Ferraz e Santos: Era uma vez no Direito Tributário… Parte 1

Todos certamente conhecem o meme que traz a frase *"2020 será um ano de muita luz"* acompanhada da imagem de uma luminosa explosão nuclear. Além de ser um divertido exemplo do sarcasmo que nós, brasileiros, usamos como escudo frente às tragédias da nossa realidade, trata-se da perfeita representação do que 2020 significou para o Direito Tributário, especialmente para os direitos e garantias dos

contribuintes perante o STF.

Muito já se escreveu sobre as inconsistências [1] e sobre as

guinadas, qualitativas e quantitativas [2], da jurisprudência tributária construída pelo STF em 2020. Por isso, aqui pretendemos fazer algo diverso: especular sobre o desenho que o Direito Tributário brasileiro teria caso ao menos algumas dessas decisões tivessem sido diferentes.

Um exercício de fantasia, sim, mas que serve a dois propósitos: primeiro, o de evidenciar o tamanho do problema, isto é, a distância entre onde estamos e onde poderíamos estar, pois só conhecendo a magnitude do desafio é que podemos agir à altura; segundo, o de plantar alguma esperança para os anos vindouros, ao mostrar que bastam alguns *overrulings* (algo aparentemente normal para o STF) para que tenhamos um mundo tributário muito, muito melhor.

Imagine uma Constituição com força normativa
Comecemos pela suprema MOAB (*mother of all bombs*), que certamente é o RE nº 603.624, em que discutida a validade da obscura contribuição ao Sebrae após a EC nº 33/2001.

Apenas para que fiquemos todos na mesma página, a controvérsia girava em torno do caráter taxativo ou exemplificativo de uma norma de competência tributária (artigo 149 da CF/88), que prevê que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico podem ter alíquotas 1) *ad valorem*, *"tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro"*; ou 2) específica, *"tendo por base a unidade de medida adotada"*.

Afastando-se da melhor interpretação lógica e gramatical, o STF concluiu pelo caráter *exemplificativo* , o que significa, na prática, uma norma de competência tributária *em branco*, que concede poder ao Estado, mas não o delimita. A CF/88 volta a ser uma carta política desprovida de força normativa, que oferece sugestões sem caráter vinculante ao legislador. Parece 1214, mas era 2020.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

E se fosse o contrário? E se a Suprema Corte tivesse mantido a força normativa da Constituição e estabelecido, como fez tantas outras vezes, que o poder tributário está limitado pelas normas de competência? Acreditamos que pelo menos [3] três consequências sistemicamente relevantes surgiriam em um cenário como esse.

Primeiro, teríamos uma Constituição levada a sério, cujas normas — jurídicas e impositivas — de competência tributária cumpririam a sua função mais básica, que é a de impor limites ao Estado (e não só conferir poderes), em proteção ao contribuinte. No caso, isso significaria concretizar a decisão constitucional de reduzir a pulverização das bases imponíveis das contribuições e a sobreposição de exações sobre a folha de pagamentos. Em um Estado democrático *de Direito*, qual é o sentido de uma Constituição anêmica, que não exige observância à vontade coletiva, e de um poder tributário sem amarras?

Segundo, teríamos efetividade nas iniciativas do constituinte derivado. Afinal, por que a EC nº 33/2001 teria elencado expressamente as bases de cálculo das contribuições, se o legislador pudesse ignorá-las, escolhendo qualquer outra que melhor lhe conviesse? Bastaria manter tudo como já estava (um âmbito de atuação quase infinito), sem necessidade de aprovar uma emenda constitucional para mudar a matriz constitucional das contribuições. Uma mudança, aliás, que poderia ressignificar o nosso federalismo manco, diminuindo a possibilidade de a União distorcer a alocação de receitas tributárias pelo uso desenfreado e desconexo das contribuições, cujo produto notoriamente não é dividido com Estados e municípios. Qual é o sentido de uma mudança que nada muda?

