# Giannetti e Souza: Violação reflexa à CF/88 em tema tributário

É entendimento unânime e consolidado no STF que a ofensa ao texto constitucional deve ser direta e frontal, não se prestando, para efeitos de cabimento de recurso extraordinário, a ofensa meramente reflexa. A ofensa reflexa está presente *"quando seu reconhecimento, in concreto, dependa do exame da norma ordinária aplicada pela decisão recorrida"*. Esse entendimento assenta-se supostamente na competência do STF, outorgada pela Constituição de 1988, para exercer o controle das questões constitucionais, e nos dispositivos do artigo 102, III, *a* e *c*, que não comportam dilação interpretativa a aplicação da Constituição [1].

Nada obstante, uma breve incursão histórica demonstra que o advento da Constituição de 1988 e a separação de competências entre o STF e o STJ não originaram essa teoria, haja vista ela ser adotada desde o início da década de 1980. A doutrina da ofensa reflexa é fruto de interpretação, diga-se de passagem, retrospectiva, feita pela jurisprudência, da expressão "ofensa à Constituição" e nunca encontrou amparo em qualquer dispositivo constitucional, ou mesmo regimental [2].

Nesse contexto, saltam aos olhos diversas decisões fundadas na mera alegação de que há necessidade de apreciação da causa com base nas normas infraconstitucionais, de que até mesmo garantias e princípios constitucionais não prescindem de avaliação das normas inferiores, ensejando o não conhecimento dos Recursos Extraordinários e o desprovimento de Agravos Regimentais [3] [4].

Não é diferente em matéria tributária. Ao menor sinal de análise da causa "à luz da interpretação dada à legislação infraconstitucional", a resposta é sempre evasiva. É o caso do RE 1.334.735/PR, que discutiu, à luz do artigo 5º, inciso XXXVI, da CRFB/88, a Lei 13.670/18, proibindo a compensação de débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do IRPJ e da CSLL, ao acrescentar o inciso IX ao §3º do artigo 74 da Lei 9.430/96 (DJe de 2/8/2021).

Tampouco o tema das imunidades, que, por definição, tem status constitucional, não tem escapado dessa barreira, como revela o RE 1.297.605-AgR, 1ª Turma, relatora ministra Rosa Weber, DJe de 22/4/2021. No caso, a recorrente buscava enquadrar a operação *back to back* como exportação para beneficiar-se da imunidade prevista no artigo 149, §2º, I, do texto constitucional.


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

Por sua vez, no ARE 1.387.843/RJ (DJe de 12/9/2022), o Plenário negou provimento ao agravo do contribuinte que discutia se os descontos incondicionais, assim como ocorre com as bonificações, deveriam integrar a base de cálculo de ICMS pelo regime da substituição tributária, sob o mesmo fundamento de afronta indireta e reflexa ao texto constitucional.

Outro exemplo é a possibilidade de compensação de créditos do ICMS em razão da aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviços de telecomunicação, analisada no ARE 1.041.115-AgR-segundo, 1ª Turma, relator ministro Roberto Barroso, DJe de 6/11/2018. O relator entendeu que a aquisição de energia elétrica por empresa prestadora de serviços de telecomunicações encontra sua disciplina no âmbito infraconstitucional, no artigo e no artigo 33, II, da LC 97/96, não havendo repercussão constitucional imediata a ensejar aprofundamento de mérito na via do recurso extraordinário.

Ademais, destaca-se o RE 1.286.672/RS, no qual o STF entendeu, em decisão do Plenário datada de novembro de 2020, que é infraconstitucional e depende da análise de fatos e provas as controvérsias relativas à alteração promovida pela Lei nº 13.670/18, que excluiu da opção pela CPRB as pessoas jurídicas que fabricam determinados produtos, envolvendo violações ao princípio da anterioridade, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito.

Por fim, de maneira surpreendente, ao julgar o ARE 1.405.416, o STF recentemente decidiu que não há questão constitucional (leia-se, afronta direta à CF/88) na discussão envolvendo a incidência de IRPJ/CSL sobre os juros Selic recebido quando do levantamento de depósito judicial, não obstante a tese fixada no Tema 962 (RE 1.063.187), que reconheceu ser inconstitucional a cobrança dos referidos tributos sobre os juros Selic decorrentes da repetição de indébito.

Em primeiro lugar, essas decisões chamam a atenção porque os temas debatidos envolvem a análise de um fato gerador, de uma base de cálculo, de violação à segurança jurídica, ao princípio da anterioridade, ou mesmo à regra de imunidade, temas intrinsecamente ligados com a matéria constitucional. Afinal, caberá ao Superior Tribunal de Justiça enfrentar todas essas matérias?

