

Gustavo Fossati

Leonardo de Andrade Costa



SUPREMO e MINIMOS

O Supremo Tributário

O Supremo
Tributário

Gustavo Fossati

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Münster, Alemanha (2013), com bolsa de estudos concedida pela CAPES. Foi aprovado com a nota máxima *summa cum laude*. Recebeu láurea acadêmica de doutorado da Universidade de Münster em 2013. É Mestre em Direito do Estado pela PUC/RS, Especialista em Direito Tributário pela UFRGS e Graduado em Direito pela PUC/RS. É professor e pesquisador da FGV Direito Rio, advogado e parecerista na área do Direito Tributário.

Leonardo de Andrade Costa

Doutorando em Regulação pela FGV Direito Rio, Mestre em Direito - Harvard Law School-USP, Especialista em Contabilidade pela FGV-EPGE e Graduado em Economia e Direito pela PUC-Rio. Professor da FGV Direito Rio. Auditor Fiscal em exercício na Consultoria Tributária da Superintendência de Tributação da SEFAZ-RJ. Ex-consultor em tributação internacional nos EUA e assistente do professor Lawrence Lokken na University of Florida.

Edição produzida pela FGV Direito Rio

Praia de Botafogo, 190 | 13º andar
Rio de Janeiro | RJ | Brasil | CEP: 22250-900
55 (21) 3799-5445
www.fgv.br/direitorio

Gustavo Fossati

Leonardo de Andrade Costa

SUPREMO em NÚMEROS

O Supremo Tributário

EDIÇÃO FGV Direito Rio
Obra Licenciada em Creative Commons
Atribuição – Uso Não Comercial – Não a Obras Derivadas



Impresso no Brasil
Fechamento da 1ª edição em abril de 2020
Este livro consta na Divisão de Depósito Legal da Biblioteca Nacional.

Este material, seus resultados e conclusões são de responsabilidade dos autores e não representam, de qualquer maneira, a posição institucional da Fundação Getúlio Vargas / FGV Direito Rio.

Coordenação: Rodrigo Vianna, Sérgio França e Thaís Mesquita

Capa: Aline Martins – Sem Serifa

Imagens da capa: BrilliantEye, iStock Photo e Mariordo (Mario Roberto Durán Ortiz) [CC BY-SA 4.0], Wikimedia Commons

Diagramação: Aline Martins – Sem Serifa

1ª revisão: Marcia Glenadel

2ª revisão: Erika Alonso

Dados internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas/FGV

Elaborada por Amanda Maria Medeiros López Ares – CRB-7/1652

Fossati, Gustavo

O Supremo tributário / Gustavo Fossati, Leonardo de Andrade Costa. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2020.

120 p. : il.

ISBN: 978-85-9597-042-7

1. Brasil. Supremo Tribunal Federal. 2. Direito tributário. 3. Processo tributário. I. Costa, Leonardo de Andrade. II. Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas. III. Título.

CDD – 341.39

Sumário

Introdução	17
1. Justificativa e objetivos	17
2. Problemas de pesquisa	18
3. Revisão de literatura	19
Método	27
I. Análises descritivas gerais	31
1.1 Percentual de processos tributários no STF	31
1.2 Características dos processos	35
II. Temas recorrentes	43
2.1 Papel da União e dos estados	44
2.2 Dados do êxito do fisco e do contribuinte	65
III. Análise por ministro	69
IV. Precedentes	79
4.1 Análise descritiva dos precedentes em Direito tributário no STF	81
4.2 Repercussão geral	93
V. Análises adicionais	97
5.1 Repetitividade das decisões	98
5.2 Variações no tempo para o trânsito em julgado	100
5.3 Sustentação oral	105
5.4 Economia digital	106
Conclusões	113

Sumário Executivo

O *objetivo geral* do presente relatório foi explorar quantitativamente a base de dados do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Para tal, utilizamos os dados coletados e mantidos pelo projeto *Supremo em Números*, descritos na seção de metodologia. O *objetivo específico* foi analisar oito grandes temas do Direito tributário nas decisões da Corte Suprema, a saber: (i) a expressividade da matéria tributária no Supremo; (ii) as características dos processos tributários; (iii) os temas mais recorrentes nos processos tributários; (iv) o papel da União, dos estados e dos municípios, pela análise dos seus processos tributários no Supremo; (v) o perfil decisório de cada ministro, com ênfase em sua tendência *pró-fisco* ou *pró-contribuinte*; (vi) a importância e a influência dos precedentes; (vii) a influência de fatores externos, como sustentação oral; e (viii) a economia digital. Ao final, pretendeu-se traçar o perfil geral do STF em matéria tributária desde 1988 e, a partir dos principais problemas encontrados, alertar o legislador brasileiro para pontos de atenção que devem constar das propostas e dos debates em torno da reforma tributária no país.

Com base nos resultados possíveis de serem encontrados com a devida margem de segurança, pôde-se concluir que:

1. A maior presença de processos tributários em meados dos anos 1990 deve-se, também, ao período inicial de vigência da CF/88, a qual inaugurou novas normas jurídicas para o Sistema Tributário Nacional, provocando uma substancial ruptura com relação à ordem constitucional anterior, com destaque para o fortalecimento dos direitos fundamentais do contribuinte. A nova realidade do Sistema Tributário Nacional da CF/88 provocou uma série de novos (ou renovados) questionamentos no Poder Judiciário, muitos dos quais terminaram no STF devido à sua envergadura constitucional.
2. Há maior número de demandas tributárias envolvendo a União ao longo de praticamente todos os anos analisados, refletindo a concentração do maior número de tributos na União e, conseqüentemente, o envolvimento maior desse ente nas discussões tributárias no STF. Mesmo que cada estado possua a sua legislação de ICMS, e cada município possua a sua legislação de ISS, a quantidade de processos tributários envolvendo os estados e os municípios ainda é menor do que a quantidade de processos tributários envolvendo a União, que permanece a recordista em número de processos praticamente todos os anos.
3. Há um pico de litigância em matéria tributária em 2003 no STF, que diz respeito à possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária sobre servidores inativos e pensionistas. Essa parece ter sido uma questão nacional, haja vista que os principais litigantes estaduais, no geral, também são os principais litigantes estaduais em 2003.
4. Nos dois picos de processos envolvendo a União, os assuntos mais frequentes se referiam às contribuições para a Seguridade Social. A questão relativa à contribuição previdenciária dos servidores inativos também figura na explicação do elevado índice de processos da

União entre 2002 e 2003. As questões relacionadas ao PIS (5,35%) e à COFINS (8,04%) somam 13,39%, superando o percentual total das questões relativas às contribuições previdenciárias dos servidores inativos. Esse percentual, somado ao relativo ao salário-educação (9,86%), ao seguro acidente do trabalho (5,27%), às contribuições sociais (gerais – 6,28%) e às contribuições previdenciárias (gerais – 3,8%), perfaz 38,6%; percentual bem acima do referente às questões envolvendo crédito tributário (base de cálculo – 11,84%; alíquota – 4,61%), confirmando a maior recorrência das questões relativas às contribuições sociais.

5. RE, AI e ARE são as classes que representam quase a totalidade (98,38%) de processos tributários no STF.
6. ADIs, ADCs, ADPFs, ADOs e PSVs representam apenas 0,25% do total. Mandados de segurança são 0,1% do todo. Todas as outras classes somam 1,27% do total.
7. Entre os 10 temas mais frequentes em Direito tributário no STF de 1988 até 2018, os três temas mais recorrentes são ICMS, crédito tributário e contribuições sociais, e representam 17,16%. As questões referentes ao PIS (3,63%) e à COFINS (3,39%) somam 7,02%, ultrapassando o percentual relativo ao ICMS (6,59%). As questões envolvendo contribuições sociais ganham destaque quantitativo, superando os demais temas.
8. Mesmo considerando os maiores litigantes de direito privado, o Poder Público é o principal ator, aqui representado por sociedades de economia mista e empresas públicas. Mesmo quando nos limitamos a observar a atuação dos atores de direito privado, os maiores protagonistas continuam estando, em algum sentido, ligados ao Poder Público. Dos 10 maiores litigantes de direito privado identificados pela pesquisa, quatro são empresas públicas ou de economia mista. A Eletrobrás foi a protagonista das discussões, envolvendo o empréstimo compulsório instituído a seu favor.

9. Entre os 10 temas mais recorrentes, o assunto mais discutido envolve base de cálculo (crédito tributário), seguido pelo ICMS e pelas contribuições sociais. Questões envolvendo o PIS (4,47%) e a COFINS (4,17%) somam 8,64%; percentual acima daquele relativo ao primeiro lugar da lista, referente à base de cálculo (7,59%).
10. Ao observarmos os 10 principais litigantes de direito privado, entre os 10 temas mais recorrentes, o principal tema é a discussão a respeito dos empréstimos compulsórios sobre energia elétrica; tema diretamente ligado à Eletrobrás. Os demais processos dizem respeito a FGTS, correção monetária de créditos tributários e repetição de indébito.
11. A União obtém sucesso em mais da metade de seus processos; os estados, em aproximadamente metade dos casos; e os municípios, em aproximadamente um terço dos julgamentos.
12. Com relação ao percentual de êxito dos entes da federação em liminares tributárias contra contribuintes no STF, os municípios obtêm percentualmente mais sucesso do que a União e os estados.
13. Há uma clara prevalência do estado de São Paulo quando analisamos a relação entre o PIB e o número de processos tributários advindos de cada estado. Segundo dados do IBGE,¹ o PIB de São Paulo em 2016 foi de 2 trilhões de reais. Em comparação, o segundo maior PIB da federação, do estado do Rio de Janeiro, foi de 640 bilhões de reais. Faz sentido que exista uma relação entre o tamanho da economia e o número de processos envolvendo Direito tributário advindos de cada estado. Entretanto, certos estados possuem uma litigiosidade maior do que outros: o estado do Rio Grande do Sul aparece em segundo lugar na lista dos estados com mais processos de origem no STF, mas é apenas a quarta maior economia do país, ao passo que o estado do Rio de Janeiro, apesar de se apresentar como a segunda maior eco-

1. Disponíveis em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 19 set. 2019.

nomia do país, aparece na penúltima colocação, quando comparado com os 10 maiores litigantes.

Há uma alta correlação entre PIB e número de processos sobre Direito tributário no STF ($r = 0,91$, $p < 0,001$). Essa correlação mantém-se mesmo quando excluímos o estado de São Paulo, que representa um *outlier* com relação às duas métricas ($r = 0,74$, $p < 0,001$). Os estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina destacam-se como *pontos fora da curva*, no sentido de apresentarem um número de processos maior no STF do que o que seria esperado, com base no tamanho de suas economias.

14. Nas temáticas de contribuições, dívida ativa, ICMS, IPI, ISS e IPTU, temos que, somente no caso do IPTU, o fisco tende a não obter sucesso na maioria das vezes no mérito no STF. O fisco tende a ter mais sucesso do que o contribuinte quando tratamos de contribuições, dívida ativa, ICMS, IPI e ISS, com destaque para as contribuições, que possuem percentual de sucesso superior a 70%.
15. Há uma variação nas decisões de mérito e outra variação mais notável nas decisões liminares, quando analisamos o perfil dos ministros. Nestas últimas, os ministros Marco Aurélio e Eros Grau proferem uma proporção de decisões mais favoráveis ao contribuinte, enquanto os ministros Alexandre de Moraes, Joaquim Barbosa, Roberto Barroso, Cármen Lúcia e Rosa Weber têm uma tendência oposta. Quanto às decisões de mérito, o ministro Cezar Peluso foi o mais favorável ao fisco, enquanto o ministro Alexandre de Moraes foi o mais favorável ao contribuinte.
16. A Segunda Turma é mais favorável ao fisco nas decisões no mérito, enquanto a Primeira Turma é mais favorável ao fisco nas decisões de não conhecimento. O Tribunal Pleno apresenta proporções mais favoráveis ao fisco nas decisões liminares e de mérito, enquanto nas decisões pelo não conhecimento a proporção é praticamente igual à da Primeira Turma.

17. O período em que a União permaneceu com as taxas mais elevadas de sucesso no STF vai de 2004 a 2012, que praticamente coincide com o governo do presidente Lula (2003 a 2011). Lula indicou oito ministros para o STF (Cezar Peluso, Menezes Direito, Ayres Britto, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Joaquim Barbosa, Dias Toffoli). Considerando desde o presidente José Sarney, cujo mandato foi de 15 de março de 1985 a 15 de março de 1990, Lula foi o que mais ministros nomeou.
18. Entre os 10 “precedentes” mais citados em decisões de Direito tributário no STF desde 1988, oito são súmulas. A mais citada delas, a Súmula 279, dispõe que “para simples reexame de prova, não cabe recurso extraordinário”.
19. Com relação aos termos ligados à economia digital, o mais frequente foi *software* (72,26%). Após, o termo *internet* apareceu em 26,28% dos processos, sempre em conjunção com pelo menos algum outro termo. *Livros digitais* são mencionados em apenas seis processos.

Agradecimentos

Gostaríamos de agradecer à equipe técnica que possibilita as pesquisas do Supremo em Números, que trabalha incessantemente para manter as bases de dados atualizadas e consistentes, além de inovar repetidas vezes com a proposição de novos métodos de análise. Dessa forma, agradecemos aos pesquisadores Fernando Correia Jr., Felipe Araújo Silva, José Luiz Nunes, Alexandre Almeida e Kaline Santos, assim como aos estagiários Gabriel Freire, Diogo Elvas e Beatriz Neves.

Introdução

1. JUSTIFICATIVA E OBJETIVOS

O domínio do conhecimento do Direito tributário brasileiro pressupõe o domínio da jurisprudência do STF em matéria tributária. Essa afirmação não traduz qualquer exagero de percepção, dado que o Direito tributário brasileiro é essencialmente ancorado nas normas atinentes ao Sistema Tributário Nacional, previsto no texto constitucional. No entanto, são raríssimos os trabalhos dedicados a analisar quantitativamente o pensamento da Corte Suprema, para, só então, avaliar qualitativamente esses dados, extraindo conclusões mais precisas sobre o seu perfil em matéria tributária.

Antes do advento do atual estado da ciência de dados no Brasil, as pesquisas científicas no Direito tributário, quando alicerçadas na metodologia jurisprudencial, sempre se limitaram a identificar e avaliar decisões disponibilizadas nos *sítes* dos tribunais, notadamente a partir de indexadores identificados nas ementas das decisões. No atual estágio da ciência de dados no

Brasil, é possível explorar essa fonte de forma muito mais rica, possibilitando a realização de avaliações mais acuradas de um universo muito maior de resultados e a extração de conclusões mais precisas e, portanto, mais seguras.

O *objetivo geral* do presente relatório é explorar quantitativamente a base de dados do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Para tal, utilizamos os dados coletados e mantidos pelo projeto *Supremo em Números*, descritos na seção de metodologia. O *objetivo específico* é analisar oito grandes temas do Direito tributário nas decisões da Corte Suprema, a saber:

- i. a expressividade da matéria tributária no Supremo;
- ii. as características dos processos tributários;
- iii. os temas mais recorrentes nos processos tributários;
- iv. o papel da União e dos estados pela análise de seus processos tributários no Supremo;
- v. o perfil decisório de cada ministro, com ênfase em sua tendência pró-fisco ou pró-contribuinte;
- vi. a importância e a influência dos precedentes;
- vii. a influência de fatores externos, como sustentação oral; e
- viii. a economia digital.

Ao final, pretende-se, com o relatório, traçar o perfil geral do STF em matéria tributária desde 1988 e, a partir dos principais problemas encontrados, alertar o legislador brasileiro para pontos de atenção que devem constar das propostas e dos debates em torno da reforma tributária no país.

2. PROBLEMAS DE PESQUISA

Por se tratar de pesquisa de natureza fundamentalmente exploratória, o projeto não parte de um conjunto fechado de problemas de pesquisa. Parte do objetivo deste tipo de análise de dados é suscitar novas perguntas que de-

vem ser exploradas em pesquisas futuras. De todo o modo, propõe-se como nortes iniciais de investigação questões relacionadas a oito temas de Direito tributário nas decisões do STF:

- i. a expressividade da matéria tributária no Supremo;
- ii. as características dos processos tributários;
- iii. os temas mais recorrentes nos processos tributários;
- iv. o papel da União e dos estados por meio de análise de seus processos tributários no Supremo;
- v. o perfil decisório de cada ministro, com ênfase em sua tendência pró-fisco ou pró-contribuinte;
- vi. a importância e a influência dos precedentes;
- vii. a influência de fatores externos, como sustentação oral; e
- viii. a economia digital.

3. REVISÃO DE LITERATURA

A metodologia de pesquisa utilizada na literatura tributária constitucional no Brasil raramente é quantitativa. As pesquisas, quando se sustentam nessa metodologia, fazem-no, sobremaneira, com base nos dados disponibilizados pelo próprio STF ou pelo CNJ. São poucas as publicações científicas na área do Direito tributário que dialogam com a base de dados de institutos de pesquisa aplicada. Na maioria dos casos, as publicações científicas na área são estruturadas na metodologia que se utiliza do referencial doutrinário e jurisprudencial.

Referenciar, pela literatura tributária disponível no Brasil, as questões anteriormente levantadas, não é tarefa fácil. No entanto, cumpre destacar alguns temas que são de discussão recorrente na doutrina tributária brasileira, que permeiam os problemas e as respectivas questões propostas, em alguma medida, como objeto de verificação deste relatório, conforme se verá a seguir.

No âmbito do ICMS, entre as questões mais recorrentes, está a problemática da delimitação da regra de competência tributária e a amplitude da materialidade abrangida pelo tributo. A título de exemplo, muito se discutiu sobre a possibilidade de incidência do ICMS nas importações realizadas mediante *leasing*, nas quais, não havendo a efetiva opção de compra, estaria caracterizada uma locação, insuscetível, portanto, de incidência do imposto. A doutrina aponta que a jurisprudência dos Tribunais Superiores vem se consolidando quanto à não incidência nas operações de importações realizadas mediante arrendamento mercantil ou *leasing*, permitindo a cobrança apenas nos casos em que se efetiva a opção de compra do bem pelo arrendatário.²

Outra questão não menos relevante são as **alterações promovidas, via emenda constitucional, no Sistema Tributário Nacional**, em prol da arrecadação tributária, após a declaração de inconstitucionalidade de determinado tributo ou da forma como o tributo é cobrado. Paradigmática é a criação da Contribuição de Iluminação Pública (CIP ou CO-SIP), introduzida no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 39/2002 (art. 149-A). No histórico da discussão levada a efeito na Corte Suprema, os municípios não lograram êxito em instituir, no passado, “taxa de iluminação pública” para custear o serviço de iluminação pública. As diversas tentativas de realizar a cobrança desse serviço nesse formato restaram afastadas, mediante a declaração de inconstitucionalidade dos respectivos atos ou dispositivos legais, culminando com a edição da Súmula Vinculante nº 41. O caso bem ilustra a mutabilidade e a adaptabilidade do Sistema Tributário Nacional às pretensões fiscais, mesmo após a salvaguarda dos direitos fundamentais do contribuinte pela tutela jurisdicional suprema.³

2. SILVA, Rafael. O ICM na importação mediante arrendamento mercantil. *In: Revista Direito GV*, São Paulo, 6(2), p. 624, jul./dez. 2010.

3. DIB, Natália Brasil; LIMA, Sérgio Fernando Ferreira de. Aspectos da resiliência do sistema tributário brasileiro. *In: Revista Quaestio Iuris*, v. 11, n. 1, Rio de Janeiro, p. 569, 2018.

Na seara do **Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)**, um dos pontos mais controversos é o reajuste da Tabela Progressiva, com base na variação da inflação. Estudos realizados pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE)⁴ concluíram que, desde 1996, a diferença acumulada entre a inflação e o reajuste da Tabela do IRPF pela Receita Federal chega a 61,24%. O STF já sinalizou que o direito à correção monetária é reflexo imediato da proteção à propriedade (ADI 4.357/DF, rel. Min. Ayres Britto, Pleno, j. 07.03.2013). No entanto, a doutrina aponta que a jurisprudência brasileira, no que tange à aplicação da chamada *Regra da Indexação*, ainda é vacilante, mas que tal regra tem sido cada vez mais adotada pelo Poder Judiciário.⁵

Ainda no âmbito do **IRPF**, na sua interface mais sensível com os direitos fundamentais, a eficácia da regra de isenção para o portador de moléstia grave tem provocado controvérsias. A doutrina sinaliza que o entendimento jurisprudencial dominante é na direção da aplicação da isenção apenas para proventos de aposentadoria, pelo que as pessoas com câncer, por exemplo,⁶ mas em atividade, não podem gozar da referida isenção.⁷ Estudo

4. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/notatecnica/2013/notaTec13limpostoRenda.pdf>. Acesso em: jan. 2015.

