

Retrospectiva 2016: Testando as garantias tributárias ao limite



Antes de tudo, o humano. Para além de qualquer discussão sobre os

conteúdos jurídicos ou dos destinos da tributação ao longo de 2016, a comunidade dos tributaristas sofreu perdas irreparáveis. Foram somar-se aos grandes ícones do nosso passado três notáveis juristas: Alberto Xavier^[1] (9/9, aos 74 anos), Alcides Jorge Costa^[2] (7/7, 91 anos) e Victor Uckmar^[3] (6/12, com 91 anos). O Direito é uma arte humana, a arte do justo e da equidade, nos dizeres de Celsus (jurisconsulto romano), e tem por objeto a justiça e a prudência, na ciência de Tomás de Aquino. Por isso, viver, aprender, praticar e ensinar o Direito requer paixão de amor à arte e firme convicção na justiça (*to dikaion* aristotélico). Eis aí a marca indelével que une estes mestres: trabalho e dedicação permanente ao direito tributário. Victor Uckmar, jurista italiano, manteve forte relação com a doutrina brasileira e presença marcante na América Latina. Alberto Xavier, jurista português, decidiu viver no Brasil e aqui produziu obras de extrema profundidade. A Geraldo Ataliba deve-se esta integração de saberes. Alcides Jorge Costa foi professor titular da Faculdade de Direito da USP e brilhante advogado. Nosso elevado reconhecimento ao quanto produziram e significaram para os avanços do nosso modelo de sistema tributário.

Fazer uma retrospectiva do Direito Tributário, como solicitado por esta ConJur, significa um exame sobre a experiência da sociedade civil na relação com a cobrança de tributos, segundo os parâmetros constitucionais das limitações ao poder de tributar.

Dentre as efemérides de 2016, o mundo tributário celebrou os 50 anos de vigência do Código Tributário Nacional, o nosso velho e sempre atual CTN. Diversos congressos e eventos, muitos patrocinados pelas seccionais da OAB, pelo STJ ou entidades da área (IBET, ABRADT, dentre outras), lembraram e refletiram sua evolução e importância. Por mais críticas que possam ser feitas a específicos artigos, a verdade que se impõe é sua excelência redacional e uniformidade das relações tributárias, como “norma geral” que se atualiza e mantém perenidade inigualável.^[4]

A experiência do CTN começa com a Emenda Constitucional 18/1965, à luz da Constituição de 1946, passa pela Constituição de 1967, pela Emenda 1/1969, atravessa toda a Constituição de 1988, e suas 95 emendas,^[5] sem nenhuma declaração de inconstitucionalidade. Uma obra que certamente ainda durará por muito tempo, fruto dos labores de notáveis, como Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva, Sebastião Santana e Silva e Mario Henrique Simonsen. Tudo a evidenciar o quanto pode ser valiosa a aproximação entre direito e economia.

Se fizermos um balanço da dinâmica das instituições e das ideias que orientaram o direito tributário

neste ano, um dos fortes recados de 2016 é que (a) o sistema de garantias constitucionais tributárias tem sido testado nos seus limites; e (b) a jurisprudência dos tribunais superiores assumiu protagonismo superlativo, mormente com a chegada do novo CPC. Cada vez mais, a Jurisprudência assume contornos de verdadeira fonte formal do direito tributário, com ousadia para chegar até mesmo onde o legislador preferiu não chegar, pelo ativismo judicial. Afirma-se, agora, ao mesmo tempo, como (i) fonte autônoma do direito positivo e como (ii) fonte de construção da ciência do direito.

Este aumento progressivo de relevância da jurisprudência deve ser acompanhado por instrumentos de transparência e de acessibilidade permitam à sociedade conhecer e se aproximar mais e mais do Poder Judiciário. O *Anuário da Justiça*, da **ConJur**, ao comemorar 10 anos, em 2016, é uma evidência da sua utilidade social.^[6] Mas não só.

A Ciência do Direito tributário precisará recompor seus conteúdos mediante métodos determinantes de segurança jurídica e de rigor metodológico, sob pena de perda de consistência e gradativa redução de coerência. Se assim não proceder, poderá ser substituída pela *jurisprudência* até mesmo como *fonte criativa do pensamento jurídico nacional*, caso não se renove nos seus fundamentos. A *Ciência do Direito* não pode renunciar ao seu papel crítico e construtivo das estruturas dogmáticas e da afirmação dos direitos e liberdades fundamentais. Entretanto, a perda de valor da crítica, haja vista a babel de modelos ou de sincretismos metodológicos, e sua adesão a simples cancelamento de posições judiciais, como temos visto, empobrece a função da doutrina, como “sistema externo” do direito positivo (“sistema interno”), e, com isso, corre o risco de passar de protagonista a meio secundário do Direito.

