proposta de se (re)pensar o planejamento tributário à luz da base principiológica da segurança jurídica e da legalidade utiliza a alegoria da “Katchanga”, bem como a teoria da moldura kelseniana e a abertura semântica de Misabel Derzi para verificar, juntamente com os argumentos legais, doutrinários e jurisprudenciais pertinentes, os impactos da falta de interpretação sistêmica, da subjetividade e do sincretismo metodológico.

Diante da vasta legislação tributária, não se faz necessário apenas a criação de normas hodiernas, mas sim o reestabelecimento da coerência entre o direito positivado e as decisões judiciais. O caminho comumente trilhado não tem se mostrado eficaz. Uma mudança de paradigma em prol da segurança jurídica é urgente e a atribuição de limites para os magistrados pode-se apresentar como importante ferramenta para tanto.

Por isso, não basta que a Constituição da República de 1988 meramente preveja ditames essenciais como o princípio da segurança jurídica. O STF deve possuir diretrizes mais

claras para modificar suas orientações jurisprudenciais de forma a não aplicar a “Teoria da Katchanga”. Tais balizas configuram-se como referências que deveriam estar manifestas em todas as deliberações judiciais do país, mas que nitidamente não puderam ser observadas nos casos supracitados.

A esse propósito, é de suma importância a conexão da teoria à prática em que as decisões do STF de fato: respeitem a harmonia entre os posicionamentos jurisprudenciais vigentes; modulem os efeitos quando houver real necessidade de mudança; revisem sentenças judiciais baseadas no subjetivismo do juiz e no sincretismo metodológico (deliberações que usam fundamentos estranhos ao sistema jurídico); e não permaneçam, por fim, aplicando a “Teoria da Katchanga” e gerando no sistema jurídico pátrio atual julgamentos ainda mais voláteis, superficiais, deficientes e contraditórios.

Isto posto, talvez seja difícil esmiuçar detalhadamente no estudo como tais limitações ao subjetivismo e ao sincretismo metodológico devem ser implementados nas decisões judiciais. Entretanto, continuar com a insegurança hoje existente sem qualquer margem limítrofe pode perpetuar que fundamentos políticos, econômicos, teológicos, geográficos ou culturais continuem sendo utilizados incoerentemente como fundamentos das sentenças processuais que norteiam a vida da sociedade brasileira.

De tal modo, somente com a delimitação do subjetivismo dos magistrados e do sincretismo metodológico na moldura do ordenamento jurídico é que o cidadão brasileiro poderá se utilizar de todos os meios legais permitidos para promover planejamentos tributários lícitos com tranquilidade ou mover a máquina judiciária sem se aventurar em uma seara de insegurança, cujas vontades aleatórias dos ministros do Supremo Tribunal Federal (“Katchanga Real”) ainda são determinantes para que um ato possa ou não ser considerado como válido.

REFERÊNCIAS

- ADLER, Mortimer I.; DOREN, Van. **Como ler um livro**. Rio de Janeiro: Guanabara, 1990.
- ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Landy Ed., 2005.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Virgílio Afonso da Silva (Trad.). São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALEXY, Robert. A tese do caso especial. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno (Trad.). *In*: ALEXY, Robert; TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes (Org.). **Teoria Discursiva do Direito**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2015.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARAÚJO, Thiago Cardoso. **Análise Econômica do Direito no Brasil**: uma leitura à luz da Teoria dos Sistemas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista trimestral de direito público**. v. 24, 1999.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012b.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012a.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**. 11. ed. rev. São Paulo: Melhoramentos, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARCELOS, Renato de Abreu. **Linguagem, discurso e deliberação**: a democratização da discricionariedade administrativa no paradigma do estado democrático de direito. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014. 285 f.
- BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário Sancionador e as Sanções Políticoadministrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 222, 2014.
- BENJAMIN, Cássio Corrêa; SOUZA, Eron Geraldo. O problema da interpretação em Kelsen. **Revista da Faculdade de Direito da UFG**. v. 34, n. 01, 2010.
- BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BERNAL, José Manuel M. **El abuso del derecho**. Madrid: Montecorvo, 1982.