5. CLARK, Giovanni; MORAES, Eduardo de Abreu. Majoração por desindexação: efeitos inflacionários no imposto de renda. *In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, 2016.

6. BUFFON, Marciano; ARISI, Caroline Bessa. A isenção de imposto de renda para cidadãos portadores de neoplasia maligna frente ao princípio da isonomia no Estado Democrático de Direito. *In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, 2016.

7. Neste sentido, a doutrina aponta o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça, que vem sendo seguido pelos tribunais pátrios: **TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE EM ATIVIDADE. ART. 60 DA LEI 7.713/1988. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. 1.** O art. 60, XIV, da Lei 7.713/88 é claro ao isentar do Imposto de Renda os “proventos de aposentadoria ou reforma” para os portadores de moléstias graves. 2. Segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. 3. Agravo Regimental não provido. STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.208.632, rel. Min. Herman Benjamin, j. 16.11.2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/AbreDocumento.asp?sSeq=1020940&sReg=201001509322&sData=20110204&formato=PDE>. Acesso em: 9 fev. 2013.

revela a existência de apenas um caso favorável à extensão do benefício aos portadores em atividade, prestigiando-se os princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana.⁸

A **observância do precedente** e de decisões judiciais anteriores é também um ponto por demais sensível e conflitante na pauta dos Tribunais Superiores. As oscilações de entendimento dentro da mesma corte, em que pese escoradas no **princípio do livre convencimento motivado**, causam inequívoca **insegurança jurídica**. Elucidativo é o conhecido voto *banana boat*, do ministro Humberto Gomes de Barros, do STJ, exarado nos seguintes termos:

Nós somos os condutores, e eu — Ministro de um Tribunal, cujas decisões os próprios Ministros não respeitam — sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele voo trágico em que o piloto se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica [...]. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa súmula não devia ter sido feita assim. Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme boia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da boia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina, quando todos os passageiros da boia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados.⁹

As decisões judiciais são, na sua quase totalidade, motivadas. Entretanto, mesmo quando ancoradas no **princípio do livre convencimento motivado**, um estudo aponta o problema segundo o qual os julgadores estariam desres-

8. TRF 1, Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2006.34.00.014545-0, rel. Des. Souza Prudente, j. 23.09.2011.

9. STJ, AgRg no REsp 382.736/SC, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJe 03.03.2011.

peitando as decisões judiciais anteriores, inclusive da própria corte da qual fazem parte, causando sérios abalos na segurança jurídica.¹⁰

O mesmo estudo faz um alerta sobre a **desproporção entre a quantidade de processos julgados pela Suprema Corte do Reino Unido e pelo STF**. Informa que foram apresentados perante a Suprema Corte do Reino Unido, entre 1º de abril de 2014 e 31 de março de 2015, 231 processos, dos quais 88 foram aceitos para serem julgados, 179 tiveram sua apreciação recusada e 2 tiveram a decisão em serem aceitos ou não postergada.¹¹ Em um período semelhante, 2014, os 11 ministros do Supremo Tribunal Federal brasileiro proferiram 110.603 decisões monocráticas ou colegiadas.¹² O estudo traz dados alarmantes sobre o volume de processos enfrentados pela Corte Suprema brasileira e sobre os reflexos daí advindos, tanto na celeridade quanto na qualidade da resolução judicial dos litígios.

No contexto da **economia digital**, os estudos tributários no país ainda são muito insipientes. Na sua maioria, tratam das controvérsias envolvendo a tributação do *software*, motivados por decisões emanadas no passado, como a do RE 176.626/SP (rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, j. 10.11.1998 – ICMS sobre os “*softwares* de prateleira”); decisões que hoje estão claramente ultrapassadas.¹³ No entanto, os olhos também estão voltados para a perspectiva concreta de julgamentos futuros, como o da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.958/DF, que objetiva a declaração de in-

10. BECHO, Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. *In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, p. 499, 2017.

11. REINO UNIDO. *The Supreme Court Annual Report and Accounts 2014-2015*, p. 26.

12. BRASIL. *Notícias do STF*, pub. 19.12.2014. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 19 fev. 2016.

13. Ver aqui, entre outros, os estudos realizados por PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. *In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). Tributação da Economia Digital*. São Paulo: RT, 2018. p. 402-415; ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. *In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 339-357.

constitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017, que disciplina a cobrança do ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, bem como a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, para afastar qualquer possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com *software*.

Enquanto isso, na **literatura internacional**, tem-se debatido questões mais inovadoras, como a da possibilidade de **tributação dos robôs** ou da receita gerada pela sua utilização na indústria, no comércio e na prestação de diversos serviços.¹⁴

-
14. Ver aqui, entre outras, as análises realizadas por ENGLISCH, Joachim. Digitalisation and the Future of National Tax Systems: Taxing Robots? (September 5, 2018). Disponível no SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3244670> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3244670>. Acesso em: 3 jun. 2019; OBERSON, Xavier. Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots. *In: World Tax Journal*, p. 247-261, May 2017. Disponível em: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2017_02_int_3_SeptNewsletter.pdf. Acesso em: 3 jun. 2019; FALCÃO, Tatiana. Should My Dishwasher Pay a Robot Tax? *In: Tax Notes International*, v. 90, Issue 12, p. 1.273, June 11, 2018; ABBOTT, Ryan; BOGENSCHNEIDER, Bret. Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation. *In: Harvard Law and Policy Review* 2018, p. 145. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2932483. Acesso em: 3 jun. 2019; SUNG-WON, Yoon. **Korea takes first step to introduce “robot tax”**. Disponível em: http://www.koreatimes.co.kr/www/news/tech/2017/08/133_234312.html. Acesso em: 3 jun. 2019.

Método

O Supremo em Números é um projeto de pesquisa da FGV Direito Rio, iniciado em 2010, que tem como objetivo coletar dados dos tribunais superiores brasileiros e produzir pesquisas acadêmicas de qualidade e alto impacto a partir dessas fontes de informação. Atualmente, o projeto mantém dados a respeito de 2.025.068 processos no STF, com informações sobre 25.634.965 andamentos e 2.396.264 decisões. Sobre o STJ, contabilizamos 5.194.722 processos, 100.089.221 andamentos e 6.787.559 decisões.

Essas informações são armazenadas em duas bases de dados. Uma armazena dados estruturados relativos aos processos, como data de autuação, assunto, ministro relator e resultado, em um banco de dados em MySQL. A outra base guarda os dados não estruturados — os textos das decisões exaradas pelos ministros — utilizando Elasticsearch, uma tecnologia otimizada para buscas textuais (via termos de busca) em grandes coleções de documentos.

Essa distinção é importante para tornar transparentes algumas opções metodológicas. Em particular, a opção por apresentar todos os dados rela-

cionais desde 1988; no entanto, os dados que envolvem pesquisa textual, apenas a partir de 1998. A justificativa para essa diferenciação é que análises exploratórias dos dados mantidos pela equipe indicam um alto grau de confiabilidade dos dados relacionais para todo o período, enquanto a extração de texto a partir dos documentos publicados pelo STF em seu *site* se torna muito mais confiável a partir de 1998. Assim, para minimizar a quantidade de erros ao longo de todas as seções e análises reportadas no presente relatório, optamos por utilizar recortes divergentes para trabalhar com cada uma das bases de dados.

Os dados mantidos pelo projeto resultaram em vários relatórios de pesquisa,¹⁵ além de artigos científicos publicados no Brasil¹⁶ e no exterior.¹⁷ O

-
15. Ver, por exemplo: FALCÃO, Joaquim; CERDEIRA, Pablo; ARGUELHES, Diego Werneck. **I Relatório: O Múltiplo Supremo**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2011. v. 1, 70 p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/10312><http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/10312>; FALCAO, Joaquim; ABRAMOVAY, Pedro; LEAL, Fernando; HARTMANN, Ivar. **II Relatório Supremo em Números: O Supremo e a Federação entre 2010 e 2012**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2014. v. 1, 29 p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/11056>; FALCÃO, Joaquim; HARTMANN, Ivar; CHAVES, Vitor. **III Relatório do Supremo em Números: O Supremo e o Tempo**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2014. v. 1, 150 p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12055>; FALCÃO, Joaquim; HARTMANN, Ivar; MORAES, Alexandre de. **IV Relatório Supremo em Números: o Supremo e o Ministério Público**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2015. 103 p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/15543>; FALCÃO, Joaquim; HARTMANN, Ivar; ALMEIDA, Guilherme; CHAVES FILHO, Luciano. **V Relatório Supremo em Números: o foro privilegiado e o Supremo**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2017. v. 1, 84 p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/18097>; FALCÃO, Joaquim; BATTINI, Silvana; HARTMANN, Ivar; ALMEIDA, Guilherme. **VI Relatório Supremo em Números: a realidade do Supremo Criminal**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2019, 164 p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/27510>.
 16. Por exemplo: HARTMANN, Ivar. A realidade das decisões sobre liberdade de expressão, honra e imagem no STF e no STJ. Espaço Jurídico: **Journal of Law**, v. 18, n. 3, p. 731-753, set./dez, 2018; RIBEIRO, Leandro; ARGUELHES, Diego. Nem evolução, nem renascimento? Contingência e captura corporativa em três décadas de mandado de injunção. **Revista de Informação Legislativa**, a. 55, n. 219, p. 103-132, jul./set. 2018; HARTMANN, Ivar; ALMEIDA, Guilherme; VALIM, Beatriz; LIMA, Clarissa; MARIANO, Gabriel; NUNES, José Luiz; CAMPOS, Larissa. A influência da TV Justiça no processo decisório do STF. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**, v. 4, n. 3, p. 38-56, out. 2017.
 17. CORREIA, Fernando A.; NUNES, José Luiz; ALMEIDA, Guilherme; ALMEIDA, Alexandre; LOPES, Hélio. An Exploratory Analysis of Precedent Relevance in the Brazilian Supreme Court

presente esforço representa a primeira tentativa de olhar especificamente para o Direito tributário utilizando os dados do projeto. Assim como em todas as contribuições anteriores, nosso objetivo não é apresentar a última palavra sobre o tema, mas tão somente a primeira. A abordagem quantitativa, inovadora com relação à literatura de Direito tributário, deve ser vista não como uma substituta às importantes pesquisas qualitativas que representam o estado da arte na área, mas como um complemento destinado a suscitar novas reflexões.

Dessa forma, esperamos que os dados e conclusões apresentados neste trabalho sejam interpretados como um primeiro passo rumo a uma compreensão quantitativa sistemática da atuação da cúpula do Judiciário brasileiro em matéria tributária. De acordo com o mencionado na introdução, a natureza exploratória deste trabalho, como primeira investigação quantitativa e sistemática de fôlego sobre o Direito tributário, conforme interpretado pelo STF, deve nos deixar com mais perguntas do que respostas. Isso não é uma limitação, mas sim uma força do trabalho, que tem como objetivo servir de ponto inicial para pesquisas e debates mais profundos a respeito da atuação do STF em matéria tributária.

Rulings. *In: Proceedings of the ACM Symposium on Document Engineering 2019*. New York, NY, USA: ACM, 2019, p. 1-20.

I. Análises descritivas gerais

Nesta seção, procuramos analisar a expressividade da matéria tributária na Suprema Corte brasileira, visualizando-a ao longo do tempo, desde 1988. Em seguida, dissecamos esses dados para obter resultados mais específicos a respeito das características dos processos tributários no STF em aspectos como *assunto*, *origem* e *classe processual*. Dessa forma, buscamos obter uma visão geral dos processos tributários no STF.

1.1 PERCENTUAL DE PROCESSOS TRIBUTÁRIOS NO STF

Qual o percentual do número de processos tributários em relação ao total de processos do STF desde 1988?

Percentual de processos com assunto tributário
por ano no STF (1988-2018)

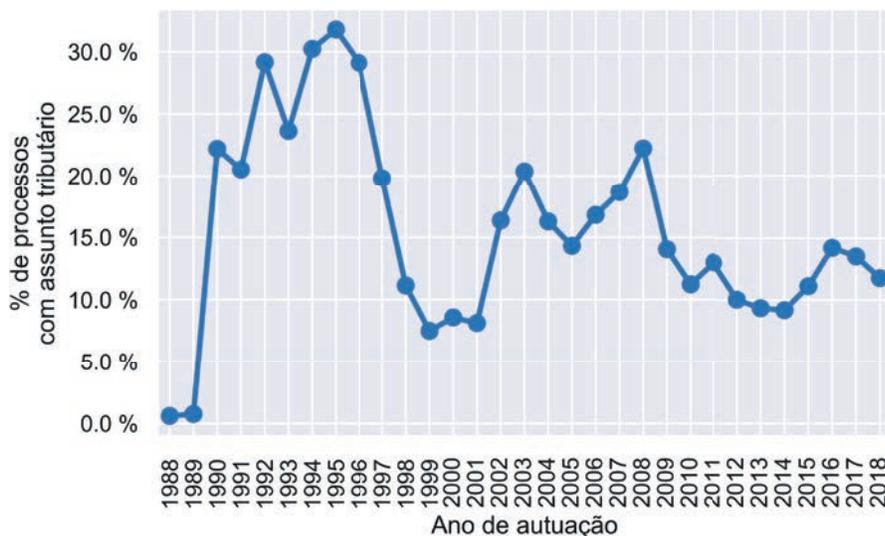


Gráfico 1.1.1 *A matéria tributária sempre representou um percentual relevante do estoque do STF.*

O gráfico 1.1.1 ilustra que os processos com assunto tributário no STF tiveram elevada presença proporcional nos meados dos anos 1990. Seu ápice ocorreu no ano de 1995, quando os processos tributários representaram quase um terço dos julgados do STF (31,8%). Na última década, o percentual vem se mantendo estável entre 10% e 15%.

A maior presença de processos tributários em meados dos anos 1990 deve-se, em grande medida, ao período inicial de vigência da CF/88. A introdução de um novo Sistema Tributário Nacional (STN) provocou substancial ruptura em relação à ordem constitucional anterior, com destaque para o fortalecimento dos direitos fundamentais do contribuinte. A nova realidade do STN estabelecida pela CF/88 provocou uma série de novos (ou renovados)

questionamentos ao Poder Judiciário, muitos dos quais terminaram no STF, considerando as questões constitucionais suscitadas.

Número de processos com assunto tributário por ano no STF (1988-2018)



Gráfico 1.1.2 O número absoluto de processos tributários por ano no STF mostra que os anos nos quais houve maior participação percentual da matéria não coincidem com os anos nos quais houve a maior quantidade de processos tributários.

Com abordagem diversa daquela apresentada no gráfico anterior, o 1.1.2 mostra o número absoluto de processos com assunto tributário por ano no STF. Podemos perceber que, apesar do ano de 1995 apresentar o maior percentual de processos tributários, ele não mostra o maior número absoluto de casos. Os picos de processos tributários no STF ocorreram nos anos de 2003 e 2007, com 22.737 e 22.305 processos, respectivamente. Desde 1988, a década em que o STF teve o maior número de processos tributários foi a de 2000 (2000 a 2009), com mais de 144 mil casos.

Evolução do número de processos tributários envolvendo entes de cada nível federativo no STF (1988-2018)

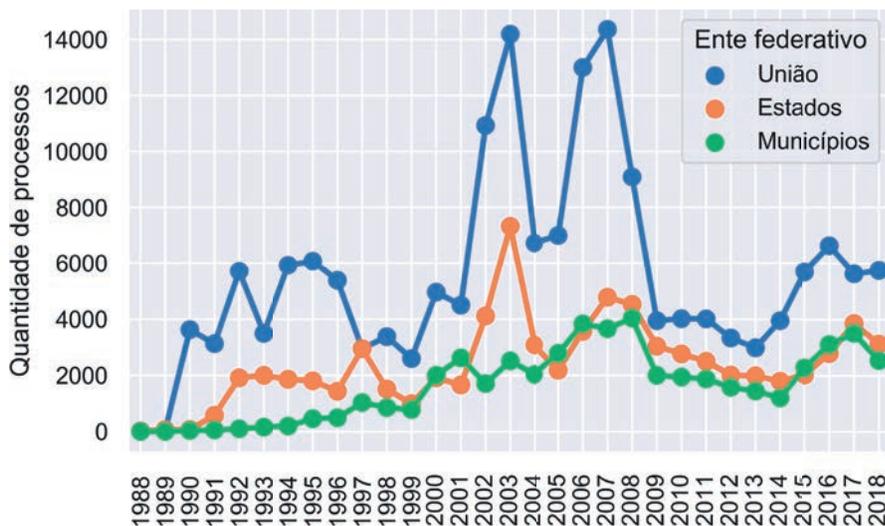


Gráfico 1.1.3 Quando representamos o número de processos por ano envolvendo cada ente federativo, percebemos a prevalência da União nas discussões tributárias que chegam ao STF.

O gráfico 1.1.3 traz a evolução do número de processos tributários envolvendo entes da federação no STF desde 1988. Podemos observar que a União figura, historicamente, como o ente com maior número de processos. Além disso, há inequívocos saltos na quantidade de processos tributários para a União nos anos de 2003 e 2007, e para os estados no ano de 2003. É interessante notar, além disso, que o número de demandas tributárias entre os três entes parece correlacionado, com a maior relação aparente ocorrendo entre as demandas de estados e municípios.

O gráfico revela o maior número de demandas tributárias envolvendo a União ao longo de praticamente todos os anos analisados. Com certeza,

reflexo da concentração de maior número de tributos nas mãos da União e, conseqüentemente, a inquestionável ligação deste ente nas discussões tributárias no âmbito do STF. Vale notar que, mesmo que cada estado possua a sua legislação de ICMS, e cada município possua a sua legislação de ISS, a quantidade de processos tributários envolvendo os estados e os municípios ainda é menor do que a quantidade de processos tributários relativos a tributos federais, razão pela qual a União permanece recordista em número de processos em praticamente todos os anos.

Os próximos gráficos objetivam explicar as causas para os picos observados, começando pelos estados.

1.2 CARACTERÍSTICAS DOS PROCESSOS

Assuntos mais frequentes em Direito tributário envolvendo os estados no STF em 2003

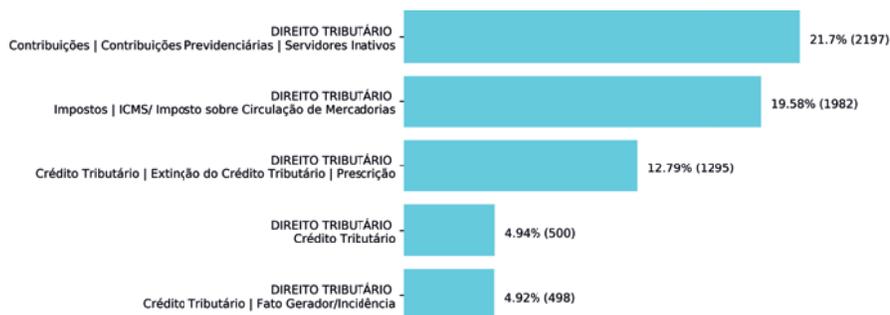


Gráfico 1.2.1 *O assunto tributário mais frequente envolvendo os estados em 2003 envolvia contribuições previdenciárias de servidores inativos.*

Litigantes estaduais mais frequentes em Direito tributário no STF em 2003

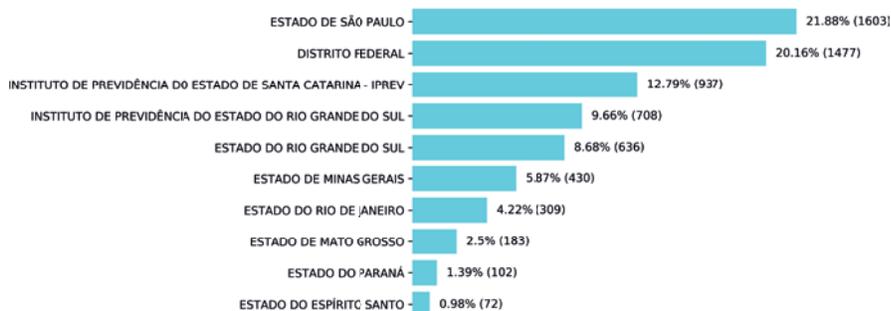


Gráfico 1.2.2 *O estado de São Paulo e o Distrito Federal foram os estados ou órgãos estaduais que mais frequentaram o STF em 2003, seguidos pelos institutos de previdência de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul.*

O litígio de maior relevância em matéria tributária em 2003, no âmbito do STF, diz respeito à possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária sobre servidores inativos e pensionistas. Também é possível perceber que essa parece ter sido uma questão nacional, haja vista que os principais litigantes estaduais, no geral (como veremos), também são os principais litigantes estaduais em 2003.