O direito tributário deve orientar-se à *praticabilidade* e à *segurança jurídica*,^[7] mediante permanente observância dos princípios da certeza, da transparência, da confiabilidade, da simplicidade e da previsibilidade na criação de leis e na relação tributária.^[8] Estes vetores axiológicos talvez sejam as melhores sínteses daquilo que esperam os “pagadores de impostos” (*taxpayers*) ao longo deste e dos próximos anos. Não há, na experiência constitucional das 40 maiores democracias, nenhuma Constituição tão analítica e sistematizada em matéria tributária como a brasileira.^[9] Passados 28 anos da sua vigência, porém, a sensação de insegurança jurídica em matéria tributária só tem aumentado.

O novo Código de Processo Civil (novo CPC) trouxe, em 2016, uma contribuição fundamental para o direito processual tributário, em especial, os meios de controle com eficácia “erga omnes” em favor da segurança jurídica. Dentre outros, talvez o principal se encontre no art. 976, o *incidente de resolução de demandas repetitivas*, que se aplica quando houver, “simultaneamente: I – efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito; II – risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.” Mas não só. Prescreve o novo Código o postulado fundamental do *sistema de precedentes*, no artigo 926, segundo o qual: “os tribunais devem *uniformizar* sua jurisprudência e *mantê-la estável, íntegra e coerente*”.

Em matéria tributária, são valores essenciais: uniformização, estabilidade, integridade e coerência da Jurisprudência.^[10] Com isso, pode-se evitar momentos de “escolhas trágicas”, como o que se viu com a supressão de toda a Jurisprudência consolidada e sumulada no STJ, quando o Supremo, por 7 votos a 2 (13/10), na repercussão geral (RE 912.888), afirmou a tese de que o ICMS incide sobre a tarifa básica de telefonia mensal cobrada pelas concessionárias de telecomunicações independente da franquia de minutos conferida ao usuário. Um momento de grave afetação à segurança jurídica. Resta indagar aonde ficaram aqueles valores acima mencionados.

A doutrina também precisa exercer apurado exame crítico da pauta do STF, cuja gestão e escolha de julgamentos reserva-se a um poder de império quase absoluto do Presidente. No momento, a pauta do STF deveria refletir os temas que se prestam à recuperação da crise fiscal do Estado, o que implica igualmente libertar contribuintes de contingências de balanço ou de pesadíssimos depósitos judiciais vinculados às causas que esperam soluções. É preciso ter a dimensão do quanto a demora da decisão pode ser trágica para as finanças públicas ou para a economia privada.

São vários os exemplos. Até hoje o julgamento da “guerra fiscal” do ICMS encontra-se à espera de solução definitiva. A modulação de efeitos da ADI sobre precatórios tampouco chega a alguma conclusão definitiva. O julgamento do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins segue inconcluso. E todos os intermináveis pedidos de “vista” que se acumulam, sem prazo para devolução, o que é inaceitável sob qualquer argumento.

Esta crítica, contudo, não embota o reconhecimento de que o Supremo avançou fortemente nas questões de natureza tributária. Vejamos aqui alguns dos seus julgados.

Na ADI 1.055, o STF decidiu que a prisão do *depositário infiel de débitos tributários*, da Lei 8.866, de 11 de abril de 1994 (Conversão da Medida Provisória 449, de 1994), é inconstitucional,^[11] por ser desproporcional e contrariar o Pacto de San José da Costa Rica, que veda a prisão civil por dívida. Aguardava-se sua solução desde os debates da Súmula Vinculante 25 (“É ilícita a prisão do depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito”), quando então viu-se rejeitada.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2545-7 (art. 12 e 19 da Lei 10.260/2001, sobre o Fies), o STF formou o entendimento de que a “isenção” do artigo 195, § 7º, da CF é equivalente de “imunidade”, e de que o referido artigo abrange como “entidades beneficentes” aquelas de educação e saúde. E no RE 566.622, de relatoria do Ministro Marco Aurelio, foi reconhecida a declaração de inconstitucionalidade do uso de lei ordinária para regulamentar matéria de “imunidade”.^[12]

Na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental — ADPF 190, cujo julgamento concluiu-se em 29/09, o STF chegou à seguinte interpretação: “É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo artigo 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.”^[13] Esta foi a tese jurídica lançada como precedente e, por conseguinte, resta afetada por inconstitucionalidade qualquer redução da alíquota mínima, de 2% do ISS.