BERNARDES, Flávio Couto; GONTIJO, Pedro Augusto Costa. A eficácia vinculante dos precedentes sobre o processo administrativo tributário. *In: RIBEIRO, Rodrigo Araújo (Org.). Advocacia Pública em Juízo*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

BERNARDES, Flávio Couto; MIRANDA, Victor Pimenta de. Jurisprudência Constitucional da Katchanga. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 21, n. 42, p. 77-94, 2018. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/18578/15002>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira. O Sistema Tributário Nacional e a Lei n. 13.655/2018: a contradição entre a exigência de segurança jurídica e a introdução do consequencialismo econômico na aplicação do Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito (UFPR)**. v. 64, p. 193-212, 2020.

BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte, Educação e Cultura, 2008.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006. 463 f.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2008.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti (Trad.). 3. ed. São Paulo: Edipro – Edições Profissionais Ltda., 2005.

BRASIL. (Constituição [1988]). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei n. 05, de 13 de novembro de 1937**. Estabelece medidas contra os devedores à Fazenda Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [1937]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-5-13-novembro-1937-354232-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=Estabelece%20medidas%20contra%20os%20devedores%20%C3%A0%20Fazenda%20Nacional>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei n. 1.569, de 08 de agosto de 1977**. Modifica o artigo 11 do Decreto-lei n. 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei n. 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei n. 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, [2014]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1569.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Estatísticas do Supremo Tribunal Federal – STF**. Decisões colegiadas – Plenário. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/estatistica/>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Informativo do Supremo Tribunal Federal**. Informativo do STF: 16 a 20 de novembro de 2020. Supremo Tribunal Federal. Brasília: STF, Secretaria de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação, 2020. Edição especial n. 1000. [2020]. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/informativoSTF/anexo/INFORMATIVO_STF_PDF/Informativo_1000.pdf. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 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, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 9.882, de 03 de dezembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm#:~:text=LEI%20No%209.882%2C%20DE%203%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,Art. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018**. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm#art1. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar n. 1.886. Relator: Min. Celso de Mello – Segunda Turma, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 07 nov. 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1886&classe=AC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=QO>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.454-4/DF. Relator: Min. Ellen Gracie – Tribunal Pleno, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 03 mar. 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474604>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.717/DF. Relator: Min. Sydney Sanches – Tribunal Pleno, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 07 nov. 2002. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1689518>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.730/RN. Relator: Min. Moreira Alves – Tribunal Pleno, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 05 fev. 2003. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1689518>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.106/MG. Relator: Min. Luiz Fux – Tribunal Pleno, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 abr. 2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2192346>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.522/RS. Relator: Min. Marco Aurélio – Tribunal Pleno, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 24 nov. 2005. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2303757>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.889/DF. Relator: Min. Gilmar Mendes – Tribunal Pleno, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 06 jun. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5346547>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 193.924/DF. Relator: Min. Néri da Silveira – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 11 out. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1621433>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 350.446/PR. Relator: Min. Nelson Jobim – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 dez. 2002. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2040293>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 363.852/MG. Relator: Min. Marco Aurélio – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 03 fev. 2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2071943>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 370.682/SC. Relator: Min. Ilmar Galvão – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 jun. 2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2082739>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 377.457/PR. Relator: Min. Gilmar Mendes – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 17 ago. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2102312>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 381.964/MG. Relator: Min. Gilmar Mendes – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 20 jun. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2107686>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 398.365/RS. Relator: Min. Gilmar Mendes – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 22 set. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307767015&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.943/RS. Relator: Min. Cármen Lúcia – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 abr. 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=551049>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 573.540/MG. Relator: Min. Gilmar Mendes – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 11.06.2008.

Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2582084>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 590.809/RS. Relator: Min. Marco Aurélio – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 24 nov. 2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=282111123&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 592.891/SP. Relator: Min. Rosa Weber – Tribunal Pleno, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 12 mar. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341201046&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRÊTAS, Ronaldo C. Dias. **Processo constitucional e Estado Democrático de Direito**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, 196 p.

CACHICHI, Rogério Cangussu Dantas. A distinção entre princípios e regras como espécies de normas na obra teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. **Revista do Direito Público**. v. 4, n. 2, p. 1-11, 2009.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação**: uma contribuição ao estudo do direito. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CAMPOS, Francisco Luiz da Silva. **Direito Constitucional**. v. 1. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1956.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Cristiano; ROSA, Octavio Giacobbo da. A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade tributária e o risco moral. **Revista dos Tribunais**. v. 980, p. 69-78. Jun. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Enunciados, normas e valores jurídicos tributários. **Revista de direito tributário**. São Paulo, n. 69, 1996.

CARVALHO, Raquel Melo Urbano de Carvalho. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. Salvador: Editora Jus Podivm. 2009.

CASTRO, Antônio Carlos Lúcio Macedo de. **Ideologia econômica e direito**: uma análise da legitimidade das decisões judiciais a partir da Constituição Econômica. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015. 154 f

CASTRO, Antônio Carlos Lúcio Macedo de. Segurança jurídica em matéria tributária: breve análise do conceito de entidade de assistência social para fins de obtenção de imunidade. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. v. 3, n. 1, 2016, p. 107-127.

CHALMERS, A. F. **O que é ciência, afinal?** Raul Fiker (Trad.). São Paulo: Brasiliense, 1993.

CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves; NASCIMENTO, Samuel Pontes do. A Constituição Econômica entre a Efetivação e os Bloqueios Institucionais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. n. 71, jul/dez 2017, p. 677-700. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1886/1788>. Acesso em: 08 fev. 2021.

CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves; NASCIMENTO, Samuel Pontes do. Constituição Econômica e Democracia Econômica: entre variedade de capitalismo e pluralismo produtivo. *In*: CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves; NASCIMENTO, Samuel Pontes do. **Constituição Econômica Bloqueada: impasses e alternativas**. Teresina: EDUFPI, 2020. Disponível em: <https://fbde.webnode.com.br/news/livro-constituicao-economica-bloqueada-impasses-e-alternativas-autores-giovani-clark-leonardo-alves-correa-samuel-pontes-do-nascimento/>. Acesso em: 08 fev. 2021.

CLARK, Giovani. COSTA, Gustavo Vidigal. O Desplanejamento Estatal: o exemplo da Copa do Mundo de 2014 no Brasil. **XXI Encontro Nacional do Conpedi em Uberlândia**. Direito e Administração Pública. 2012. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d1c38a09acc34845>. Acesso em: 08 fev. 2021.

CLARK, Giovani. **O município em face do direito econômico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Valor contábil dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica entregues a acionista a título de devolução de sua participação no capital social. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 92, p. 101-132, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. *In*: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, v. 2, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único do CTN)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; VALTER, Lobato. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar nº 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais. As leis interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 117, jun. 2005.

CÓSSIO, Carlos. La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá Editora, 1999.

COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**. v. 27. n. 57. Porto Alegre, 2003.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; DUARTE, Bernardo Augusto Ferreira. **Além do positivismo jurídico**. Belo Horizonte: Arraes, 2013.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica Jurídica e(m) debate: o constitucionalismo brasileiro entre o discurso e a ontologia existencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Jurisdição constitucional democrática: atualizada pela Emenda Constitucional n. 45/2004 e pelas leis n. 11.417/2006 e 12.063/2009**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Prefácio. *In*: CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. **Segurança jurídica e crise no direito**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 4. ed. São Paulo: LTr, 2005, 1471 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A unidade do injusto no direito tributário e no direito penal. *In*: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário atual: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Dos princípios gerais do Direito Tributário. **Tratado del derecho tributário**. Lima, 2003.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de caso). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 289-326.