Um aspecto interessante é que a questão foi pacificada com a EC 41/03, o que pode explicar a queda no número de novos processos em 2004. De acordo com a jurisprudência do STF, antes da EC 20/98, a contribuição era constitucional; entre a EC 20/98 e a EC 41/03, a contribuição passou a ser considerada inconstitucional; após a citada EC 41/03, o STF validou a contribuição dos inativos e pensionistas (ADI 3.128, rel. p/ ac. Min. Cezar Peluso, Pleno, j. 08.2004). Com efeito, a EC 41/03 trouxe nova redação ao art. 40 da CF/88, inserindo expressamente a possibilidade de cobrança da contribuição dos inativos e pensionistas.

Assuntos mais frequentes em Direito tributário envolvendo a União no STF entre 2002 e 2003

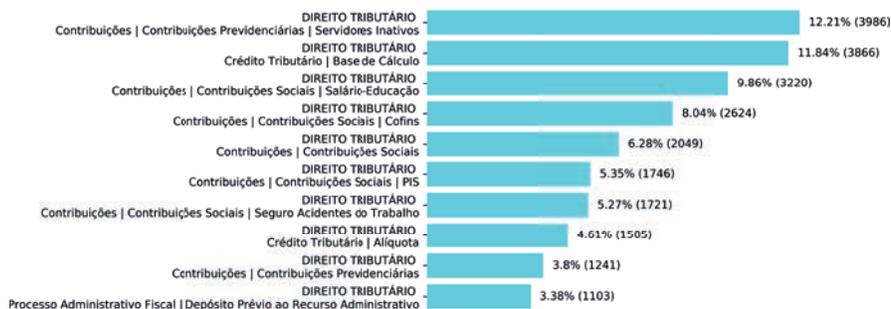


Gráfico 1.2.3 *O aumento no número de processos envolvendo a União entre 2002 e 2003 também parece envolver a questão das contribuições previdenciárias dos servidores inativos, mas se notabiliza pelo número de processos discutindo contribuições sociais.*

Assuntos mais frequentes em Direito tributário envolvendo a União no STF entre 2006 e 2007

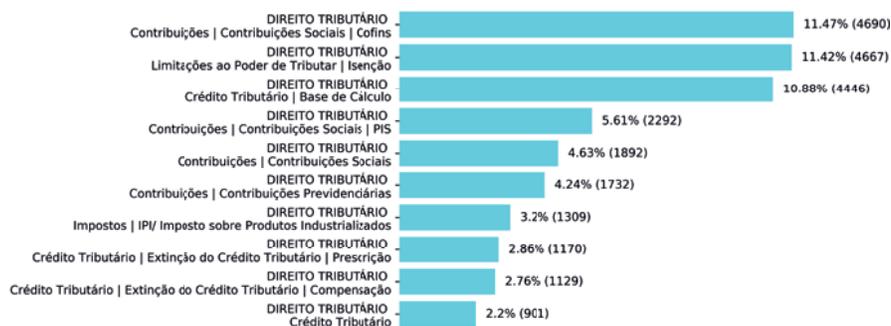


Gráfico 1.2.4 *O segundo período com um aumento notável, ocorrido entre 2006 e 2007, novamente se caracteriza por múltiplas discussões envolvendo contribuições sociais.*

Nos dois momentos em que observamos os maiores volumes de processos em Direito tributário envolvendo a União, os assuntos mais frequentes dizem respeito às contribuições para a Seguridade Social (arts. 194 e 195 da CF/88). A questão relativa à contribuição previdenciária dos servidores inativos também figura na explicação do primeiro pico de processos da União, entre 2002 e 2003. Vale destacar, no entanto, que as questões acerca do PIS (5,35%) e da COFINS (8,04%) somam 13,39%, superando o percentual total das questões relativas às contribuições previdenciárias dos servidores inativos. Esse percentual, somado àquele relativo ao salário-educação (9,86%), ao seguro acidente do trabalho (5,27%), às contribuições sociais (gerais – 6,28%) e às contribuições previdenciárias (gerais – 3,8%), perfaz 38,6%, percentual bem acima do referente às questões atinentes ao crédito tributário (base de cálculo – 11,84%; alíquota – 4,61%), confirmando a maior recorrência das questões relativas às contribuições sociais.

Já no segundo momento de elevação do número de processos da União no âmbito do STF, que ocorreu entre 2006 e 2007, houve grande concentração em temas relativos à COFINS e às isenções tributárias. Destaque-se novamente que as questões atinentes ao PIS (5,61%) e à COFINS (11,47%) somam 17,08%, superando o percentual das questões pertinentes às isenções tributárias (11,42%). Ainda, nesse período, aparece com destaque o contencioso relativo ao IPI, sob o tema prescrição e compensação.

Classes processuais mais frequentes em Direito tributário no STF (1988-2018)

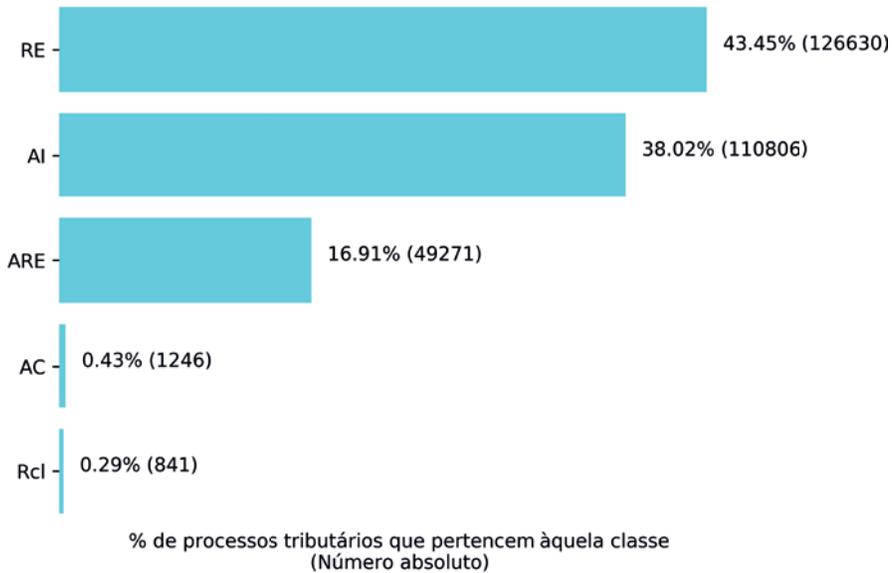


Gráfico 1.2.5 *REs, AIs e AREs são, de longe, as classes processuais mais frequentes em matéria tributária no STF.*

O gráfico 1.2.5 aborda quais são as cinco classes processuais mais frequentes em Direito tributário no STF. Podemos observar que Recurso Extraordinário (RE), Agravo de Instrumento (AI) e Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) são as classes que representam quase a totalidade (98,38%) de processos tributários no STF.

Classes processuais mais frequentes em Direito tributário no STF (1988-2018)

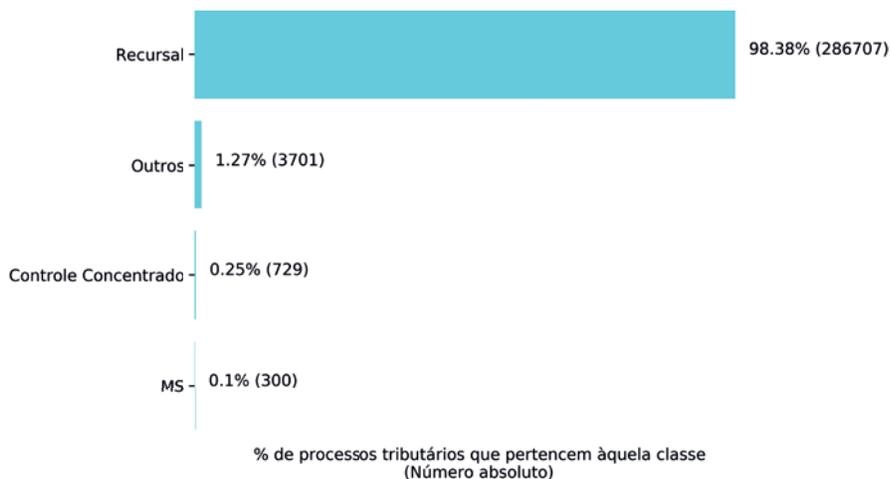


Gráfico 1.2.6 *Agregando as classes por tipos, vemos que a esmagadora maioria da carga de trabalho tributária do tribunal é veiculada por recursos.*

Ao agruparmos as classes processuais por competência, percebemos que 98,38% dos processos tributários que chegaram ao STF desde 1988 ingressaram na corte pela via recursal. Tratam-se de AIs, AREs e REs. As ações de controle concentrado de constitucionalidade (definidas, para fins do gráfico 1.2.6, como ADIs, ADCs, ADPFs, ADOs e PSVs) representam apenas 0,25% do total. Mandados de segurança são 0,1% do todo. Todas as outras classes somam 1,27% do total.

II. Temas recorrentes

O objetivo desta seção é ir além das características mais simples dos processos tributários no STF. Adentramos não apenas nos assuntos tratados por esses processos, mas também nos agentes por trás destes. Buscamos dados a respeito da atuação dos entes federativos para observar como eles se comportam, comparando a atuação entre os diferentes entes com relação ao contribuinte. Prestamos foco específico, também, às particularidades tanto dos estados quanto das grandes empresas em sua representação no STF, descrevendo seu comportamento e destacando os principais litigantes. Por fim, apresentamos dados a respeito do êxito do fisco e do contribuinte para descobrir se o STF tende a preferir os argumentos de um ou de outro.

2.1 PAPEL DA UNIÃO E DOS ESTADOS

Assuntos mais frequentes em Direito tributário no STF (1988-2018)

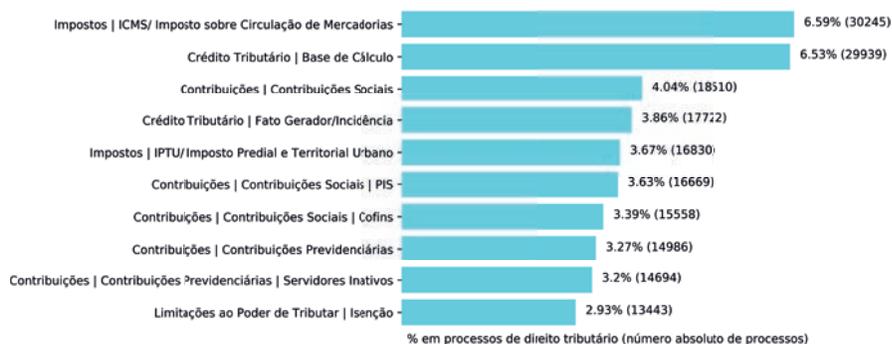


Gráfico 2.1.1 Quando olhamos para os temas mais frequentes desde 1988, vemos uma leve prevalência de discussões sobre ICMS e base de cálculo para crédito tributário, seguido por uma série de assuntos envolvendo contribuições sociais.

O gráfico 2.1.1 demonstra quais são os 10 temas mais frequentes em Direito tributário no STF de 1988 até 2018. Esses 10 assuntos juntos representam 40,98% dos processos tributários no STF nesse período. Os três temas mais recorrentes (ICMS, crédito tributário e contribuições sociais) representam 17,16%.

Ressalte-se que as questões referentes ao PIS (3,63%) e à COFINS (3,39%) somam 7,02%, ultrapassando o percentual relativo ao ICMS (6,59%). Novamente, as questões envolvendo contribuições sociais ganham destaque quantitativo no volume de processos tributários no STF, superando os demais temas.

Ainda, no gráfico 2.1.1, vale destacar a significativa presença de processos relativos ao IPTU. Isso deve-se às discussões realizadas em torno da possibilidade da progressividade fiscal desse imposto, antes da EC 29/00,

que passou a autorizar a progressividade em razão do valor do imóvel, conjuntamente com a possibilidade de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Até então, apenas a progressividade extrafiscal, destinada ao atendimento da função social da propriedade, era prevista na CF/88 e reconhecida pelo STF. O entendimento da Corte Suprema foi consolidado na Súmula 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”).

Por fim, cumpre registrar que outros temas não menos importantes apresentaram uma recorrência bem menor, razão pela qual não figuram entre os 10 temas mais frequentes em Direito tributário no STF, entre 1988 até 2018. Dignos de menção são os seguintes temas: a) Contribuições Corporativas dos Conselhos Regionais e Afins (Anuidade): 0,21%; b) Parcelamento: 1,55%; c) Imunidade Recíproca: 0,33%; d) Substituição Tributária: 0,48%; e) Incentivos Fiscais: 0,08%; f) IPI – Não Cumulatividade: 0,05%; g) Creditamento: 0,57%.

Litigantes mais frequentes em Direito tributário no STF (1988-2018)

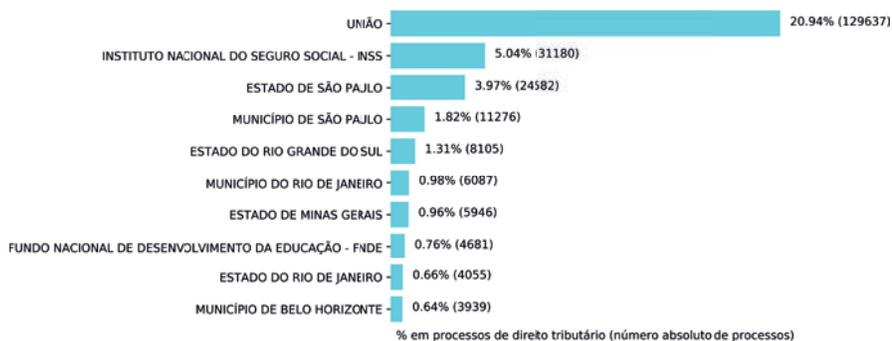


Gráfico 2.1.2 A União é a maior litigante em matéria tributária no STF.

O gráfico 2.1.2 demonstra quem são os 10 principais litigantes em Direito tributário no STF. Podemos observar que a União figura como a maior litigante, concentrando um número de processos superior aos dos outros nove maiores litigantes juntos. O estado mais populoso do país, São Paulo, figura como o terceiro maior litigante, assim como sua capital, São Paulo (SP), o município mais populoso do país, como município mais litigante.

O resultado é coerente com os números apontados nos gráficos anteriores, os quais haviam indicado a maior concentração de processos tributários envolvendo a temática (federal), especificamente em relação às contribuições sociais, além do tema (estadual) pertinente ao ICMS. Também reflete a realidade da maior concentração de processos envolvendo o estado de São Paulo, notadamente o estado não apenas mais populoso, como também o de maior significado e impacto econômico do país, denotando também a maior potencialidade quantitativa de processos tributários.

Gize-se a presença do estado do Rio Grande do Sul imediatamente atrás do município de São Paulo e do estado de São Paulo. Isso deve-se ao perfil significativamente litigante tanto do estado do Rio Grande do Sul quanto dos seus contribuintes, aliado ao fato de que uma parte significativa das chamadas “teses tributárias” tiveram sua origem nos escritórios de advocacia gaúchos.

Por outro lado, o estado do Rio de Janeiro, o segundo estado em termos de maior significado econômico para o país, é apresentado na nona colocação, o que denota um perfil menos litigante ou menos presente nas discussões tributárias que chegam à Suprema Corte.¹⁸

18. Em adição às constatações indicadas, importante ressaltar que não foram examinados possíveis efeitos que diferenças entre o contencioso administrativo e judicial entre as diversas unidades federadas que possam exercer sobre discrepâncias no litígio judicial no âmbito do STF.

Litigantes de direito privado mais frequentes em Direito tributário no STF (1988-2018)

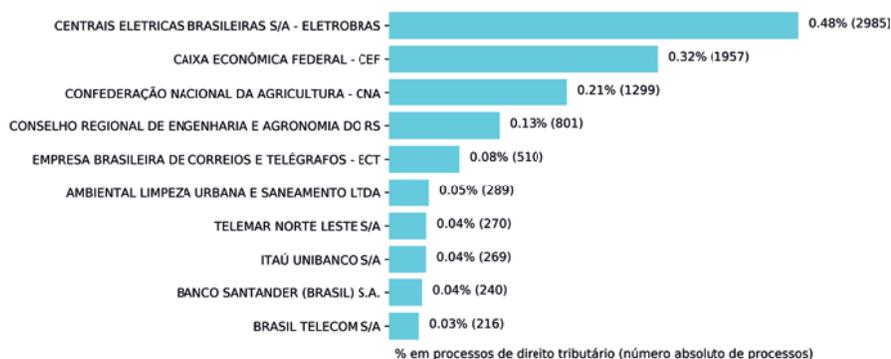


Gráfico 2.1.3 *Os maiores litigantes de direito privado em matéria tributária no STF são liderados por duas empresas ligadas ao Poder Público.*

O gráfico 2.1.3 trata dos litigantes de direito privado (incluindo sociedades de economia mista, empresas públicas e sociedades empresárias) ou da administração pública indireta sob regime de direito público (autarquias, como o CREA/RS) mais frequentes em Direito tributário no STF desde 1988. Nenhum dos metadados constantes da base de dados do projeto Supremo em Números é suficiente para indicar, de maneira sistemática, se um determinado litigante é uma pessoa de direito público ou privado. A lista apresentada é fruto de uma investigação manual dos maiores litigantes. Excluídos todos os casos de litigantes da administração pública direta, como União, estados, DF e municípios, e suas autarquias, com exceção do CREA/RS, estes são os 10 maiores litigantes de direito privado em processos tributários no STF.

É importante ressaltar que a base de dados raramente é consistente em se referir a um mesmo litigante pelo mesmo nome, de forma que os dados apresentados provavelmente sub-representam a quantidade de processos

envolvendo cada pessoa jurídica. Assim, cada vez que o *Banco Itaú* aparecer com uma nomenclatura diferente na base, vamos contá-lo como uma pessoa de direito privado diferente. Dessa forma, os dados a respeito dos litigantes privados devem ser interpretados com certa cautela.

Observe-se que, mesmo considerando os maiores litigantes de direito privado em Direito tributário no STF, o Poder Público é o principal ator, aqui representado por sociedades de economia mista e empresas públicas. Em outras palavras, mesmo quando nos limitamos a observar a atuação dos atores de direito privado, os maiores protagonistas continuam sendo ligados ao Poder Público de alguma forma. Dos 10 maiores litigantes de direito privado identificados pela pesquisa, quatro são empresas estatais ou de economia mista.

A *Eletrobrás* foi protagonista das discussões relativas ao *empréstimo compulsório* instituído a seu favor. O STF reconheceu que o empréstimo compulsório, cobrado dos consumidores de energia elétrica, foi recepcionado pela CF/88, na forma do art. 34, § 12, do ADCT (RE 146.615, rel. p/ ac. Min Maurício Corrêa, Pleno, j. 04.1995). No mesmo ano de 1995, a Corte Suprema entendeu que tal disposição transitória preservou o tributo com toda a legislação pertinente anterior à CF/88, acolhendo igualmente a forma de devolução a ele relativa (RE 193.798 AgR, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, 12.1995).

A CEF possui presença nas discussões envolvendo o Tema 884 da repercussão geral (“Os bens e direitos que integram o patrimônio do fundo vinculado ao Programa de Arrendamento Residencial – PAR”, criado pela Lei 10.188/2001, beneficiam-se da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal) e a constitucionalidade das contribuições sociais instituídas nos arts. 1º e 2º da LC 110/2001.