Terceiro, teríamos uma Corte Constitucional comprometida com — e honesta em relação aos — seus precedentes. A força normativa do rol taxativo do artigo 149 da CF/88 já havia sido reconhecida pelo STF no RE nº 559.937, que julgou inconstitucional uma parte da base de cálculo do PIS/Cofins-Importação somente porque, primeiro, fixou a premissa decisória de que a competência da União estava circunscrita (esta foi a expressão utilizada pelo tribunal) às bases de cálculo elencadas no dispositivo constitucional. Todavia, malabarismos argumentativos transformaram o fundamento determinante daquele precedente (a taxatividade) em um suposto *obiter dictum*.

Pode-se, corajosamente, mudar de ideia, com o respectivo ônus de justificação, tal como determina, inclusive, o artigo 927, §4º, do CPC. Não se pode, porém, obscuramente, desdizer o que foi dito sem prestar contas à sociedade.

De acordo com o ministro Luiz Fux [4], a jurisprudência tem de ser estável, sem ser casuística. Se um tribunal não respeita seus próprios precedentes, ele passa a ser desacreditado pela sociedade.

Imagine levar a sério o fundamento que legitimou uma Contribuição
Ainda no tema de "como levar a Constituição a sério", surge o RE nº 878.313, que tratava da subsistência da contribuição do artigo 1º da LC nº 110/2001, após o incontroverso [5] exaurimento da finalidade que justificou a sua criação (o custeio da recomposição dos saldos de FGTS dos trabalhadores com os valores dos chamados "expurgos inflacionários").

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

O STF confirmou a validade da contribuição. Apesar de reconhecer que "a causa de sua instituição" foi o específico custeio acima referido, o tribunal entendeu que *"o propósito da contribuição (…) não se confunde com os motivos determinantes de sua instituição"*. Por isso, concluiu que as receitas dessa exação *"poderão ser parcialmente destinadas a fins diversos, desde que igualmente voltados à preservação dos direitos inerentes ao FGTS, ainda que indiretamente"*.

Uma decisão diferente teria, no mínimo, duas consequências sistemicamente importantes: uma que certamente será chamada, pejorativamente, de positivista, mas que confere alguma racionalidade à organização do próprio sistema tributário; outra com o potencial de redesenhar, em certa medida, a relação entre representantes e representados, entre legislador e cidadão.

A primeira reside na atribuição de efeitos concretos à parte do artigo 149 da CF/88 que vincula as contribuições ali previstas (entre elas, as contribuições sociais gerais, como a do artigo 1º da LC nº 110/2001) à finalidade de servir como *"instrumento da sua (da União) atuação nas respectivas áreas"* , a revelar que o traço distintivo dessa espécie tributária é a sua *"vinculação a uma finalidade ideal, com grau de abstração maior, em determinada área (social, econômica ou profissional)"* [6].

Nesse sentido, se a vinculação a uma finalidade tem a força de distinguir as "contribuições" das demais espécies tributárias, seria natural que ela fosse levada a sério, não só para definir todos os elementos desse tributo (sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e destinação que será dada ao produto da sua arrecadação), como para condicionar a sua própria legitimidade. Permitir a posterior alteração da finalidade de uma contribuição, sem o devido processo legislativo, é tornar essa finalidade um elemento acessório, irrelevante, o que vai de encontro à matriz constitucional dessa espécie tributária.

A segunda consequência, talvez mais importante, seria uma repressão à insinceridade legislativa [7] que torna cada vez maior o vácuo de representação entre a política e a sociedade. Embora esse possa ser um problema originalmente político, o Direito não deve contribuir ao seu agravamento; ao revés, sempre que possível, deve ser utilizado como ferramenta para a supressão ou mitigação desse problema.

Nesse contexto, deve-se ter em mente que, nas contribuições, a finalidade é a sua base de legitimação política e jurídica. É a decisão *política* de utilizar esse tributo para auxiliar o alcance de determinado fim que impulsiona a criação desse tipo de exação, que legitima o *consentimento* da sociedade (pelos meios democráticos) [8] àquela imposição e que lhe atribui juridicidade. Ao "propor" uma contribuição, o Estado "apresenta" à sociedade um instrumento destinado ao cumprimento de uma específica finalidade. Logo, a aprovação desse tributo significa que a sociedade consentiu a suportar a incidência tributária por considerá-la necessária ao cumprimento daquela concreta finalidade, não de outra.