DI LAMPEDUSA, Giuseppe Tomasi. **O Leopardo**. Maurício Santana Dias (Trad.). 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2017, p. 31.

DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo jurídico**: teoria da validade e da interpretação do direito. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

DINIZ, Marcelo; RYPL, Victoria. Julgamentos virtuais impuseram derrotas ao contribuinte em 2020. **Revista Consultor Jurídico**. 07 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-07/direito-tributario-julgamentos-virtuais-ano-2020>. Acesso em: 08 fev. 2021.

DWORKIN, Ronald; RIOS, Gildo. **O império do direito**. Martins Fontes, 1999.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de Direito Administrativo Positivo**. 8. ed. rev. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

FARIA, Edimur Ferreira de; GOMES, Ana Maria Isar dos Santos. Discricionariedade em política urbana: o caso do viaduto estaiado de Curitiba. **Revista Direito da Cidade**. v. 11, n. 4, 2019.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, complexidade e análise econômica do direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**. v. 11, n. 1, p. 49-70, 2016. Disponível em: <http://bit.ly/352YeVi>. Acesso em: 08 fev. 2021.

FOUCAULT, Michael. **Em defesa da sociedade**. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2002.

FREITAS, Juarez. O intérprete e o poder de dar vida à constituição. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, v. 34, 2000.

FUMERTON, Richard. **Epistemologia**. Sofia Inês Albonoz Stein e Ramon Felipe Wagner (Trad.). Petrópolis: Vozes, 2014.

FROST, Robert. **The road not taken and other poems**. New York: Penguin. 2015.

GALUPPO, Marcelo Campos. **Da ideia à tese**: monografias e teses jurídicas. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

GANDARA, Leonardo André. **Sanções políticas e o direito tributário**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

GARCÍA LINERA, Álvaro. **A potência plebeia**: ação coletiva e identidades indígenas, operárias e populares na Bolívia. São Paulo: Boitempo, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de; CIRILO, Simone Bento. A exigência de um padrão mínimo de combate ao abuso dos tratados tributários (ação 6 do Projeto BEPS) e a política fiscal internacional do Brasil. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. v. 15, p. 1-43, 2020.

GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário. *In*: ROCHA, Sérgio André (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

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

GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? *In*: ROCHA, Sérgio André; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: D'Plácido, cap. 6, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio & GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro – estudo de casos. *In*: YAMASHITA, Douglas. **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: LEX, 2007.

GONÇALVES, Jair. **Herança jurídica de Hans Kelsen**. Campo Grande: UCDB, 2001, 184 p.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica constitucional de 1988 (interpretação e crítica)**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

GRAU, Eros Roberto. Os conceitos jurídicos e a doutrina real do direito. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**. v. 77, 1982.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). **Tributação das empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, 528 p.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, 260 p.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; LARA, Mariana Alves; COSTA, Mila Batista Leite Corrêa da. Pesquisa quantitativa na produção de conhecimento jurídico. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, n. 60, 2012.

HACHEM, Daniel Wunder. A dupla noção jurídica de interesse público em direito administrativo. *In*: **Revista de Direito Administrativo & Constitucional – A&C**. n. 44. 2011a.

HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público**. Belo Horizonte: Fórum, 2011b.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Ribeiro Mendes (Trad.). Lisboa: Fundação Colouste Gulbenkian, 1986.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, 346 p.

KELSEN, Hans. **A justiça e o direito natural**. João Baptista Machado (Trad.). Coimbra: Armênio Amado, 1963.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. José Florentino Duarte (Trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Luís Carlos Borges (Trad.). 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. João Baptista Machado (Trad.). São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. José Lamego (Trad.). 3. ed. Lisboa: Fundação Clouste Gulbenkian, 1997.