Partes ativas mais frequentes em Direito tributário no STF (1988-2018)

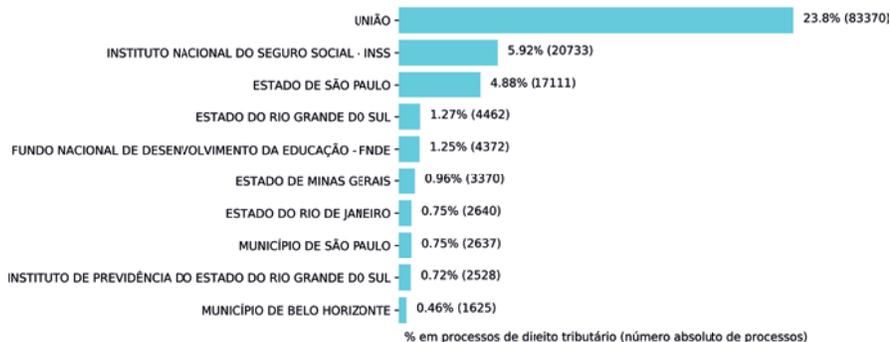


Gráfico 2.1.4 *A União não é a parte mais frequente em questões de Direito tributário exclusivamente por conta da sua presença como recorrida; ela também lidera de forma destacada o ranking dos litigantes ativos.*

O gráfico 2.1.4 traz os litigantes mais frequentes como parte ativa em Direito tributário no STF entre 1988 e 2018. Podemos observar que a União figura isolada como a maior litigante ativa. Isso demonstra que o número de processos tributários que o STF recebe a cada ano não é fruto exclusivamente da irresignação do contribuinte com o resultado obtido nas suas demandas nos tribunais inferiores, podendo ser parcialmente explicado pela litigiosidade da própria União como autora.

Ao percentual da litigiosidade da União, pode ser somado o percentual de litigiosidade do INSS, responsável pela cobrança das contribuições previdenciárias até o advento da Lei 11.457/2007, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Além das competências atribuídas pela legislação vigente até então à Secretaria da Receita Federal, coube à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do § único do art. 11 da Lei 8.212/1991 e das contribuições instituídas a título

de substituição. A Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social foi extinta.

Evolução da proporção de processos tributários em que a União figura como parte ativa no STF (1988-2018)

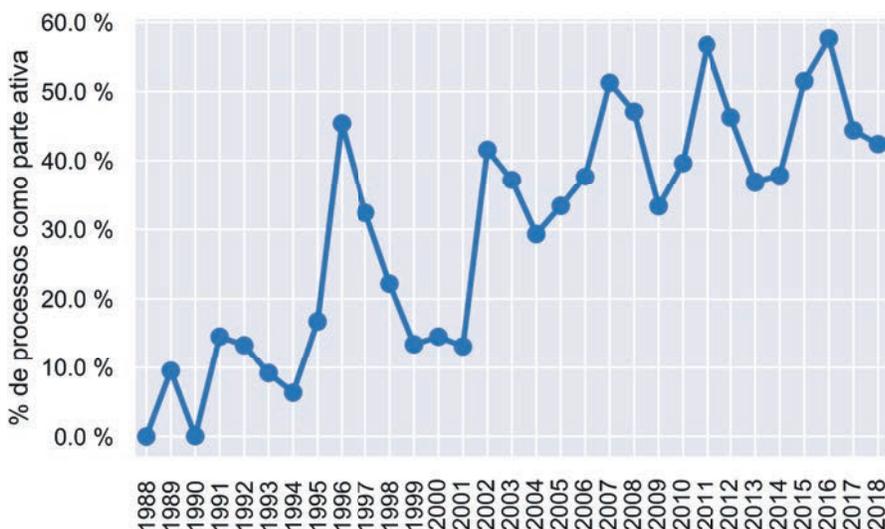


Gráfico 2.1.5 A União vem se tornando mais litigiosa com o passar do tempo.

O gráfico 2.1.5 traz a evolução da proporção de processos tributários em que a União figura como parte ativa no STF desde 1988. É possível observar que o papel ativo da União apresenta uma tendência crescente ao longo do tempo. A última década apresenta uma União muito mais ativa se comparada à primeira década de vigência da Constituição de 1988. Além disso, é possível observar o maior pico dessa proporção no ano de 2016, assim como um pico atípico na década de 1990, no ano de 1996.

É possível dividir — ainda que de maneira um pouco arbitrária — a atuação tributária da União em dois momentos distintos. Um primeiro momento, entre 1988 e 2001, mostra uma atuação razoavelmente constante, com a ex-

ceção do pico de 1996. Após, entre 2002 e 2018, percebe-se uma tendência de crescimento mais clara, com picos periódicos progressivamente maiores. Para investigar melhor essa divisão, descrevemos, a seguir, os assuntos tributários mais frequentemente levados pela União ao STF em cada um dos períodos.

Assuntos mais frequentes levados ao STF pela União como parte ativa em Direito tributário (1988-2001)



Gráfico 2.1.6 *Percebe-se uma concentração dos processos nos assuntos mais frequentemente levados ao STF pela União.*

Assuntos mais frequentemente levados ao STF pela União como parte ativa em Direito tributário (2002-2018)

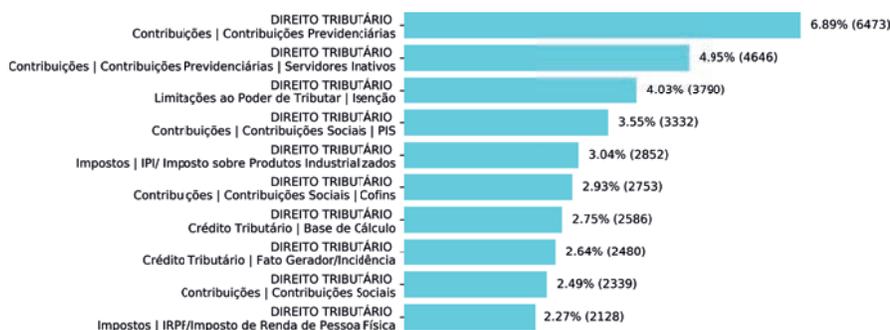


Gráfico 2.1.7 *Ao contrário do que ocorreu no primeiro período, os assuntos a partir de 2002 se encontram mais dispersos.*

A comparação entre os assuntos mais frequentes antes e após 2001 mostra que a União parece ter se tornado mais agressiva em sua estratégia recursal de maneira geral. Observe-se que a proporção de processos tributários com a União como parte ativa após 2001 passou para acima de 30%. Os assuntos mais frequentes representam um percentual menor do total no período pós-2001 do que no período pré-2001, o que mostra que nenhum assunto ou conjunto de assuntos domina a estratégia recursal da União.

Cumpra registrar que, no período anterior a 2001 (primeiro gráfico), ainda se discutiam questões envolvendo *Finsocial*, empréstimo compulsório sobre aquisição de combustíveis e contribuição sobre a folha de salários.

O *Finsocial*, instituído pelo Decreto-Lei 1.940/82 como contribuição, foi substituído pela COFINS, instituída com base no art. 195, I, *b*, da CF/88. O art. 56 do ADCT prevê que “até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente [...] da contribuição de que trata o Decreto-Lei 1940 [...] passa a integrar a receita da seguridade social”. No entanto, a Lei 7.689/88 pretendeu manter a cobrança do *Finsocial*, com base no art. 195, I, da CF/88. A Corte Suprema, ao apreciar a questão, decidiu que a norma constitucional transitória manteve o *Finsocial* como contribuição, mas vinculada ao espaço de tempo relativo até a edição da lei prevista no referido artigo (RE 150.764, rel. p/ ac. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 16.12.1992).

O *empréstimo compulsório sobre aquisição de combustíveis*, instituído pelo Decreto-Lei 2.288/86, foi declarado inconstitucional pela Corte Suprema, tendo em vista sua forma de devolução — em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento — em vez de ser restituído na mesma espécie, ou seja, em pecúnia (RE 175.385, rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 01.12.1994).

No que concerne à *contribuição sobre a folha de salários*, a CF/88 previa originalmente contribuições para o custeio da Seguridade Social incidentes sobre: 1) a folha de salários, 2) o faturamento e 3) o lucro. Com relação ao primeiro, a contribuição poderia, portanto, incidir apenas sobre a folha de salários, assim entendida como a relação dos pagamentos efetuados pelo empregador aos seus empregados. No entanto, a Lei 8.212/91 estendeu-a às

remunerações pagas a administradores, autônomos e avulsos, ampliando a competência prevista na CF/88. O STF prontamente declarou a inconstitucionalidade dos termos “administradores” e “autônomos” contidos na lei (RE 166.772, rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 05.1994; RE 177.296, rel. Min. Moreira Alves, Pleno, j. 09.1994).

Após, a União instituiu novamente a contribuição, mas por lei complementar (LC 84/96), exercendo sua competência residual (art. 195, § 4º, CF/88). Por fim, foi publicada a EC 20/98, que incluiu, ao lado da folha de salários, “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Tal ampliação de competência autorizou a reintrodução da contribuição na Lei 8.212/91, regulando legitimamente a incidência da contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos a administradores e autônomos.

Assuntos mais frequentes em Direito tributário no STF (1988-2018) (Somente processos envolvendo os 10 maiores litigantes tributários)



Gráfico 2.1.8 Ranking de assuntos tributários mais frequentes considerando-se apenas os 10 maiores litigantes. Discussões sobre a base de cálculo do crédito tributário e ICMS são as mais frequentes.

Ao observarmos os 10 principais litigantes de Direito tributário no STF, de 1988 a 2018, temos os 10 temas mais recorrentes presentes no gráfico

2.1.8. O assunto mais discutido envolve *base de cálculo* (crédito tributário), seguido pelo *ICMS* e pelas *contribuições sociais*. Registre-se novamente que questões envolvendo o PIS (4,47%) e a COFINS (4,17%) somam 8,64%, percentual acima daquele relativo ao primeiro lugar da lista, referente à base de cálculo (7,59%).

O gráfico 2.1.8 confirma o significativo volume de processos no STF envolvendo *ICMS* e *contribuições sociais*, reforçando a complexidade e a consequente litigiosidade que vem a reboque com esses tributos. Além disso, no mínimo cinco dos 10 temas apresentados referem-se a *contribuições sociais*, podendo ainda haver mais processos relativos a esse grupo, mas dentro de outras categorias, como na categoria de crédito tributário (base de cálculo) – que pode incluir discussões acerca da base de cálculo do PIS e da COFINS, por exemplo.

Assuntos mais frequentes em Direito tributário no STF (1988-2018) (Somente processos envolvendo os 10 maiores litigantes tributários privados)



Gráfico 2.1.9 Quando olhamos apenas para os litigantes de direito privado, a prevalência da Eletrobrás se reflete no tema mais frequente, que discute empréstimos compulsórios.

Ao observarmos os 10 principais litigantes de direito privado em matéria de Direito tributário no STF entre 1988 e 2018, temos os 10 temas mais re-

correntes presentes no gráfico 2.1.9. O principal tema envolvendo litigantes privados é a discussão a respeito dos *empréstimos compulsórios* sobre energia elétrica. Esse tema, como é possível observar no gráfico seguinte, está diretamente ligado à *Eletrobrás*. Os demais processos envolvendo os principais litigantes tributários de direito privado dizem respeito a *FGTS*, *correção monetária de créditos tributários* e *repetição de indébito*.

Processos envolvendo a Eletrobrás em matéria tributária no STF (1988-2018)

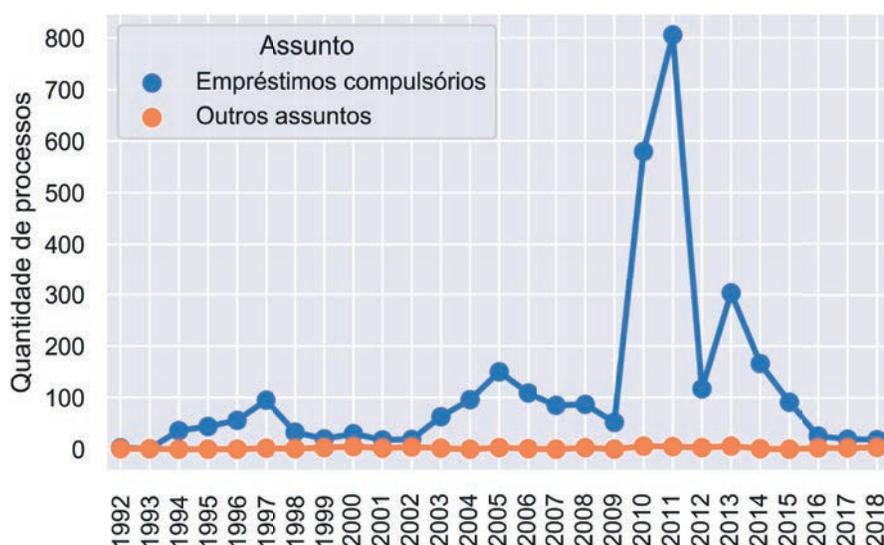


Gráfico 2.1.10 A evolução dos processos envolvendo a Eletrobrás mostra a centralidade das discussões envolvendo empréstimos compulsórios nos anos de 2010 e 2011.

A Eletrobrás foi protagonista das discussões envolvendo o *empréstimo compulsório* instituído a seu favor. O STF reconheceu que o empréstimo compulsório, cobrado dos consumidores de energia elétrica, foi recepcionado pela CF/88, na forma do art. 34, § 12, do ADCT (RE 146.615, rel. p/ ac.

Min. Maurício Corrêa, Pleno, j. 04.1995). No mesmo ano de 1995, a Corte Suprema entendeu que essa disposição transitória preservou o tributo com toda a legislação pertinente anterior à CF/88, acolhendo igualmente a forma de devolução a ele relativa (RE 193.798 AgR, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, 12.1995).

Há um pico de litigiosidade envolvendo os *empréstimos compulsórios* a favor da *Eletrobrás* nos anos de 2010 e 2011. Aparentemente, o motivo para a queda no número de processos envolvendo o tema após 2011 foi a decisão pela ausência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, tomada pelo plenário virtual do STF, em outubro de 2010 (AI 735.933 RG, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 21.10.2010). Na ocasião, restou decidido que a matéria referente aos critérios de correção monetária para a devolução do empréstimo compulsório de energia elétrica estava restrita ao âmbito infraconstitucional (Tema 319). Desde 2011, o AI 735.933 RG já foi citado por decisões de 560 processos diferentes envolvendo Direito tributário.

Em 2011, o STF decidiu pela ausência de repercussão geral da questão relativa à *responsabilidade solidária da União* pelo pagamento da correção monetária integral referente ao crédito oriundo da devolução do *empréstimo compulsório* sobre o consumo de energia elétrica, por entender que a matéria estava restrita ao âmbito infraconstitucional (AI 810.097 RG, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 13.10.2011 — Tema 489). Isso pode explicar porque os processos não cessam imediatamente após a decisão de 2010.

A *contribuição ao FGTS* foi enquadrada como não tributária, em decisão do ministro Néri da Silveira, em 1987 (RE 100.249, Pleno). Na ocasião, entendeu o STF que o FGTS configura um direito do trabalhador, que é efetivado mediante um depósito obrigatório a ser realizado pelo empregador, no âmbito das relações de trabalho. O fato de o Estado participar indiretamente dessa relação, quando institui por lei a obrigatoriedade do depósito de quantia certa por parte do empregador e quando atribui a

fiscalização e o recolhimento a órgão da administração pública, não desvirtua a natureza de um direito do trabalhador, de índole social, destinado a lhe garantir determinado valor quando despedido. Em outras palavras, não se trata de receita do Estado, em que pese a respectiva prestação ser pecuniária e compulsória, expressa em moeda, instituída por lei e não constituir sanção por ato ilícito.

Comparando os entes federativos

Para identificar quais partes estavam atreladas a cada ente da federação, fizemos um levantamento em duas etapas. Na primeira etapa, classificamos como *União* apenas a parte identificada pelos nomes *União* e *Fazenda Nacional* na base do STF, como *estados* todas as partes cujo nome continha na base “*estado d*” ou “*distrito federal*” e como *municípios* todas as partes que continham os termos “*município*” (com e sem acento) ou “*municipal*” no nome. Caso nenhuma das condições acima fosse verdadeira, o método indicava que a categoria correta era outra. Naturalmente, essa estratégia é, ao mesmo tempo, sobre e subinclusiva, no sentido de que inclui entidades que não são entes federativos (por exemplo, Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Rio Grande do Sul – CREA/RS) e deixa de incluir partes ou pessoas jurídicas que estão atreladas a algum ente. Foi realizada correção manual de todos os processos que estavam na categoria residual, mas que figuravam em pelo menos 20 processos na base.

Durante essa correção manual, foram adotadas algumas decisões metodológicas. Todas as sociedades de economia mista foram marcadas como pertencendo à categoria “Outros”. A lógica é que muito embora essas sociedades tenham relações estreitas com um ente federativo, elas geralmente litigam como contribuintes, e não como o Estado.

Atuação da União, dos estados e dos municípios em processos tributários no STF (1988-2018)

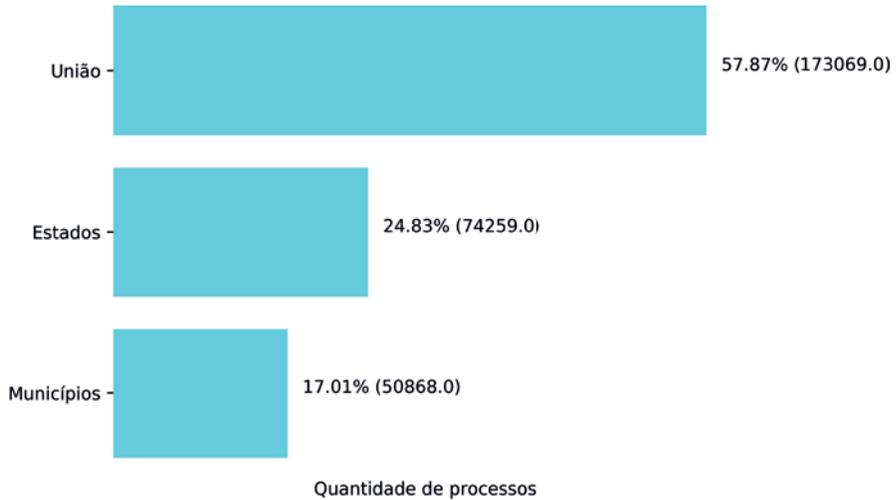


Gráfico 2.1.11 *A diferença entre a União e os estados é consideravelmente maior do que aquela entre os estados e os municípios.*

O gráfico 2.1.11 mostra quantos processos de Direito tributário no STF se vinculam a cada um dos três entes¹⁹ de acordo com o desenho constitucional federativo brasileiro. Percebe-se a clara prevalência dos processos envolvendo a União. Os estados, por sua vez, aparecem em aproximadamente $\frac{1}{4}$ dos processos relacionados a tributos, enquanto os municípios figuram em um dos polos em 17,01% das demandas.