O Pleno entendeu, no RE 651.703 (relator ministro Luiz Fux), que o ISS incide sobre as atividades dos planos de saúde e de seguro saúde (29/9), também com repercussão geral, e fixou a seguinte tese: “As operadoras de planos de saúde e de seguro saúde realizam prestação de serviço sujeito ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal”.

Na ADI 4.825, sobre dispositivos da Lei Federal 12.687/2012, que previa a gratuidade da primeira emissão da Carteira de Identidade, alegava-se que o serviço de expedição do documento de identidade é custeado por meio de taxa, justificada pela competência legislativa reservada aos Estados. No julgamento realizado em dezembro deste ano, por maioria, a ADI foi considerada improcedente.

O Plenário do STF decidiu a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 25, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, para admitir que houve “omissão” do Congresso Nacional para aprovar lei complementar (art. 91 dos ADCT), sobre o dever de repassar aos Estados a *compensação pela imunidade de ICMS a produtos destinados a exportação*.^[14] Trata-se de assunto que, diante do largo tempo de espera, corresponde mais a uma espécie de “indenização”, do que a soluções daquilo que seria uma repercussão da Lei Complementar 87/1996 e da Emenda Constitucional nº 42/2003. Agora, o Congresso terá até o final de 2017 para editar a “lei complementar”.

De máxima importância, e o citamos com destaque, o STF deu uma guinada expressiva na proteção dos direitos das limitações ao poder de tributar no julgamento do Recurso Extraordinário 593.849, de Relatoria do Ministro Edson Fachin, e julgou improcedentes as ADI 2.777 e 2.675 para concluir pela constitucionalidade do ressarcimento do ICMS na substituição tributária, quando a venda da mercadoria, no fato gerador presumido (art. 150, § 7º da CF), realiza-se com valor inferior àquela base de cálculo *presumida* do imposto. O Pleno definiu a seguinte tese da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Ato contínuo, o STF modulou os efeitos da decisão, para que o precedente veja-se aplicado aos fatos imediatos à proclamação do resultado de julgamento, assim como aos processos já em trâmite, inclusive aos com recursos sobrestados.^[15] Logo, não cabe buscar valores indevidamente nos anos anteriores, somente admitida a devolução nas causas já ajuizadas. Verdade que não se empana, a *substituição tributária* trouxe uma devastação na indústria e comércio brasileiros. Seu emprego abusivo e de excessos arbitrários merecia atitude responsável e firme do Supremo. Mesmo que não se possa pleitear a devolução do passado, a mudança é de enorme importância. A constitucionalidade foi recomposta.

Por fim, vale insistir que a gestão e cobrança da “dívida ativa” precisa ser prioridade em todos os níveis das unidades federativas. A falência do modelo de contencioso tributário é uma realidade e 2016 trouxe à tona sua urgência. Segundo a LDO de 2017, por exemplo, o estoque da dívida ativa cresceu 14% em termos nominais e seu estoque em 2015 é de 1,6 trilhão (afora quase 600 bilhões de reais em cobrança administrativa). Não há paralelo no mundo de dívida ativa tão elevada. E vale observar que, na atividade de execução fiscal, foram recuperados R\$ 28,6 bilhões, apenas.

A revogação e substituição da Lei 6.830/80 faz-se inadiável, bem como a redução e racionalização dos procedimentos do processo administrativo fiscal. Enquanto não se resolve com uma legislação mais adequada, porém, são feitos os “remendos” ou adotadas medidas de alta coercibilidade ou de quebra de



isonomia, de duvidosa compatibilidade com direitos e liberdades fundamentais, como o protesto de CDA, [16] securitização de dívidas, novo REFIS [17] (esta “erva daninha” que se reproduz de tempos em tempos) e outros, sem cautelas de melhor sistematização.