LEÃO, Martha Toribio. O princípio da proteção da confiança e o poder revogatório da Administração Pública. **Repositório Digital**. 2009. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/31310/000782981.pdf?sequence=1>. Acesso em: 08 fev. 2021.

LELIS, Davi Augusto Santana de. **Ensaio sobre a atuação estatal: a possibilidade da alteridade e análise do PRONAF como política pública da ética primeira**. 2018. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. 302 f.

LELIS, Davi Augusto Santana de; FARIA, Edimur Ferreira de. Controle do estado pela sociedade civil. *In*: FARIA, Edimur Ferreira de (Coord.). **Controle da Administração Pública Direta e Indireta e das Concessões: autocontrole, controle parlamentar, com o auxílio do Tribunal de Contas, controle pelo Judiciário e controle social**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 143-165.

LOBATO, Valter de Souza. Estado democrático de direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Lucia Massara e Carlos Alberto Rohrmann (Coord.). v. 25, 2012.

LUHMANN, Niklas. The autopoiesis of Social Systems. *In*: GEYER, F.; ZOUWEN (Org.). **Sociocybernetic paradoxes**. London, 1986.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Saulo Krieger e Alexandre Agnolon (Trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LUQUE, Carlos Antonio. Em busca da solução de conflitos: lógica econômica x direito. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019.

MADALENA, Luis Henrique. **Discricionariedade Administrativa e Hermenêutica**. Salvador: JusPodivm, 2016.

MACÊDO, Lucas Buriel. Os precedentes judiciais, a criatividade não reconhecida e a esquizofrenia jurisprudencial. **Revista Justificando**. 24 de abril de 2015. Disponível em: <http://justificando.cartacapital.com.br/2015/04/24/os-precedentes-judiciais-a-criatividade-nao-reconhecida-e-a-esquizofrenia-jurisprudencial/>. Acesso em: 08 fev. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **O poder municipal: paradigmas para o Estado constitucional brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Procedimento administrativo. **Revista de direito tributário**. São Paulo, 1999b.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo administrativo tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 1999a.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MAUS, Ingeborg. Judiciário como superego da sociedade: o papel da atividade jurisprudencial na “sociedade órfã”. **Novos estudos CEBRAP**, v. 58, 2000.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do fato jurídico (plano de existência)**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MINAS GERAIS. **Lei Complementar n. 64, de 25 de março de 2002**. Institui o Regime Próprio de Previdência e Assistência Social dos servidores públicos do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Belo Horizonte: ALMG, [2020]. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LCP&num=64&ano=2002>. Acesso em: 08 fev. 2021.

MORAIS, Clarice Paiva; FARIA, Edimur Ferreira de. Análise das teorias norte-americanas de interpretação constitucional a partir da arguição de descumprimento de preceito fundamental

n. 54 como espécie de mutação constitucional relevante no Brasil. **Revista de Estudos Jurídicos UNA**. v. 5, n. 1, 2019.

MORAIS, Fausto. **Hermenêutica e pretensão de correção**: uma revisão crítica da aplicação do princípio da proporcionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. 2013. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Vale do Sino, Rio Grande do Sul, 2013. 346 f.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, 2003.

MORIN, Edgar. **La mente bien ordenada**: repensar la reforma, reformar el pensamiento. Barcelona: Seix Barral, 2001.

NOBLES, Richard; SCHIFF, David. **A Sociology of Jurisprudence**. Oxford: Hart Publishing, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva: 1993.

NUNES, António José Avelãs. As duas últimas máscaras do Estado capitalista. **Pensar-Revista de Ciências Jurídicas**. v. 16, n. 2, 2012.

OLIVEIRA, Júlio Aguiar de. **Os fundamentos da democracia**: análise crítica da justificação funcional da democracia por Hans Kelsen. *Revista Videtur*, n. 27, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Dialética, 2002.

OSÓRIO, Fábio Medina. Supremacia do interesse público sobre o privado. **Revista de Direito Administrativo**. v. 220, 2000.