19. Conforme explicitado anteriormente, o Distrito Federal foi classificado como um estado.

Sucesso da União, dos estados e dos municípios em processos tributários contra contribuintes no STF (1988-2018)

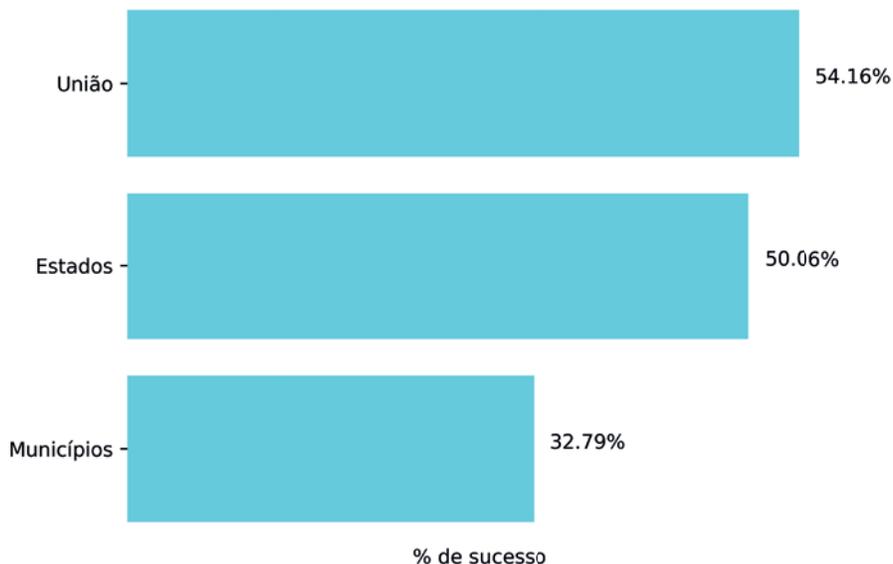


Gráfico 2.1.12 *União e estados têm mais êxito no STF do que os municípios.*

O gráfico 2.1.12 traz o percentual de êxito dos entes da federação em processos tributários contra contribuintes no STF. Inferimos o sucesso ou insucesso de cada um dos entes identificando, em primeiro lugar, se o processo envolvia um ente federativo em um dos polos, e não envolvia nenhum ente federativo no polo oposto. Posteriormente, identificamos se o ente federativo se encontrava no polo passivo ou ativo da contenda. A partir dessa classificação, contamos como sucessos do ente federativo aqueles casos nos quais o tribunal concordou com sua pretensão em uma decisão de mérito. Assim, se o estado do Rio de Janeiro era o recorrente em uma disputa contra um particular, consideramos que ele obteve sucesso,

caso o tribunal tenha proferido uma decisão de mérito pelo provimento total ou parcial do recurso; e insucesso, caso tenha sido proferida uma decisão de mérito pelo desprovimento do recurso.²⁰ Em comparação, se o estado chegou ao STF como recorrido, ele terá tido sucesso quando o pleito recursal for improvido.

Podemos observar que a União obtém sucesso em mais da metade de seus processos. Enquanto isso, os estados obtêm êxito em aproximadamente metade dos casos e os municípios em aproximadamente 1/3 dos julgamentos.

Há uma tendência de se inferir, em que pese de forma muito antes especulativa, que o fato de os resultados apresentados apontarem para um percentual de sucesso maior para a União esteja ligado ao fato de que a Corte Suprema é uma instância federal, vinculada à União. Aliado a isso, é público e notório que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é mais bem estruturada do que as Procuradorias dos estados e dos municípios, tanto em termos de recursos financeiros quanto de recursos humanos. Por outro lado, isso não significa que os procuradores da Fazenda Nacional sejam mais competentes do que os procuradores estaduais e municipais, mas apenas pode sinalizar a existência de maior volume de recursos aportados, melhor infraestrutura e de mais investimentos na formação e aperfeiçoamento dos integrantes da categoria de âmbito federal. Essas características, associadas a outros elementos, como diferenças na estrutura da carreira em cada ente federado, podem refletir na qualidade do trabalho judicial realizado na instância suprema.

20. Conforme veremos adiante, não incluímos as decisões pelo não conhecimento nesta análise.

Sucesso da União, dos estados e dos municípios em liminares tributárias contra contribuintes no STF (1988-2018)

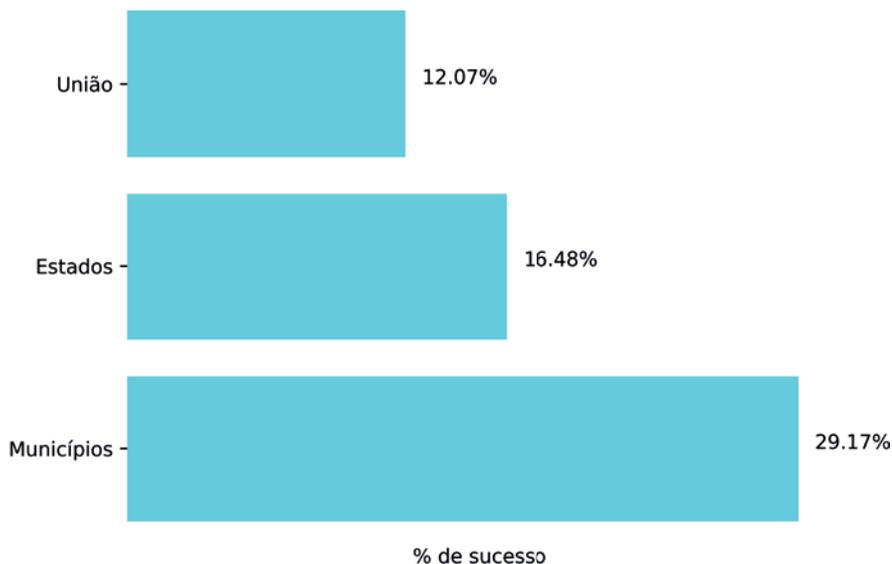
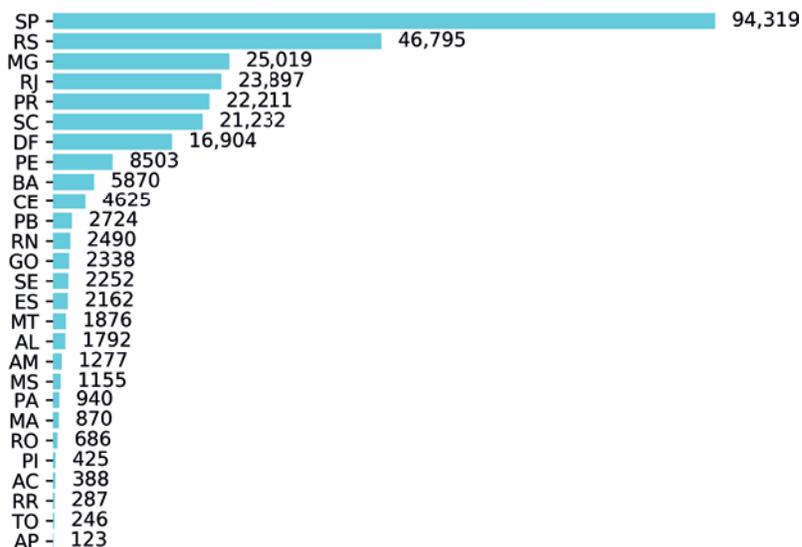


Gráfico 2.1.13 Quando olhamos apenas para as liminares, vemos que o sucesso dos entes federativos é menor, e que a ordem de sucesso se inverte com os municípios possuindo a maior proporção de deferimentos e deferimentos parciais.

O gráfico 2.1.13 traz o percentual de êxito dos entes da federação em *liminares tributárias* contra contribuintes no STF. Podemos observar que, neste caso, diferentemente dos processos tributários do gráfico anterior, os municípios obtêm percentualmente mais sucesso do que a União e os estados.

Os *metadados* mantidos pelo STF permitem-nos saber o estado de origem de cada um dos processos.

Número de processos sobre Direito tributário no STF por UF (1988-2018)



Número de processos

Gráfico 2.1.14 Quando olhamos apenas para o estado de origem de cada processo, vemos uma prevalência muito grande do estado de São Paulo.

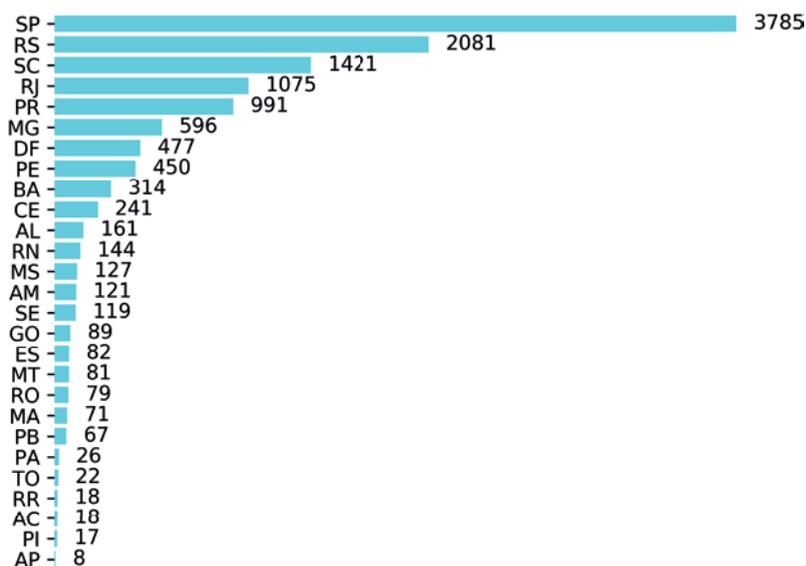
O ranking do gráfico 2.1.14 mostra a clara prevalência do estado de São Paulo em número de processos. A grande diferença entre o estado de São Paulo e os demais estados relativamente à envergadura e ao significado da economia paulista no contexto nacional é uma forte razão para explicar a discrepância. Segundo dados do IBGE,²¹ o PIB de São Paulo em 2016 foi de 2 trilhões de reais. Em comparação, o segundo maior PIB da federação, do estado do Rio de Janeiro, foi de 640 bilhões de reais. Faz sentido que exista uma relação entre o tamanho da economia e o número de processos envolvendo Direito tributário advindos de cada estado. Afinal, tributos incidem usualmente sobre atividades que movimentam a economia. Logo, um ambiente econômico mais desenvolvido e com maior potencial de geração de riquezas implica maior base ou substrato de incidência tributária.

21. Disponíveis em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 19 set. 2019.

É possível notar, entretanto, nos termos já indicados, que certos estados apresentam maior grau de litigiosidade do que outros: o estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, aparece em segundo lugar na lista dos estados com mais processos de origem no STF, mas é apenas a quarta maior economia do país. Conforme mencionado em tópico anterior, sabe-se do perfil litigante deste estado e dos seus contribuintes, aliado ao fato de que boa parte das chamadas “teses tributárias” foram e são desenvolvidas nos escritórios de advocacia gaúchos.

Para investigar a hipótese de que há uma correlação entre o número de processos sobre Direito tributário, com origem em cada unidade da federação, e o PIB daquela unidade, investigamos dados referentes a 2016, último ano para o qual o *site* do IBGE disponibiliza dados do PIB por estado.

Número de processos sobre Direito tributário no STF por UF (2016)



Número de processos

Gráfico 2.1.15 *Em 2016, a liderança de São Paulo permanece destacada em termos de número de processos tributários no STF.*

Correlação entre PIB estadual e número de processos sobre Direito tributário no STF (2016)

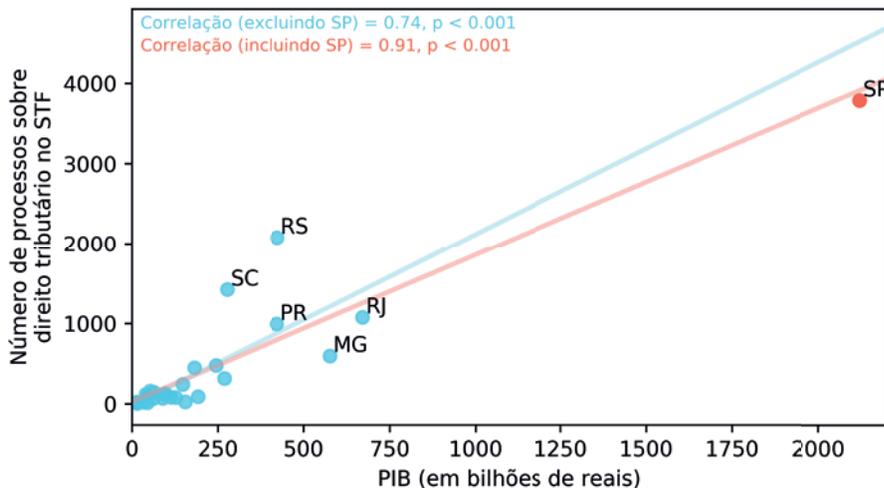


Gráfico 2.1.16 Há alta correlação entre PIB e número de processos tributários no STF. Rio Grande do Sul e Santa Catarina litigam significativamente mais do que seria previsto pelo seu PIB.

Há uma alta correlação entre PIB e número de processos sobre Direito tributário no STF ($r = 0,91$, $p < 0,001$). Essa correlação mantém-se mesmo quando excluimos o estado de São Paulo, que representa um *outlier*²² com relação às duas métricas ($r = 0,74$, $p < 0,001$). Além disso, como os estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina se destacam como *pontos fora da curva*, no sentido de apresentarem maior número de processos no STF do que o que seria esperado, com base no tamanho de suas economias, isso indica que esses estados provavelmente são mais litigiosos do que os demais (ao menos em matéria tributária),²³ confirmando a percepção anteriormente externada.

22. *Outliers* podem ser definidos como pontos que se encontram muito distantes do resto de uma distribuição. Este é claramente o caso de SP com relação às variáveis PIB e número de processos tributários com relação aos demais estados.

23. Os dados são ambíguos com relação a dois possíveis sentidos em que Rio Grande do Sul e Santa Catarina podem ser mais litigiosos: (i) eles podem ser mais litigiosos, porque nesses estados se iniciam mais processos em primeira instância sobre Direito tributário ou (ii) porque, muito

2.2 DADOS DO ÊXITO DO FISCO E DO CONTRIBUINTE

Para descobrir se o fisco ou o contribuinte tem sido mais bem-sucedido, isolamos os processos nos quais conseguimos identificar em um dos polos um ente federativo, mas não havia nenhum ente federativo no polo oposto. A partir desse dado, podemos inferir se os pedidos do fisco ou do contribuinte foram concedidos, ao combinar os dados a respeito do resultado do processo com os dados a respeito de quem ocupava o polo ativo e quem ocupava o polo passivo da controvérsia.

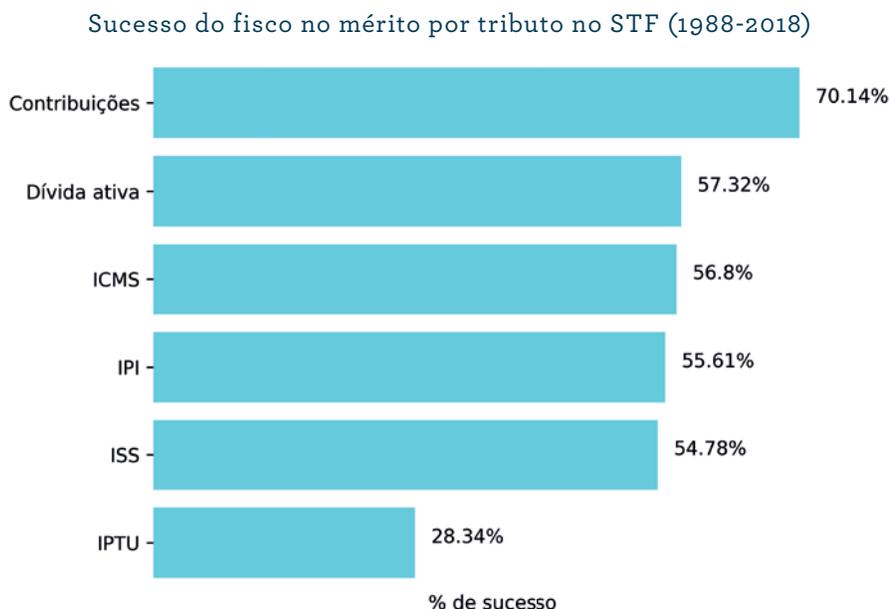


Gráfico 2.2.1 *No mérito, o fisco é bem-sucedido na maioria das vezes, à exceção das disputas sobre IPTU.*

embora o número de processos em primeira instância seja semelhante ao esperado, com base no tamanho da economia, as partes levam um percentual maior desses processos ao STF. Para adjudicar entre essas duas explicações, seria necessário colher dados sobre o número de processos envolvendo Direito tributário na primeira instância. Ademais, nos termos já salientados, não foram considerados os possíveis efeitos que o contencioso administrativo pode exercer sobre o litígio judicial, o que pode apresentar causas adicionais para justificar as discrepâncias indicadas.

O gráfico 2.2.1 elucidada que, ao tratarmos de Contribuições, Dívida Ativa, ICMS, IPI, ISS e IPTU, temos que, somente no caso do IPTU, o fisco tende a não obter sucesso na maioria dos casos no mérito no STF. Dessa forma, o fisco tende a ter mais sucesso do que o contribuinte quando tratamos de Contribuições, Dívida Ativa, ICMS, IPI e ISS, com destaque para as Contribuições, que possuem percentual de sucesso superior a 70%.

Conforme exposto anteriormente, há uma significativa presença de processos relativos ao IPTU na Corte Suprema desde 1988. Isso se deve às discussões realizadas em torno da possibilidade da progressividade fiscal desse imposto, antes da EC 29/00, que passou a autorizar a progressividade em razão do valor do imóvel, conjuntamente com a possibilidade de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Até então, apenas a progressividade extrafiscal, destinada ao atendimento da função social da propriedade, era prevista na CF/88 e reconhecida pelo STF. O entendimento da Corte Suprema foi consolidado na Súmula 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”).

Não foram poucos os municípios envolvidos em discussões acerca da progressividade do IPTU que chegaram até o STF e perderam a causa em favor dos contribuintes por força do entendimento do que posteriormente fora consolidado nessa súmula. Em outras palavras, inúmeros municípios tentaram cobrar o IPTU com alíquotas progressivas, sem que fossem destinadas ao cumprimento da função social da propriedade urbana. O STF prontamente afastou tais tentativas, tendo em vista que, antes da EC 29/00, o texto original da CF/88 autorizava apenas a progressividade destinada à função social, mas não a que foi posteriormente vinculada ao valor do imóvel, à localização e ao uso.

Decisões pelo não conhecimento que beneficiaram o fisco por tributo no STF (1988-2018)

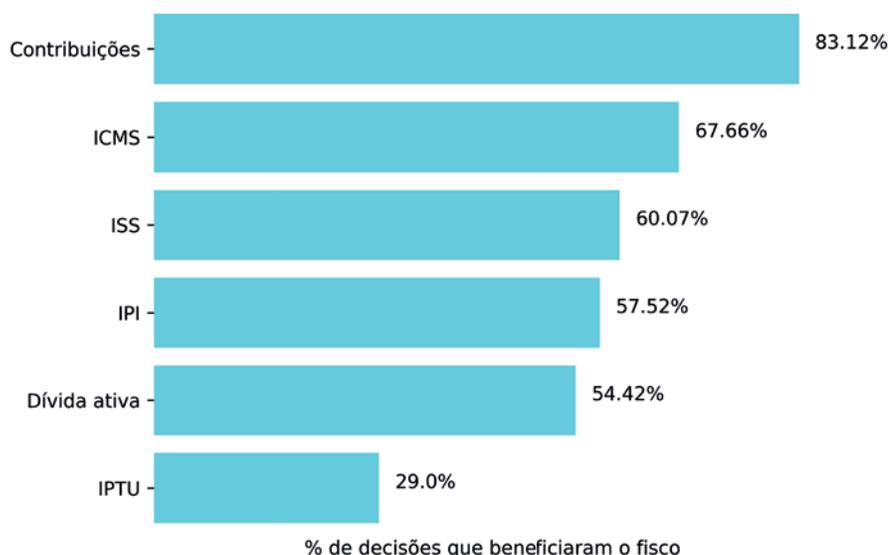


Gráfico 2.2.2 Novamente, o fisco parece prevalecer na maior parte das vezes em que os pedidos não são conhecidos pelo STF.

O gráfico 2.2.2 informa que as decisões pelo não conhecimento no STF beneficiam o fisco em mais da metade dos casos quando tratamos de Contribuições, Dívida Ativa, ICMS, IPI e ISS. Por outro lado, o IPTU traz um cenário de não conhecimento mais benéfico para os contribuintes. Em termos metodológicos, classificamos as decisões pelo não conhecimento como favorecendo uma das partes para poder investigar de maneira autônoma o grande número de processos que não recebe uma decisão de mérito pelo STF. Nesses casos, a parte passiva é, de certo modo, beneficiada, posto que a decisão da instância inferior, presumivelmente favorável a ela, será mantida sem reexame.

III. Análise por ministro

Qual o percentual de decisões, tanto monocráticas quanto colegiadas, favoráveis ou contrárias ao fisco e ao contribuinte, por ministro? Como se apresentam esses percentuais ao longo do tempo? Os gráficos a seguir tentam responder a essas perguntas.