Em segundo lugar, há pouca ou nenhuma deliberação nesses casos: os ministros e ministras têm se limitado a transcrever fundamentos idênticos, como uma fórmula genérica, possível de ser usada para inúmeros casos distintos da matéria tributária, sempre citando acórdãos ou, mais frequentemente, decisões monocráticas, pautados na mesma jurisprudência defensiva. As decisões são extremamente simples e sequer houve a preocupação de se analisar o tema em confronto com outros julgados do STF em matéria tributária que admitiram o recurso extraordinário e envolveram, expressamente, a análise da legislação infraconstitucional para decidir se houve ou não vício de inconstitucionalidade. Em outras palavras, nota-se a falta de cuidado em se efetuar o correto e expresso *distinguishing*.

Ressalta-se que o STF tem uma posição tanto como órgão de revisão de última instância, que concentra suas atividades no controle das questões constitucionais discutidas nos diversos processos, quanto como Tribunal Constitucional, que dispõe de competência para aferir a constitucionalidade direta das leis estaduais e federais no processo de controle abstrato de normas [5].


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

Nesse contexto, ele realiza uma análise em duas dimensões: avalia se, *prima facie*, houve desrespeito ao texto constitucional e, após, não restando evidenciado tal vício, como instrumento para atingir o âmbito necessário de conhecimento do problema enfrentado, atravessa a lei infraconstitucional, usando-a não como parâmetro decisório, mas como elemento que permite, sob a ótica constitucional, constatar a ofensa à CR [6]. Ou seja: a tarefa principal e última do STJ, qual seja, rever e uniformizar a interpretação constitucional, é realizada pelo STF como parte integrante do seu processo decisório em nível constitucional [7].

Em sentido diametralmente oposto, a atual postura do STF tem tomado a orientação da ofensa indireta à Constituição como regra geral de difícil superação, limitando suas competências e alterando a obrigação constitucional que lhe foi imposta de realizar o controle concentrado e difuso [8].

Termina-se, desse modo, por deslegitimar as suas decisões. Somente com a análise minimamente detida, caso a caso, é que se poderia separar as situações de legalidade necessariamente interposta daquelas situações de legalidade aparente ou pressupostamente interposta [9], o que definitivamente não tem ocorrido, deixando nas mãos do STJ questões que indubitavelmente prescindem de aferição constitucional.

Além disso, revela-se uma contradição, na medida em que, anteriormente, o STF analisou a legislação infraconstitucional em sede de Recurso Extraordinário para decidir o seu mérito.

Destaca-se, por exemplo, o RE 478.410/SP, em que o Plenário considerou inconstitucional o artigo 5° do Decreto 95.247/87 e concluiu pela não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte pelo empregador. Além da violação ao princípio da legalidade tributária, entendeu-se que, embora pago em pecúnia, o valor relativo ao vale-transporte tem natureza indenizatória, pois se trata de um benefício destinado ao empregado para que este possa locomover-se da sua residência até seu local de trabalho e vice-versa, sem comprometer a sua remuneração. Para chegar a tal conclusão, o STF reconheceu que não havia ofensa reflexa e analisou, expressamente, citando-os, inclusive, dispositivos legais que regulam o vale-transporte (artigos 1º, 2º. 4º e 5º da Lei 7.418/85).

É também curioso o RE 377.457/PR (DJE de 19/12/2008, Tema 71), em que o art. 56 da Lei 9.430/96, mesma lei objeto da vedação de compensação, foi analisado em sede de Recurso Extraordinário. Confira-se trecho do voto do relator ministro Gilmar Mendes:

*"O artigo 56 da Lei 9.430/1996 é dispositivo legitimamente veiculado por legislação ordinária (artigo 146, III, b, contrario sensu, e artigo 150, §6º, ambos da CF), que importou na revogação de dispositivo anteriormente vigente (sobre isenção de contribuição social) inserto em norma materialmente ordinária (artigo 6º, II, da LC 70/1991). Consequentemente, não existe, na hipótese, qualquer instituição, direta ou indireta, de nova contribuição social, a exigir a intervenção de legislação complementar, nos termos do artigo 195, § 4º, da CF".*


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

O mesmo no RE 1.224.696 (relator ministro Marco Aurélio, DJE de 18/6/2021, Tema 185), firmando a tese de que é constitucional o artigo 5º da Lei nº 9.779/1999, no qual é autorizada a cobrança de Imposto de Renda sobre resultados financeiros verificados na liquidação de contratos de *swap* para fins de *hedge* . Ora, para chegar a estas conclusões, o STF analisou as leis em referência.

Já no RE 599.362/RJ (Tema 323), o Plenário fixou tese de que *"a receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos negócios jurídicos firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep"*. Para tanto, o STF teve de analisar a Lei nº 5.764/71, recepcionada com natureza de lei ordinária, que definiu o ato cooperativo, no seu artigo 79, sem nada referir quanto ao regime de tributação.

Além disso, sempre que o STF julgou, em sede de Recurso Extraordinário, a matéria de taxas ou IPTU, foi necessário analisar a legislação municipal ou estadual, conforme ilustram as Súmulas Vinculantes 29 e 52, as Súmulas 539, 589, 583 e 668 do STF, bem como os Temas 44 e 146 de Repercussão Geral.