OTERO, Paulo. **Manual de direito administrativo**. v. 1. Coimbra: Almedina, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, 1432 p.

PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa**: dos conceitos jurídicos indeterminados às políticas públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

POPPER, Karl Raimund Sir. **A lógica da pesquisa científica**. Leônidas Hegenberg, Octanny Silveira da Mota (Trad.). 2. ed. São Paulo: Cultrix, 2013.

POSNER, Richard. **Law, Pragmatism and Democracy**. Cambridge: Harvard University Press, 2003.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva 1986.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Federal Regional da Quarta Região. Agravo de Instrumento n. 2004.04.01.044424-0/RS. Relator: Des. Federal Dirceu de Almeida Soares – Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, 26 jan, 2005. Disponível em:

http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=409469&hash=c03645b3539f8511daã274bb31e1163164. Acesso em: 08 fev. 2021.

ROCHA, Sergio André. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo: instrumentos de desconstitucionalização do Direito Tributário. *In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 187-194.

SARAPU, Thaís Macedo Martins. **Aplicação subsidiária das reformas da execução civil à execução trabalhista e efetividade da tutela jurisdicional**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009. 214 p.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Renovar a teoria crítica e reinventar a emancipação social**. Molar Benedito (Trad.). São Paulo: Boitempo, 2007, p. 23.

SHECAIRA, Fábio P; STRUCHINER, Noel. **Teoria da argumentação jurídica**. Rio de Janeiro: Contraponto, 2016.

SCHREIBER, Anderson. **A proibição de comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. **Revista de Direito Administrativo**. v. 248, 2008.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Legislação Tributária. **Revista Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais**, v. 49, 2006.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. São Paulo: LTR, 2017.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financieiras S.A., 1960.

STRECK, Lênio Luiz. A Katchanga e o bullying interpretativo no Brasil. **Revista Consultor Jurídico**. 28 de junho de 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-jun-28/senso-incomum-katchanga-bullying-interpretativo-brasil>. Acesso em: 08 fev. 2021.

STRECK, Lênio Luiz; LIMA, Martônio; OLIVEIRA, Marcelo Andrade. A nova perspectiva do Supremo Tribunal Federal sobre o controle difuso: mutação constitucional e limites da legitimidade da jurisdição constitucional. **Revista do Programa de Mestrado em Ciência Jurídica da Fundinopi**. Paraná: UENP, 2018, p. 45-68.

STRECK, Lênio Luiz. **O que é isto – decido conforme minha consciência?** 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. O papel da jurisprudência no novo Código de Processo Civil. *In: GAIO JÚNIOR, Antônio Pereira; CÂMARA, Alexandre Freitas (Coord.). Código*

de Processo Civil: novas reflexões e perspectivas – atualizado com a Lei n. 13.256, de 04 de fevereiro de 2016. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, 248 p.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. **Revista dos Tribunais**. 2. ed. São Paulo, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Princípios e Limites de Tributação**. Roberto Caetano Ferraz (Coordenador). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Limitações constitucionais ao poder de tributar. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Construindo o direito tributário na constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TRIVISSONO, Alexandre Travessoni Gomes. O problema do conhecimento prático na Teoria Discursiva do Direito de Alexy. *In*: TRIVISSONO; TUFFI SALIBA; SETTE LOPES (Org.). **Princípios formais e outros aspectos da Teoria Discursiva do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

VIARO, Felipe Albertini Nani. Consequencialismo e Decisão Judicial. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 1978.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, 175 p.

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário. **Revista da AJUFERGS**. n. 03. Rio Grande do Sul, AJUFERGS, 2007.

ZABALA, Filipe Jaeger; SILVEIRA, Fabiano Feijó. Jurimetria: estatística aplicada ao direito. *Revista Direito e Liberdade*, v. 16, n. 1, p. 87-103, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e planejamento tributário. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Tributação empresarial**. São Paulo: FGV e Saraiva, 2009.