Proporção de decisões que favorecem o fisco contra o contribuinte por ministro no STF (1988-2018)

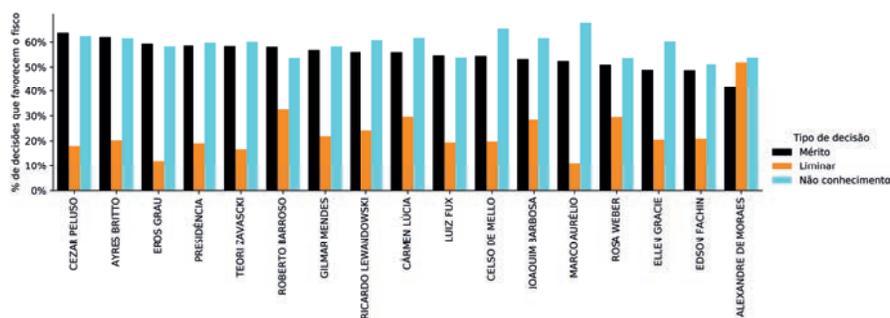


Gráfico 3.1.1 Os ministros variam nas proporções de decisões favoráveis ao fisco no mérito, nas liminares e nas decisões pelo não conhecimento.

Relator	Tipo de decisão	Proporção de favorecimento do fisco
CEZAR PELUSO	Mérito	63,64%
	Liminar	17,93%
	Não conhecimento	62,31%
AYRES BRITTO	Mérito	61,93%
	Liminar	20,21%
	Não conhecimento	61,48%
EROS GRAU	Mérito	59,32%
	Liminar	11,9%
	Não conhecimento	58,28%
TEORI ZAVASCKI	Mérito	58,36%
	Liminar	16,67%
	Não conhecimento	60,08%
ROBERTO BARROSO	Mérito	58,08%
	Liminar	32,54%
	Não conhecimento	53,61%
GILMAR MENDES	Mérito	56,76%
	Liminar	21,86%
	Não conhecimento	58,28%
RICARDO LEWANDOWSKI	Mérito	55,94%
	Liminar	24,15%
	Não conhecimento	60,74%
CÁRMEN LÚCIA	Mérito	55,91%
	Liminar	29,61%
	Não conhecimento	61,59%
LUIZ FUX	Mérito	54,69%
	Liminar	19,32%
	Não conhecimento	53,7%

Relator	Tipo de decisão	Proporção de favorecimento do fisco
CELSO DE MELLO	Mérito	54,38%
	Liminar	19,75%
	Não conhecimento	65,35%
JOAQUIM BARBOSA	Mérito	53,18%
	Liminar	28,44%
	Não conhecimento	61,56%
MARCO AURÉLIO	Mérito	52,39%
	Liminar	11,06%
	Não conhecimento	67,59%
ROSA WEBER	Mérito	50,96%
	Liminar	29,49%
	Não conhecimento	53,4%
ELLEN GRACIE	Mérito	48,9%
	Liminar	20,45%
	Não conhecimento	60,21%
EDSON FACHIN	Mérito	48,81%
	Liminar	20,83%
	Não conhecimento	51,14%
ALEXANDRE DE MORAES	Mérito	41,89%
	Liminar	51,85%
	Não conhecimento	53,73%

Tabela 1 *Dados exatos referentes ao gráfico 3.1.1.*

Os dados do gráfico 3.1.1 e da tabela 1 revelam a proporção de decisões que favorecem o fisco contra o contribuinte por ministro no STF desde 1988. É possível observar um comportamento praticamente semelhante entre os ministros, quando o tipo de decisão é pelo não conhecimento.

Há uma variação nas decisões de mérito e outra variação mais notável nas decisões liminares. Nessas últimas, os ministros Marco Aurélio e Eros Grau proferem uma proporção de decisões mais favoráveis ao contribuinte, enquanto os ministros Alexandre de Moraes, Joaquim Barbosa, Roberto Barroso, Cármen Lúcia e Rosa Weber têm uma tendência oposta. Quanto a decisões de mérito, o ministro Cezar Peluso foi o mais favorável ao fisco, enquanto o ministro Alexandre de Moraes foi o mais favorável ao contribuinte.

Proporção de decisões que favorecem o fisco contra o contribuinte por órgão no STF (1988-2018)

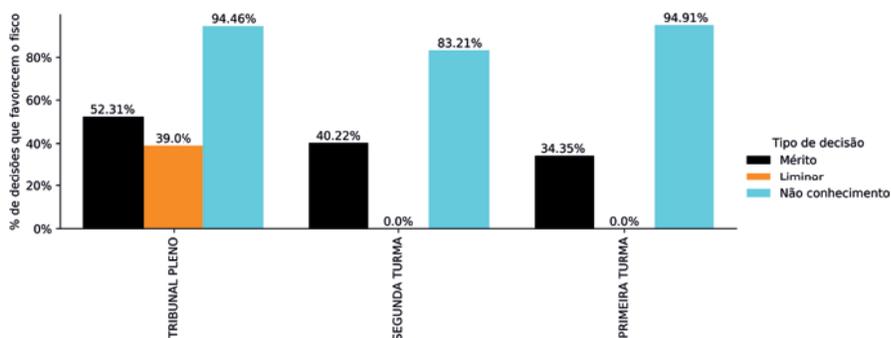


Gráfico 3.1.2 *O STF possui uma proporção maior de decisões favoráveis ao fisco contra o contribuinte no Plenário.*

O gráfico 3.1.2 ilustra a proporção de decisões que favorecem o fisco contra o contribuinte por órgão no STF desde 1988. Ao compararmos a atuação das duas turmas, é possível observar que a Segunda Turma é mais favorável ao fisco nas decisões no mérito, enquanto a Primeira Turma é mais favorável ao fisco nas decisões de não conhecimento. Por outro lado, o Tribunal Pleno apresenta proporções mais favoráveis ao fisco nas decisões liminares e de mérito, enquanto nas decisões pelo não conhecimento, a proporção é praticamente igual à da Primeira Turma. De forma

geral, medidas liminares raramente são levadas à apreciação dos órgãos colegiados do STF em matéria tributária.

Vale destacar que o Tribunal Pleno decidiu em 52,22% das decisões de mérito a favor do fisco. A Segunda Turma decidiu, no mérito, cerca de 40% dos casos a favor do fisco e cerca de 60% dos casos a favor do contribuinte, enquanto a Primeira Turma decidiu, no mérito, cerca de 34% dos processos a favor do fisco e cerca de 66% dos processos a favor do contribuinte. Nas decisões liminares, o Tribunal Pleno favoreceu o fisco em aproximadamente 40% dos casos e o contribuinte em aproximadamente 60% dos casos. Isso demonstra que, de 1988 a 2018, as Turmas decidiram mais a favor do contribuinte do que do fisco. Nas liminares, o Tribunal Pleno favoreceu mais o contribuinte.

Evolução da taxa de sucesso no mérito de cada ente federativo em processos tributários no STF (1988-2018)

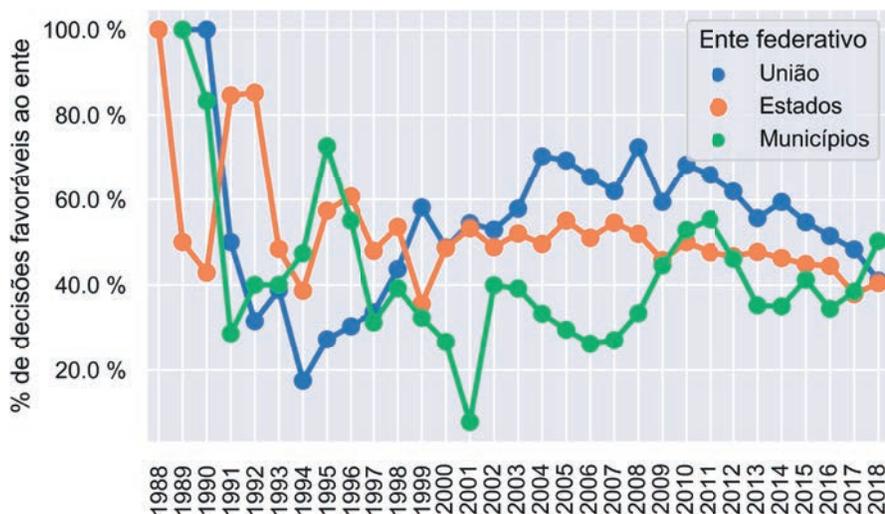


Gráfico 3.1.3 Há variação ao longo dos anos no percentual de sucesso dos entes federativos, mas, de forma geral, a União prevalece sobre estados e municípios, que se seguem nesta ordem.

O gráfico 3.1.3 mostra a evolução da taxa de sucesso no mérito de cada ente federativo em processos tributários no STF desde 1988. Podemos observar que, na composição do STF na década de 1990, a União obtinha menos sucesso que estados e municípios; após 1999, a União passa a ter uma tendência de maior sucesso que estados e municípios. Nota-se um pico de sucesso da União no ano de 2008 e de fracasso no ano de 1994, assim como há um considerável pico de insucesso para os municípios no ano de 2001.

Vale observar que, a partir de 2002, a União entra em um período de crescente aumento da sua taxa de sucesso no STF, permanecendo com percentuais superiores ao de estados e municípios até 2017. Ressalte-se, ainda, que o período em que a União permaneceu com as taxas mais elevadas de sucesso no STF vai de 2004 a 2012, que praticamente coincide com o governo do presidente Lula (2003 a 2011). Lula indicou oito ministros para o STF (Cezar Peluso, Menezes Direito, Ayres Britto, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Joaquim Barbosa, Dias Toffoli). Considerando desde o presidente José Sarney, cujo mandato foi de 15 de março de 1985 a 15 de março de 1990, Lula foi o que mais ministros nomeou.

Evolução da taxa de sucesso em liminares de cada ente federativo em processos tributários no STF (1988-2018)

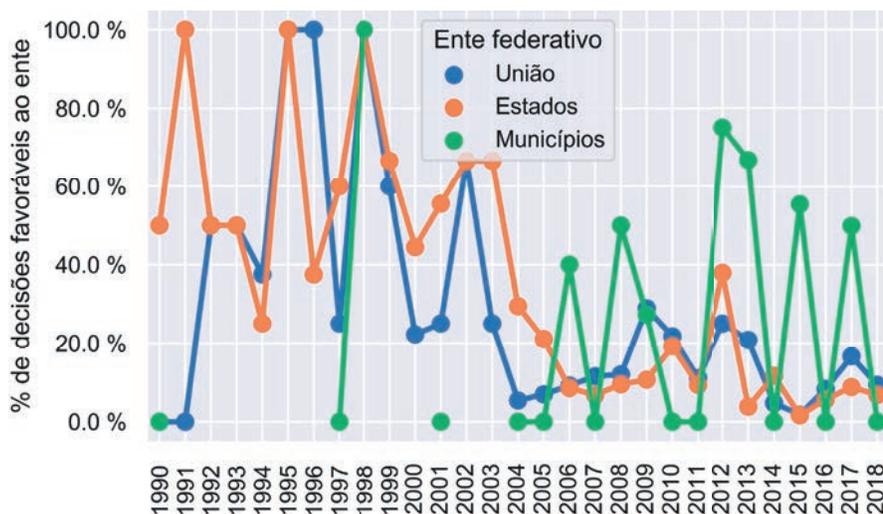


Gráfico 3.1.4 Olhando apenas para as liminares, percebemos muito mais variação, o que provavelmente ocorre por conta do baixo número destas, conforme foi possível depreender das discussões anteriores.

O gráfico 3.1.4 mostra a evolução do percentual de sucesso em liminares de cada ente federativo em processos tributários no STF desde 1988. Podemos observar que, até o ano de 2004, há substancial oscilação para todos os entes. A partir de 2005, União e estados passam a ter padrões mais constantes, enquanto municípios permanecem com forte oscilação anual. Além disso, é notório que, em muitos anos, os municípios tiveram 0% de sucesso; em alguns anos iniciais, estados e União obtiveram 100% de sucesso e, no ano de 1998, todos tiveram 100% de sucesso. Isso se deve ao baixo número de liminares (durante todo o período, os metadados do Tribunal indicam a existência de 1965 decisões liminares).

Evolução do percentual de decisões pelo não conhecimento que beneficiaram cada ente federativo em processos tributários no STF (1988-2018)

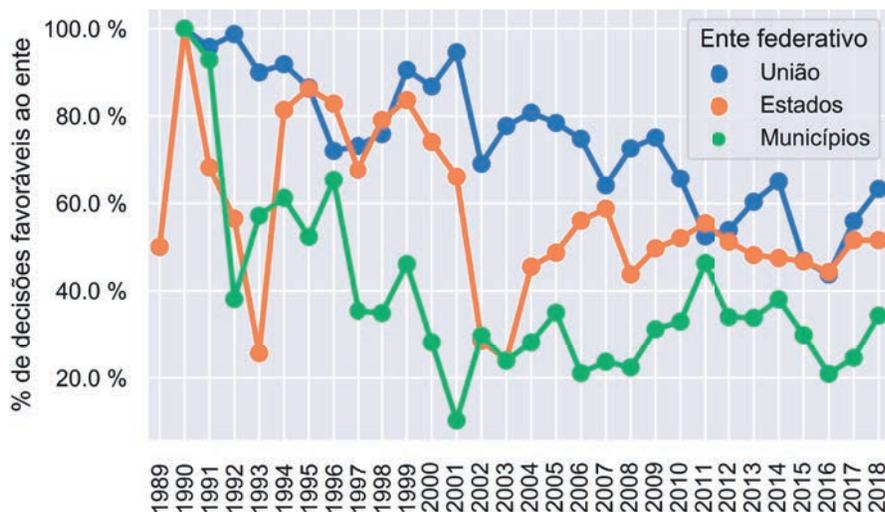


Gráfico 3.1.5 A evolução das decisões pelo não conhecimento apresenta uma discrepância um pouco maior entre estados e municípios.

O gráfico 3.1.5 mostra a evolução do percentual de decisões pelo não conhecimento, que beneficiaram cada ente federativo em processos tributários no STF desde 1988. Podemos observar maiores oscilações na década de 1990 e uma tendência de estabilidade desde 2003. É notável a tendência decrescente na União, assim como o ano de 2016 como um ponto de mudança a partir do qual todos os entes passaram a ter percentuais crescentes de sucesso. Os picos de insucesso para a União se deram no ano de 2016; para os estados, em 1993; e, para os municípios, em 2001. Além disso, temos que, no ano de 1990, todos obtiveram 100% de sucesso.

IV. Precedentes

Quais são os precedentes mais citados no Tribunal? Quais são os seus temas? E qual a origem da decisão citada — monocrática, turma ou plenário? Em média, quantas decisões são citadas por julgamento? E nos votos? Quais ministros citam mais decisões anteriores da Corte? Há variação ao longo do tempo? Esta seção tem como objetivo responder a essas perguntas, iniciando com uma definição do que estamos chamando de *precedentes* no contexto do presente relatório e explorando os precedentes mais frequentemente citados, a proporção de decisões que citam precedentes ao longo do tempo e os períodos mais citados.

Preliminarmente, cabe aqui fazer a devida distinção entre *precedente*, *jurisprudência* e *súmula*. Ao introduzir o conceito de *precedente* no novo Código de Processo Civil, o legislador procurou conferir novos significados aos conceitos de *jurisprudência* e de *súmula*.²⁴

24. MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil Comentado**. 4. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 1050-1051.

Na tradição romano-germânica do Direito, a *jurisprudência* é o conjunto de interpretações da legislação, resultante da atividade jurisdicional, voltada para a solução dos casos, cuja reiteração confere uniformidade para fins de referência e controle futuro, não possuindo autoridade formalmente vinculante.²⁵

As *súmulas* são consolidações de entendimento, resultantes da reiteração de decisões no mesmo sentido. O novo Código de Processo Civil reconhece as súmulas como “guias para a interpretação do Direito para o sistema de administração da Justiça Civil como um todo e para a sociedade civil em geral (art. 927, II e IV)”.²⁶ Além disso, previu o “dever de identificação e de congruência das súmulas com as circunstâncias fáticas dos casos que motivaram suas criações” (art. 926, § 2º).²⁷

Os *precedentes*, por sua vez, são *razões generalizáveis*, identificáveis a partir das decisões judiciais, mas não são equivalentes a estas.²⁸ Os precedentes são estruturados essencialmente sobre fatos jurídicos relevantes que compõem o caso posto em análise.²⁹ Quanto à sua eficácia, são de observância obrigatória; portanto, vinculantes. *Marinoni, Arenhart e Mitidiero* esclarecem que o novo Código “imagina, porém, que os precedentes são oriundos apenas de súmulas (art. 927, II e IV), recursos repetitivos, assunção de competência (art. 927, III) e orientações de plenário ou órgão especial (art. 927, I e V)”.³⁰ Esses autores bem advertem, no entanto, que o fator decisivo para a formação do precedente é a presença de “razões determinantes e suficientes claramente identificáveis”.³¹ Acaso um julgamento não contenha razões deste porte, não formará precedente.

Os gráficos a seguir, quando se referem a “precedentes”, estão necessariamente se referindo a entendimentos consolidados em (i) súmulas ou (ii) manifestados em julgamentos de recursos ou ações de competência originária

25. *Idem*, p. 1050.

26. *Idem*, p. 1051.

27. *Idem*, p. 1051.

28. *Idem*, p. 1051.

29. MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. São Paulo: RT, 2013. p. 71-78.

30. *Idem*, p. 1051.

31. *Idem*, p. 1051.

ria do STF, mas não necessariamente às “razões determinantes e suficientes claramente identificáveis”, formadoras de precedentes. Por outro lado, na prática, as “decisões” a seguir arroladas como as 10 mais citadas nas decisões de Direito tributário no STF desde 1998 incorporam *razões*, as quais possuem envergadura suficiente para ser meio de determinação do Direito, eliminando a sua equivocidade³² e, assim, podendo ser enquadráveis como precedentes.

Nesta seção, consideramos apenas as citações a partir de 1998. Isso se deve à maior qualidade dos dados neste recorte, conforme explicitado na seção dedicada ao método.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS PRECEDENTES EM DIREITO TRIBUTÁRIO NO STF

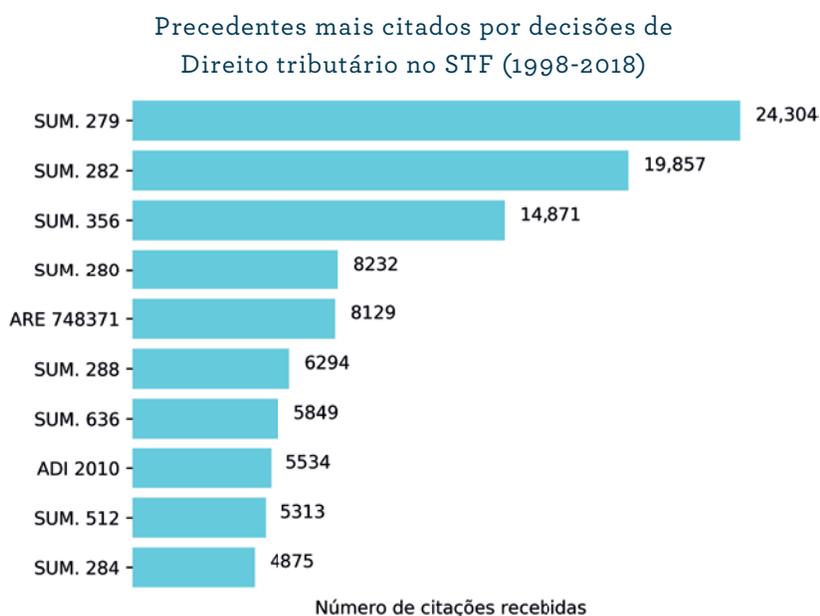


Gráfico 4.1.1 As súmulas 279 e 282 são as mais citadas em matéria tributária.

32. MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. São Paulo: RT, 2013. p. 72.

O gráfico 4.1.1 ilustra quais são os 10 precedentes mais citados por decisões de Direito tributário no STF desde 1998. Podemos observar que oito dos 10 precedentes são *súmulas*. A mais citada delas, a *Súmula 279*, diz respeito à impossibilidade de reavaliação de matéria fática em recurso extraordinário, sendo um reflexo da necessidade que o tribunal enxerga de limitar suas portas de acesso (*Súmula 279*: “Para simples reexame de prova, não cabe recurso extraordinário”).