Destacam-se, adicionalmente, os precedentes envolvendo a base de cálculo do PIS e da Cofins, contribuições sociais que incidem sobre a receita ou o faturamento das empresas, nos termos do artigo 195, I, *b*, da CRFB/88.

A Lei 9.718/98, em seu artigo 3º, §1º, promoveu uma ampliação do conceito de faturamento estampado no texto original da Constituição da República, objetivando que as contribuições para o PIS e para a Cofins incidissem sobre receita financeira. O STF, por intermédio de recurso extraordinário afetado por repercussão geral (RE 346.084/PR), reconheceu a inconstitucionalidade do alargamento das exações, ao fundamento que faturamento seria sinônimo dos valores auferidos em razão da venda de bens e/ou serviços e que, por conseguinte, receita financeira não se enquadraria neste conceito.

Não se poderia deixar de mencionar a tese do século. Ao julgar o RE nº 574.706/PR, em 15 de março de 2017, o STF concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, pois o ICMS representa uma receita transitória nos cofres das empresas que, ao final, repassam estes valores para o Estado arrecadador. Em todos esses casos, a legislação ordinária sobre PIS e Cofins foi analisada nos votos dos ministros.

Em suma, é possível verificar como a violação reflexa tem ganhado relevo em matéria tributária, em questões que, anteriormente, foram analisadas, sem qualquer óbice, à luz das normas constitucionais. Todos esses fatores remontam à jurisprudência autodefensiva do STF, termo definido como a interpretação inadequada dos requisitos de admissibilidade, por intermédio da imposição de restrições ilegítimas ao conhecimento dos recursos [10].

Nesse contexto, Bruno Dantas ressalta que essa teoria tem servido convenientemente aos interesses do STF de impedir que o número insuportável de recursos aumente ainda mais, sobretudo porque os conceitos de ofensa direta e reflexa não estão bem delineados na doutrina ou na jurisprudência [11]. A violação reflexa se transformou, desse modo, em um trunfo, um coringa, para o STF usar em qualquer situação com o intuito de barrar a análise de Recurso Extraordinário em matéria tributária.


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

Relembrando o perfil dos juízes da Suprema Corte estadunidense traçado por Sustein na obra *Constitutional Personae* [12], os ministros e ministras estão cada vez mais próximos dos juízes mudos: resignam-se e mantêm silêncio diante das controvérsias que lhe cabem analisar e repetem a jurisprudência já existente, evitando alterações na cadeia discursiva [13]. Espera-se, com confiança, que este movimento seja revertido em breve, voltando o STF a cumprir adequadamente o seu papel na análise das questões tributárias pertinentes a um sistema jurídico fortemente constitucionalizado.

[1] CEZARE, Luiz Henrique. Ofensa reflexa à Constituição e o redirecionamento dos recursos especial e extraordinário previsto nos artigos 1.032 e 1.033 do NCPC. *Revista de Processo*, v. 255, mai. 2016, p. 1.

[2] CEZARE, Luiz Henrique. *Ibidem*, p. 3.

[3] HIRSH, Fábio Periandro de Almeida. *Ofensa reflexa à Constituição:* críticas e propostas de solução para jurisprudência autodefensiva do Supremo Tribunal Federal. Dissertação (Mestrado) — Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. Orientador: Professor Doutor Dirley da Cunha Júnior, Salvador: 2007, p. 183.

[4] Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Administrativo. Servidor Público Federal. 3. Alegações de violação aos princípios da segurança jurídica, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Ofensa reflexa ao texto constitucional. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 708.470 AgR, relator: GILMAR MENDES, 2ª Turma, julgado em 18/2/2014, DJe 6/3/2014). Nessa mesma linha: ARE 1.094.838 AgR, relator: DIAS TOFFOLI, 2ª Turma, julgado em 9/3/2018, DJe 22/3/2018.

[5] MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 21.

[6] HIRSH, Fábio Periandro de Almeida. *Ibidem*, p. 186.

[7] HIRSH, Fábio Periandro de Almeida. *Ibidem* p. 187.

[8] HIRSH, Fábio Periandro de Almeida. *Ibidem*, p. 20 e 184.

[9] HIRSH, Fábio Periandro de Almeida. *Ibidem*, p. 183.


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

[10] JORGE, Flávio Cheim. *Requisitos de admissibilidade dos recursos:* entre a relativização e as restrições indevidas (jurisprudência defensiva). In: *Repro* n. 217. São Paulo: RT, 2013, p. 13-40.

[11] DANTAS, Bruno. *Repercussão geral*: perspectivas histórica, dogmática e de direito comparado: questões processuais. 3. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 183.

[12] SUSTEIN, Cass. *Constitutional Personae*. Nova Iorque: Oxford University Press, 2015.

[13] STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional e controle das decisões judiciais: uma crítica aos modelos de juízes. CIARLINI, Álvaro Luis de A. S (org). *Clássicos do Direito*. 1ª ed. Brasília: IDP/EDB, 2016, p. 11

**Date Created**
20/01/2023


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