Desse modo, conferir real efetividade à finalidade apresentada pelo legislador como justificativa para a introdução de uma contribuição significaria fazer o legislador cumprir a sua própria palavra. E cumprir a própria palavra certamente é o primeiro passo para que se estabeleça uma relação de confiança, algo absolutamente essencial para que o vínculo entre representantes e representados deixe de ser meramente formal e passe a ser substancial. Afinal, tal como preconiza o artigo 1º, parágrafo único, da CF/88, *"todo poder emana do povo (…)"*.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Conclusão
Podemos ver que resultados diferentes em apenas dois casos julgados pelo STF em 2020 poderiam ter consequências que beneficiariam estruturalmente não só o Direito Tributário brasileiro, mas o próprio Estado democrático de Direito.

A título exemplificativo, teríamos: 1) a *confirmação da força normativa da Constituição*, com normas de competência tributária rígidas, que *concedem* e *limitam* o poder do Estado, o que, no caso, levaria à substancial redução na sobreposição de contribuições que incidem sobre uma mesma base econômica; 2) o *prestígio ao constituinte derivado*, cujas mudanças seriam dotadas de *efetividade* e poderiam aprimorar algo tão importante quanto o precário federalismo brasileiro, ao limitar a possibilidade de a União aprofundar a concentração da sua arrecadação em tributos que não são compartilhados com outros entes federativos; 3) a *solidez do nosso ainda incipiente sistema de precedentes*, com uma Corte Constitucional que ao menos levasse seus próprios precedentes a sério, reconhecendo-os e considerando-os ao tomar decisões sobre as mesmas questões jurídicas; 4) até mesmo uma *mudança de paradigma na relação entre legislador e cidadãos*, impondo àquele uma postura de *sinceridade* e *compromisso* que só poderia levar a uma maior confiança, a um maior consentimento e, consequentemente, a um melhor ambiente político, democrático e jurídico no país.

[1] Como na trilogia "STF, Plenário Virtual e a Matrix", publicada no portal Jota.

[2] Vejam o brilhante texto de Fábio Fraga e Lucas Henrici Marques de Lima, "12 anos em 1: o plenário virtual do STF e o furacão de precedentes tributários", publicado no portal Jota.

[3] Podemos falar de inúmeras outras, como a confirmação da supremacia das normas constitucionais, a exigir que uma Emenda Constitucional implique a revogação da legislação anterior que lhe é incompatível, conforme reiteradamente decidido pelo próprio STF; ou mesmo uma correção de rumos no consequencialismo que claramente norteou a decisão da Corte nesse caso, que, paradoxalmente, a pretexto de proteger o mercado de trabalho em tempos de crise, validou, a fórceps, uma tributação que recai sobre a folha de pagamentos (ou seja, que grava o emprego).

[4] https://www.conjur.com.br/2018-abr-13/corte-nao-respeita-precedentes-perde-legitimidade-fux.

[5] É público e notório o documento da Caixa Econômica Federal, citado pelo próprio STF, que reconhece que os pagamentos dos acordos em tela se encerraram em 2012 (Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS).

[6] ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 259.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

[7] Para uma abordagem mais profunda do tema em relação aos tributos extrafiscais, vide FERRAZ, Diogo. "Tributação Extrafiscal no Mercado Financeiro: breves notas sobre suas possibilidades e limites jurídicos". In: ABRAHAM, Marcus et. Al. (coord). *Estudos em Homenagem ao Professor José Marcos Domingues*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

[8] Para um profundo estudo a respeito do vínculo entre procedimentos democráticos (especialmente o legislativo) e o consentimento, veja-se FILIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao Imposto e Eficiência Tributária*. Curitiba: Juruá, 2012.

Date Created
16/01/2021

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.