A segunda maior ocorrência é a *Súmula 282*, segundo a qual “é inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”. O enunciado reflete a necessidade de prequestionamento da questão constitucional como pré-requisito do recurso extraordinário. O STF possui entendimento pacífico de que a admissão do recurso extraordinário está condicionada a que o dispositivo constitucional tido por violado tenha sido debatido no acórdão recorrido. A exigência de prequestionamento não é mero rigorismo formal, mas sim requisito de obediência aos limites impostos às questões submetidas a julgamento ao STF (ARE 1.073.395 AgR, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.12.2018).

A terceira maior ocorrência é a *Súmula 356*, que dispõe que “o ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento”. O enunciado deixa clara a necessidade de prequestionamento explícito da questão constitucional, como pré-requisito do recurso extraordinário. Conforme já decidiu a Corte Suprema, o prequestionamento importa o debate e a decisão prévios do tema jurídico constante nas razões recursais. Quando a decisão impugnada não contempla o que está sendo versado no recurso, não há entrada para o recurso extraordinário (ARE 1.137.118, rel. Min. Marco Aurélio, j. 29.08.2018, dec. monocrática).

É interessante notar que essas súmulas, embora sejam as mais citadas pelo STF em processos de matéria tributária, não versam, elas mesmas,

sobre esse tema. Essas súmulas pretendem regular o fluxo de processos, independentemente do ramo do direito discutido. Esse fato sinaliza um aspecto importante da atuação contemporânea do STF, mas que foge ao escopo do presente relatório.

O *ARE 748.371* é um recurso do Banco Volkswagen S.A., envolvendo o Tema 660 da repercussão geral (“Violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa quando o julgamento da causa depender de prévia análise da adequada aplicação das normas infraconstitucionais. Extensão do entendimento ao princípio do devido processo legal e aos limites da coisa julgada”). O Tribunal, por maioria, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional³³ (*ARE 748.371 RG/MT*, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 06.06.2013).

Por fim, a *ADI 2.010 MC* tratou da contribuição de seguridade social (Lei 9.783/99) devida por servidores públicos federais ativos e inativos. Essa decisão representa importante precedente sobre a discussão acerca da totalidade da carga tributária incidente e seus limites para efeito de aferição do efeito confiscatório da tributação (*ADI 2010 MC/DF*, rel. Min. Celso de Mello, Pleno, j. 30/09/1999).

A Corte Suprema procurou traçar uma metodologia de aferição do efeito confiscatório da tributação. A partir da decisão, podem-se identificar possíveis parâmetros para tal avaliação: *a)* considerar a totalidade da carga tributária sobre o contribuinte; *b)* verificar a capacidade contributiva do contribuinte, levando-se em conta o total da sua renda e do seu capital; *c)* considerar todos os tributos que ele deverá pagar em determinado período e à mesma pessoa política; *d)* aferir o grau de insuportabilidade econômico-financeira; *e)* observar padrões de razoabilidade frente a eventuais excessos fiscais. Se dessa avaliação resultar que o efeito cumulativo

33. Ementa: “Alegação de cerceamento do direito de defesa. Tema relativo à suposta violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa, dos limites da coisa julgada e do devido processo legal. Julgamento da causa dependente de prévia análise da adequada aplicação das normas infraconstitucionais. Rejeição da repercussão geral”.

tributário, provocado pela mesma pessoa política, afeta substancial ou irrazoavelmente o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte, estará configurado o caráter confiscatório.

Na perspectiva adotada pela Corte Suprema, o princípio da razoabilidade adquire aqui sua eficácia máxima como diretriz normativa voltada à proibição de excesso na tributação. No caso da ADI 2.010, o STF declarou a inconstitucionalidade da progressividade instituída para a contribuição previdenciária dos servidores públicos federais, em cuja sistemática a totalidade da carga tributária incidente, resultante do somatório da contribuição previdenciária com o IR, foi considerada confiscatória. O min. Maurício Corrêa, no seu voto, ressaltou que a soma do IRPF com a contribuição previdenciária (cuja alíquota máxima era de 25%) chegaria em torno de 47%, revelando o caráter confiscatório no conjunto dos dois tributos. O ministro ainda lembrou que essa avaliação foi contextualizada à realidade brasileira. Se fosse um caso ocorrido no Canadá ou na Alemanha, onde os serviços públicos básicos são entregues com qualidade, essa tributação não seria confiscatória.

A *Súmula 280* prevê que: “por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário”. Já a *Súmula 288* estatui que “nega-se provimento a agravo para subida de recurso extraordinário, quando faltar no traslado o despacho agravado, a decisão recorrida, a petição de recurso extraordinário ou qualquer peça essencial à compreensão da controvérsia”.

Também “não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida” (*Súmula 636*) e “é inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia” (*Súmula 284*). Por fim, a *Súmula 512* dispõe que “não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança”. A maioria das súmulas destacadas trata de questões processuais, ligadas aos requisitos de conhecimento e admissibilidade do recurso ex-

traordinário. Com exceção da *Súmula 288*, que se refere às cópias essenciais ao agravo para subida de recurso extraordinário; da *Súmula 636*, a qual obstaculiza o recurso extraordinário por contrariedade ao princípio da legalidade, quando pressupuser rever normas infraconstitucionais; e da *Súmula 512*, que afasta a condenação em honorários sucumbenciais no mandado de segurança.

Não são súmulas em matéria tributária propriamente, mas representam, mesmo assim, relevantes diretrizes processuais aplicáveis igualmente a recursos que podem veicular importantes questões tributárias à Corte Suprema.

Precedentes mais citados por decisões de Direito tributário no STF (excluídas súmulas) (1998-2018)

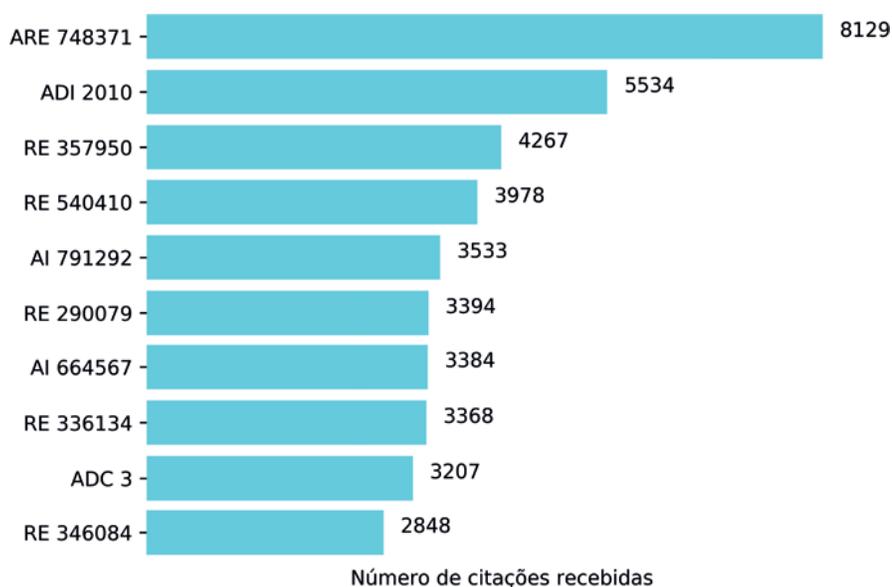


Gráfico 4.1.2 Quando excluimos súmulas, o ARE 748.371 e a ADI 2.010 tornam-se os precedentes mais citados em matéria tributária.

O gráfico 4.1.2 traz os 10 precedentes mais citados por decisões de Direito tributário no STF desde 1998, excluindo as súmulas.

O *ARE 748.371*, já citado, repise-se, é um recurso do Banco Volkswagen S.A., envolvendo o Tema 660 da repercussão geral.

Violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa quando o julgamento da causa depender de prévia análise da adequada aplicação das normas infraconstitucionais. Extensão do entendimento ao princípio do devido processo legal e aos limites da coisa julgada.

O Tribunal, conforme já indicado, por maioria, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional³⁴ (*ARE 748.371 RG/MT*, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 06.06.2013).

Por sua vez, a mencionada *ADI 2.010 MC* tratou da contribuição de seguridade social (Lei 9.783/99) devida por servidores públicos federais ativos e inativos. Essa decisão representa importante precedente sobre a discussão acerca da totalidade da carga tributária incidente e seus limites para efeito de aferição do efeito confiscatório da tributação (*ADI 2010 MC/DF*, rel. Min. Celso de Mello, Pleno, j. 30/09/1999).

A Corte Suprema procurou traçar uma metodologia de aferição do efeito confiscatório da tributação. A partir da decisão, pôde-se identificar possíveis parâmetros para essa avaliação: *a)* considerar a totalidade da carga tributária sobre o contribuinte; *b)* verificar a capacidade contributiva do contribuinte, considerando o total da sua renda e do seu capital; *c)* considerar todos os tributos que ele deverá pagar em determinado período e à mesma pessoa política; *d)* aferir o grau de insuportabilidade econômico-financeira; *e)* observar padrões de razoabilidade frente a

34. Ementa: “Alegação de cerceamento do direito de defesa. Tema relativo à suposta violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa, dos limites da coisa julgada e do devido processo legal. Julgamento da causa dependente de prévia análise da adequada aplicação das normas infraconstitucionais. Rejeição da repercussão geral”.

eventuais excessos fiscais. Se dessa avaliação resultar que o efeito cumulativo tributário, provocado pela mesma pessoa política, afeta substancial ou irrazoavelmente o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte, estará configurado o caráter confiscatório.

Na perspectiva adotada pela Corte Suprema, o princípio da razoabilidade adquire aqui sua eficácia máxima como diretriz normativa voltada à proibição de excesso na tributação. No caso da ADI 2.010, o STF declarou a inconstitucionalidade da progressividade instituída para a contribuição previdenciária dos servidores públicos federais, em cuja sistemática a totalidade da carga tributária incidente, resultante do somatório da contribuição previdenciária com o IR, foi considerada confiscatória. O min. Maurício Corrêa, no seu voto, ressaltou que a soma do IRPF com a contribuição previdenciária (cuja alíquota máxima era de 25%) chegaria em torno de 47%, revelando o caráter confiscatório no conjunto dos dois tributos. O ministro ainda lembrou que essa avaliação foi contextualizada à realidade brasileira. Se fosse um caso ocorrido no Canadá ou na Alemanha, onde os serviços públicos básicos são entregues com qualidade, esta tributação não seria confiscatória.

O *RE 357.950* trata da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta, para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada (*RE 390.840/MG*, rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 09.11.2005). A jurisprudência do Supremo, com base na redação do art. 195 da CF anterior à EC 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões *receita bruta e faturamento* como sinônimas, jungindo-as à *venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços*.

No *RE 540.410*, o STF, por maioria, vencido o ministro Marco Aurélio, acolheu a questão de ordem suscitada pelo relator, no sentido de determinar a devolução dos autos ao Tribunal de origem, para os fins previstos no artigo 543-B do Código de Processo Civil anterior (*RE 540.410 QO/RS*, rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, j. 20.08.2008). O recurso envolvia o benefí-

cio previdenciário de prestação continuada (Previdência Social). O Pleno entendeu que era caso de aplicação do disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil aos recursos, cujo tema constitucional apresentasse repercussão geral reconhecida pelo Plenário, ainda que interpostos contra acórdãos publicados antes de 3 de maio de 2007.

O *AI 791.292* provocou questão de ordem, que terminou sendo acolhida para reconhecer a repercussão geral do tema ligado à obrigatoriedade de fundamentação das decisões judiciais (Tema 339 — *AI 791.292 QO-RG/PE*, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 23.06.2010). O STF decidiu a questão, fixando a tese de que “o art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas”.

O *RE 290.079* versa sobre a constitucionalidade do salário-educação (*RE 290.079/SC*, rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, j. 17.10.2001). O Pleno entendeu que a CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o *Finsocial* (art. 56 do ADCT), conferindo-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149.

No *AI 664.567*, o STF, por unanimidade e nos termos do voto do relator, decidiu questão de ordem relativa à repercussão geral em matéria criminal, da seguinte forma: “1) que é de exigir-se a demonstração da repercussão geral das questões constitucionais discutidas em qualquer recurso extraordinário, incluído o criminal; 2) que a verificação da existência de demonstração formal e fundamentada da repercussão geral das questões discutidas no recurso extraordinário pode fazer-se tanto na origem quanto no Supremo Tribunal Federal, cabendo exclusivamente a este Tribunal, no entanto, a decisão sobre a efetiva existência da repercussão geral; 3) que a exigência da demonstração formal e fundamentada no recurso extraordinário da repercussão geral das questões constitucionais discutidas só incide quando a intimação do acórdão recorrido tenha

ocorrido a partir de 03 de maio de 2007, data da publicação da Emenda Regimental nº 21, de 30 de abril de 2007” (AI 664.567 QO/RS, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, j. 18.06.2007).

O *RE 336.134* tratava da majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%, com a possibilidade de compensação de até um terço do *quantum* devido com a CSLL, quando o contribuinte registrasse lucro no exercício (*RE 336.134/RS*, rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, j. 20.11.2002). Com relação à diversidade de tratamento entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, o STF não vislumbrou ofensa ao princípio da isonomia.

A *ADC 3* veiculou pedido de declaração de constitucionalidade do salário-educação, o qual restou julgado procedente (*ADC 3*, rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, j. 02.12.1999). A Corte Suprema entendeu que era desnecessária lei complementar para regular a contribuição, visto que o § 5º do art. 212 da CF remete apenas à *lei*. Quanto à questão material relativa à base de cálculo, assentou que a vedação do art. 154, I, da CF não atinge essa contribuição, somente impostos, não se tratando de outra fonte para a seguridade social, dado que a finalidade era de financiamento do ensino fundamental.

Por fim, no *RE 346.084*, foi fixada a inconstitucionalidade do *conceito de receita bruta*, ampliado pela Lei 9.718/98, para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada (*RE 346.084/PR*, rel. Min. Ilmar Galvão, red. p/ac. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 09.11.2005). A Corte Suprema reiterou que o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente, assentando que sua jurisprudência, com base na redação do art. 195 CF anterior à EC 20/98, é no sentido de tomar as expressões *receita bruta* e *faturamento* como sinônimas, limitando-as à *venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços*, de modo que é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta, no anseio de tributar a totalidade das receitas da pessoa jurídica.

Média de precedentes citados por decisões em Direito tributário no STF (1998-2018)

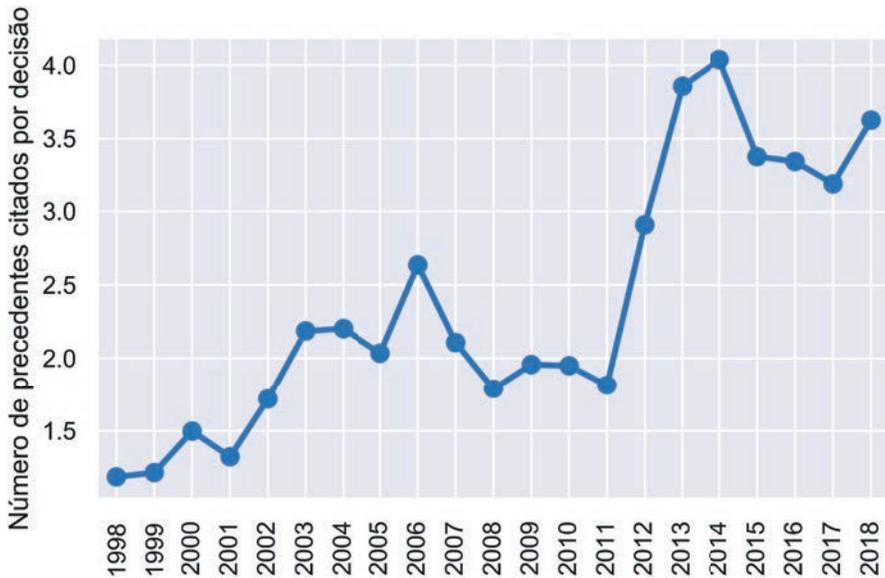


Gráfico 4.1.3 *O STF tem citado, em média, nos últimos anos, mais precedentes em cada decisão que trata sobre matéria tributária.*

O gráfico 4.1.3 informa a média de precedentes citados por decisões em Direito tributário no STF desde 1998. O recorte inclui todos os precedentes, e não somente os mais citados mapeados nos gráficos anteriores. Podemos observar que, ao longo do tempo, a média de precedentes aumentou, principalmente no período de 2011 a 2013.

Quantidade de citações recebidas por precedentes estabelecidos em cada ano

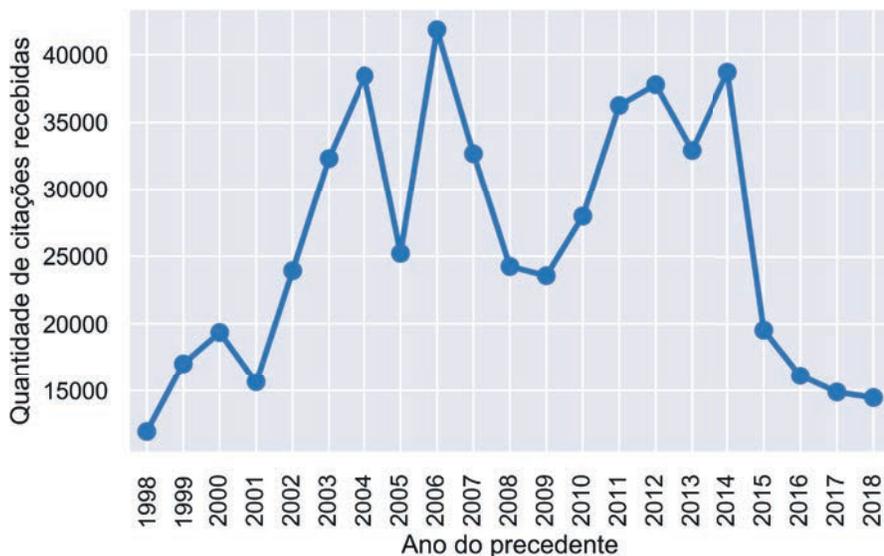


Gráfico 4.1.4 *Precedentes produzidos entre 2002 e 2014 têm sido usados com mais frequência do que aqueles produzidos fora desse período.*

O gráfico 4.1.4 ilustra a quantidade de citações recebidas por precedentes estabelecidos em cada ano desde 1998. Ao contrário do gráfico anterior, não se observa um aumento claro ao longo do tempo. De fato, a partir de 2001 a quantidade de citações recebidas por precedentes estabelecidos em cada ano sofre um aumento drástico para então variar entre o suporte de 25.000 e a resistência de 40.000 por 13 anos, no que sofre uma queda de volta para os níveis de 1998-2001. A partir desses dados, podemos concluir que os precedentes dos anos de 2004, 2006 e 2014 foram os mais citados no período analisado.