Ao meu ver, a reforma do contencioso tributário ora em vigor será a maior revolução do nosso sistema tributário. É imperioso agilizar as dívidas tributárias, mas com segurança jurídica e cautelas, para evitar prejuízos ao Estado ou aos contribuintes. No *processo administrativo*, a impugnação para as delegacias regionais de julgamento (DRJ) poderia ser modificada, para ser admitida a ampla defesa, transparência e sustentação oral, com o dever de participação de ofício da PFN.

O recurso poderia ser feito nesta mesma instância regional para colegiados maiores, observada a uniformização definida por outro colegiado superior. Isso poderia ser conseguido com substitutivo do Carf, na forma de *conselho administrativo de uniformização das decisões tributárias*, como órgão recursal para matérias de direito. Ademais, em qualquer etapa do processo administrativo ou judicial, o contribuinte ou a Fazenda poderia ter poderes para pleitear *conciliação*, segundo os critérios estabelecidos em lei. No *processo judicial*, urge eliminar a multiplicidade de contenciosos a partir de único litígio.

Assim, cumpre avaliar a possibilidade de separar varas especializadas a cobrança do crédito tributário e constituir um único processo tributário. E dado que isso promoverá forte redução de procedimentos e tempo, seria válido adotar a *suspensão da exigibilidade do crédito tributário* até decisão final do TRF. Após esta etapa, então caberia empregar a *penhora administrativa* (se houver recursos para STF ou para o STJ) ou promover a imediata *execução administrativa*, segundo os critérios definidos unicamente por via judicial. Com isso, protege-se o direito do inciso LIV, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Pode ser um sonho, mas fica aqui o desejo de que 2017 traga mudanças efetivas ao modelo atual de contencioso tributário.

[1] <http://www.conjur.com.br/2016-set-10/tributarista-alberto-xavier-morre-rio-janeiro>

[2] <http://www.conjur.com.br/2016-jul-08/tributarista-alcides-jorge-costa-morre-aos-91-anos-sao-paulo>

[3] http://www.corriere.it/economia/16_dicembre_06/titolo-1e16ee46-bba7-11e6-a857-3c2e3af6f0b6.shtml

[4] <http://www.conjur.com.br/2016-out-26/consultor-tributario-codigo-tributario-nacional-completa-50-anos-idade>;

<http://www.conjur.com.br/2016-jul-06/consultor-tributario-chegou-hora-elaborar-codigo-tributario-nacional>

<http://www.conjur.com.br/2015-abr-29/consultor-tributario-modelo-codigo-tributario-ciat-estimular-reforma-ctn>

[5] https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm#art1

[6] <http://www.conjur.com.br/2016-abr-27/magna-carta-homenageada-lancamento-anuario-justica>

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

[8] <http://www.conjur.com.br/2016-mar-13/estado-economia-economicidade-eficiencia-sistema-tributario>

[9] Cf. Torres, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma*



e substância. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

[10] <http://www.conjur.com.br/2016-mar-22/ministro-luiz-fux-cpc-seguranca-juridica-normativa>

[11] <http://www.conjur.com.br/2016-dez-16/ninguem-presos-dever-impostos-decide-supremo>

[12] <http://www.conjur.com.br/2016-mai-20/adi-traz-pauta-stf-imunidade-instituicao-ensino-superior> – <http://jota.info/tributario/supremo-se-divide-sobre-requisitos-para-concessao-de-imunidade-entidades-beneficentes-19102016>

[13] <http://www.conjur.com.br/2016-dez-12/julgamento-adpf-190-afetar-leis-outros-municipios>

[14] <http://www.conjur.com.br/2016-dez-13/congresso-foi-omisso-nao-editar-lei-compensacao-icms>

– <http://www.conjur.com.br/2016-nov-30/leia-voto-gilmar-mendes-renuncia-icms-exportados> –

<http://www.conjur.com.br/2016-nov-30/stf-ano-congresso-aprovar-compensacao-renuncia-icms>

[15] <http://www.conjur.com.br/2016-out-19/contribuente-direito-diferencas-regime-substituicao-icms> –

<http://www.conjur.com.br/2016-nov-13/stf-resguarda-contribuintes-quanto-ressarcimento-icms-st> –

<http://www.conjur.com.br/2016-nov-12/glaucia-frascino-stf-acertou-fixar-restituicao-tributaria>

[16] <http://www.conjur.com.br/2016-nov-09/protesto-extrajudicial-certidoes-divida-ativa-constitucional>

[17] <http://www.conjur.com.br/2016-dez-15/puretz-refis-velhas-inconsistencias-sistema-tributario>