Distribuição do número de precedentes citados por decisões em processos tributários sob a relatoria de cada ministro no STF (1998-2018)

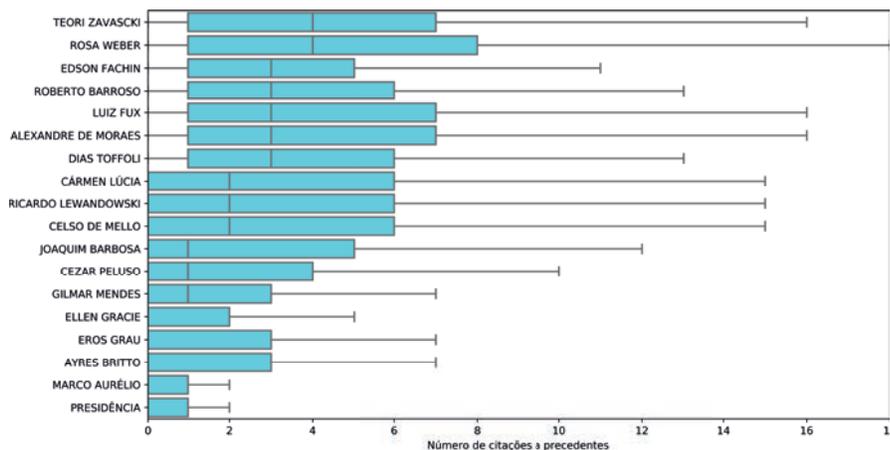


Gráfico 4.1.5 *Olhando para os precedentes citados pelos ministros, podemos ver alguma variabilidade, mas, de forma geral, os ministros parecem se comportar de forma parecida, citando entre um e cinco precedentes por decisão em matéria tributária.*

De forma geral, as decisões em processos envolvendo Direito tributário citam precedentes. A variação entre ministros é modesta. Quatro dos ministros incluídos no levantamento têm a mediana do número de precedentes citados em zero (Ellen Gracie, Ayres Britto, Marco Aurélio Mello e Eros Grau), enquanto sete ministros produzem decisões prototípicas que fazem referência a três ou mais precedentes diferentes. A alta dispersão observada reflete o fato de que alguns poucos processos possuem dezenas de citações a precedentes. Tais processos, *outliers* no sentido estatístico, não estão representados no gráfico 4.1.5.³⁵

35. “O boxplot é composto por um retângulo com uma barra mais escura na sua parte interior e dois prolongamentos seguidos ou não de pontos. Trata-se de uma ferramenta muito útil para a visualização de uma distribuição. Os prolongamentos são chamados de “cercas” ou

4.2 REPERCUSSÃO GERAL

Desde 2007, o STF faz uso do regime da repercussão geral, por meio do qual um recurso é selecionado como paradigma e deve ter sua decisão aplicada a todos os marcados como semelhantes. Infelizmente, os dados fornecidos pelo Tribunal, a respeito de sua atuação sobre os temas, não incluem uma listagem dos processos específicos que foram sobrestados ou enviados de volta às instâncias inferiores para aguardar uma decisão. Assim, o único dado que podemos colher de maneira confiável é o número de processos que foi enviado de volta à origem pelo STF a cada ano em matéria tributária pelo regime da repercussão geral.

“bigodes” e marcam o limite superior e o limite inferior, que é como nomeamos um intervalo dentro do qual os valores do dado são típicos, ao passo que os pontos são usados para marcar os outliers, ou valores atípicos que se localizam para além desses limites. O retângulo é composto, no canto inferior, pela reta que marca o valor até o qual se encontram 25% das observações no dado, também chamado de primeiro quartil. A barra mais escura é a mediana, o valor que separa igualmente a distribuição no meio. Embora seja menos usual, podemos chamar de mediana de segundo quartil. Já no canto superior do retângulo temos a reta que marca o valor até o qual se encontram 75% das observações, ou terceiro quartil. Portanto, dentro do retângulo, temos 50% das observações, metade de cada lado da mediana. Esse espaço é chamado de intervalo interquartil e tem o tamanho dado pela diferença do valor do terceiro quartil e o valor do primeiro quartil. O quarto quartil vai do menor valor até o último valor, compreendendo 100% das observações” (nota de rodapé 63 do Relatório de Pesquisa “Uma análise quantitativa e qualitativa do impacto das demandas repetitivas na jurisprudência do TRT – 1ª Região”, produzido pela FGV Direito Rio).

Número de processos envolvendo Direito tributário devolvidos para a instância inferior pelo STF usando o regime da repercussão geral por ano (2007-2018)

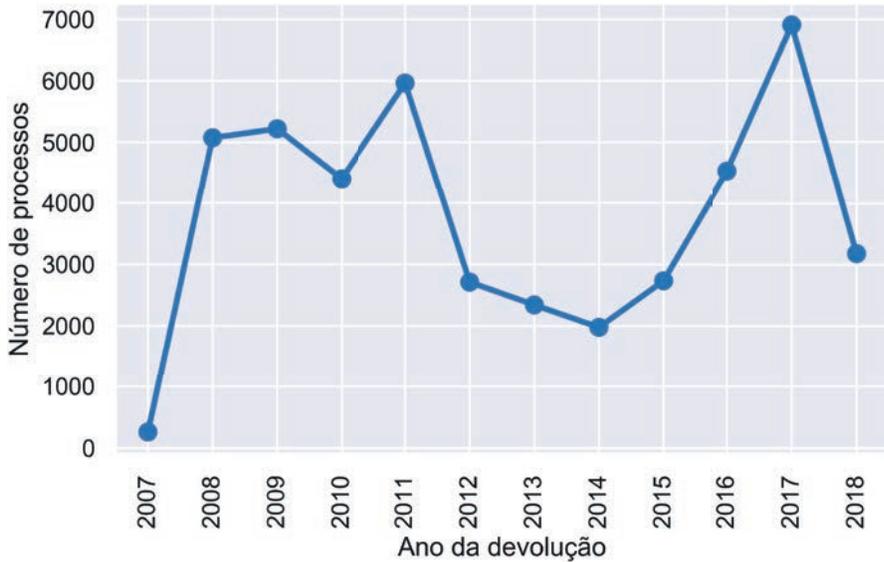


Gráfico 4.2.1 O número de processos devolvidos pelo regime da repercussão geral alcançou o seu maior número em 2017.

O gráfico 4.2.1 mostra que o regime da repercussão geral vem sendo aplicado de maneira consistente ao longo da última década. Milhares de processos por ano são devolvidos aos tribunais *a quo* para aguardar decisões em processos paradigmas. Não é possível observar nenhuma tendência clara nos dados, existindo picos de maior atividade em 2011 e 2017.

V. Análises adicionais

Por fim, esta seção é reservada para matérias de elevada importância, porém cuja quantidade de dados extraídos não justifica seções independentes. Essas matérias são:

- 5.1 A repetitividade das decisões no STF tributário ao longo do tempo;
- 5.2 A variação do tempo para o trânsito em julgado ao longo dos anos e dos entes federativos envolvidos;
- 5.3 O impacto da sustentação oral nos resultados em processos envolvendo Direito tributário;
- 5.4 A discussão tributária envolvendo a economia digital no STF.

Cada um desses tópicos aponta caminhos, para os quais pesquisas futuras podem nos ajudar a compreender melhor a atuação do STF, não só no Direito tributário, mas também como órgão decisório em geral.

5.1 REPETITIVIDADE DAS DECISÕES

Número de decisões idênticas envolvendo processos tributários por ano no STF (1998-2018)

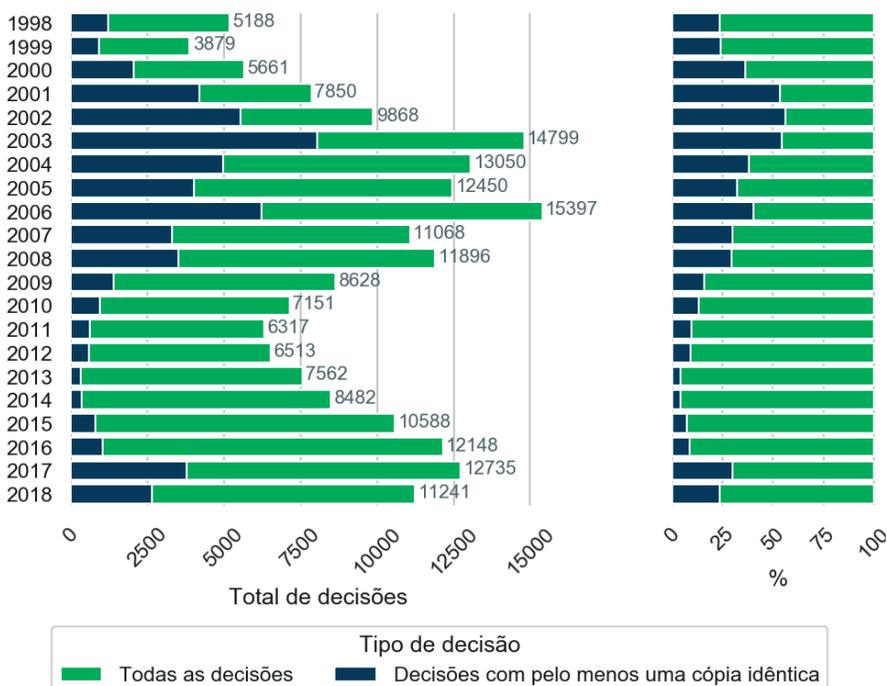


Gráfico 5.1.1 *Um percentual expressivo das decisões em matéria tributária apresentou pelo menos uma cópia idêntica entre os anos de 2000 e 2008.*

O gráfico 5.1.1 representa o número de decisões do STF em matéria tributária que continha pelo menos uma cópia idêntica entre o conjunto total de decisões. Para gerar o gráfico 5.1.1, desenvolvemos um método específico para identificar decisões virtualmente idênticas. O método exclui termos com até 2 caracteres, assim como palavras com alto nível

de repetição, como conectivos e artigos definidos. A ideia por trás dessas exclusões é que essas palavras são pouco informativas sobre o conteúdo semântico do texto. Essa é uma prática recorrente no campo da ciência da computação, conhecido como processamento de linguagem naturais. Finalmente, aplicamos outra técnica de processamento de linguagem natural para reduzir a complexidade dos textos: reduzimos as palavras a seus radicais. Assim, “dançando” vira “dança” e as palavras perdem a inflexão de gênero.

Após transformarmos o texto de todas as decisões referentes ao Direito tributário usando esse método, comparamos o conteúdo de cada uma das decisões contra todas as outras.³⁶ Decisões que tinham pelo menos uma cópia literal no universo de decisões tributárias do STF foram marcadas em azul.

Como pode ser observado, o número de decisões com pelo menos uma cópia literal chegou a ser bastante elevado no meio dos anos 2000, caindo a partir de 2009. Nos últimos dois anos, podemos perceber um novo crescimento no número de decisões copiadas. Os aumentos observados nesse gráfico podem ser correlacionados aos dados do gráfico 1.1.2, apresentado anteriormente neste relatório e que demonstra o número de processos tributários julgados em cada ano, no qual também se verificam aumentos por volta dos anos 2003-2004, 2006-2007 e, novamente, em 2016-2018. Portanto, quando se observam picos de litigiosidade tributária no STF, há aumento na quantidade de decisões com ao menos uma cópia idêntica,

36. Na verdade, extraímos a *hash* de cada um dos textos e comparamos as *hashes* entre si. Mudanças de um caractere em textos extremamente longos geram *hashes* completamente diferentes, de maneira que essa é uma estratégia sólida para identificar repetições literais. Para uma introdução a funções *hash* destinada a advogados, ver ALMEIDA, Guilherme da F. C. F. Coordenação social, confiança e Estado: revisitando os pressupostos do contratualismo liberal à luz da “blockchain”. In. ALMEIDA, Danilo; MARCHIORI Neto, Daniel (Org.). **Revisitando o liberalismo político**. Rio Grande: Editora da Furg, 2018. Disponível em: <https://ri.furg.br/images/Revisitando-o-Liberalismo-Poltico---T.pdf>.

sugerindo que os grandes picos da quantidade de processos não são provocados por ‘processos únicos’, mas, sim, por processos que são semelhantes entre si e que podem ser decididos de forma idêntica a outros que já foram decididos ou que estão sendo decididos simultaneamente.

O *status* normativo dessa repetitividade é ambíguo. Por um lado, é possível argumentar que casos semelhantes devem receber um tratamento semelhante e que, portanto, a padronização dos julgados é algo bom. Por outro lado, a opção por mecanismos como a repercussão geral, que permitem que o STF se pronuncie uma única vez sobre um tema, parece indicar que a repetição é pouco útil. Pesquisas futuras devem buscar entender exatamente quais são os fatores causais que levam a um aumento da repetitividade das decisões do STF. Uma melhor compreensão descritiva do fenômeno pode, inclusive, ajudar a avançar nas reflexões normativas sobre a aceitabilidade da prática.

5.2 VARIAÇÕES NO TEMPO PARA O TRÂNSITO EM JULGADO

Um dos fatores mais importantes com relação à prestação jurisdicional diz respeito ao tempo que é necessário para que um processo encontre seu fim. A morosidade do Judiciário é um dos tópicos mais recorrentes nas críticas à Justiça brasileira. A alta dispersão nos dados relativos ao tempo pode ser um problema por si só, independentemente da morosidade judicial. Quando os processos correm rapidamente para alguns e lentamente para outros, pode surgir uma sensação de favorecimento. Os gráficos seguintes buscam explorar essas questões, mostrando como o STF lida com o tempo em matéria tributária.

Dispersão do tempo para o trânsito em julgado em processos sobre Direito tributário no STF por ano (1990-2018)

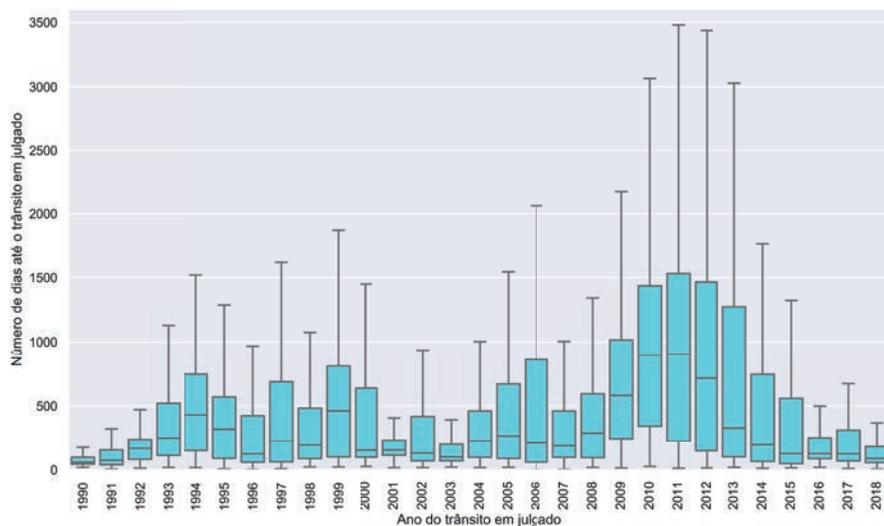


Gráfico 5.2.1 A dispersão dos intervalos transcorridos até o trânsito em julgado foi maior entre os anos de 2010 e 2013.

O gráfico 5.2.1 exibe a dispersão do tempo para o trânsito em julgado em processos sobre Direito tributário no STF por ano desde 1990. É possível observar maiores medianas nos anos de 2010 e 2011, assim como uma maior dispersão no período entre 2010 e 2013. Essa maior dispersão provavelmente reflete o fato de que, nesse período, foram julgados muitos processos antigos. Além disso, há menores dispersões nos anos de: 1990, 1991, 1992, 2001, 2003, 2016, 2017 e 2018. Quando analisado em conjunto com o gráfico 1.1.2, não se observa relação direta entre o tempo para o trânsito em julgado dos processos e a quantidade de processos sobre Direito tributário julgados no STF em dado ano, descartando a possível suposição de que a maior quantidade de processos tributários no Supremo resultaria, proporcionalmente, em maior lentidão no trânsito em julgado dos processos. É,

porém, possível que o aumento na mediana e na dispersão ocorrido entre 2009 e 2013 seja fruto de um STF que finalmente se viu capaz de lidar com a demanda reprimida que havia surgido nos anos anteriores à reforma do Judiciário (consolidada em 2007). Assim, a capacidade de julgar processos muito antigos a partir de 2009 aparece como uma explicação plausível na variação observada nos dados.

Dispersão do tempo para o trânsito em julgado em processos sobre Direito tributário no STF envolvendo cada ente federativo (1990-2018)

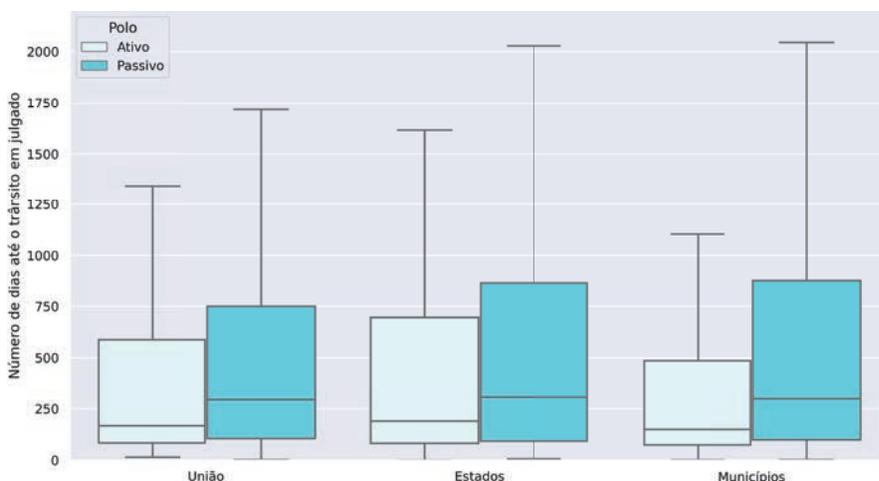


Gráfico 5.2.2 Quando os entes federativos estão no polo passivo, os processos parecem demorar mais tempo para transitar em julgado.

O gráfico 5.2.2 ilustra a dispersão do tempo para o trânsito em julgado em processos sobre Direito tributário no STF envolvendo cada ente federativo desde 1990. É possível observar que, quando o ente federativo é o sujeito passivo, há um maior número de dias como mediana, um maior 3º quartil e uma maior dispersão.

Dispersão do tempo para o trânsito em julgado em processos sobre Direito tributário no STF envolvendo cada ente federativo (1990-2018) (excluídos casos de não conhecimento)

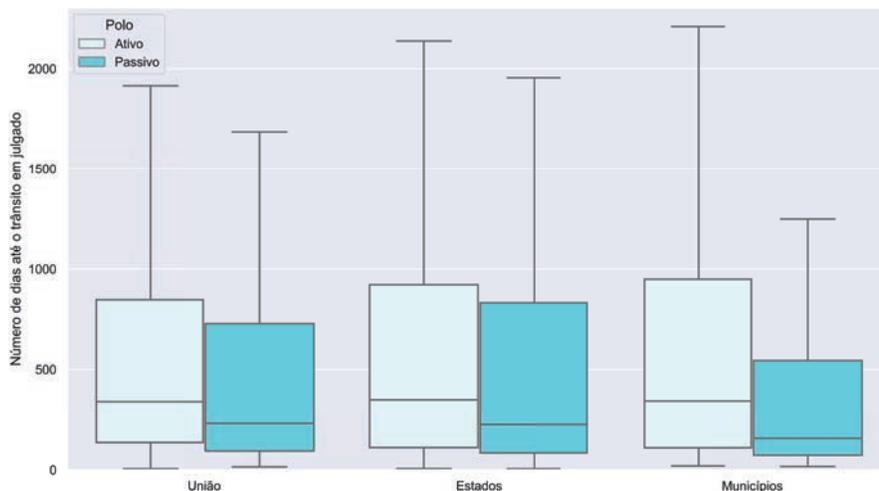


Gráfico 5.2.3 Quando excluímos os casos de não conhecimento, a proporção se inverte, com os processos movidos pelos entes federativos demorando mais tempo para transitar em julgado do que aqueles movidos contra eles.

O gráfico 5.2.3 traz a dispersão do tempo para o trânsito em julgado em processos sobre Direito tributário no STF envolvendo cada ente federativo desde 1990, excluídos os casos de não conhecimento. É possível observar, em conjunto com o gráfico anterior, que ao excluirmos o não conhecimento para todos os entes a relação entre o polo ativo e o passivo se inverte, tornando superior o tempo para o trânsito em julgado nos processos em que os entes atuam no polo ativo. Interessantemente, quando os entes atuam no polo passivo a presença dos casos de não conhecimento torna o tempo até o trânsito em julgado um tanto mais longo, ao contrário do polo passivo, em que os casos de não conhecimento encurtam o tempo até o trânsito em julgado. Nesse mesmo sentido, temos que, quando o ente federativo é o sujeito ativo, há

um menor número de dias como mediana, um maior 3º quartil e uma maior dispersão, diferentemente do gráfico anterior. Ademais, o gráfico demonstra que a maior variação de tempo para o trânsito em julgado após a exclusão do não conhecimento se encontra nos dados dos municípios.

Distribuição do tamanho das decisões em processos sobre Direito tributário no STF envolvendo cada ente federativo (1990-2018)

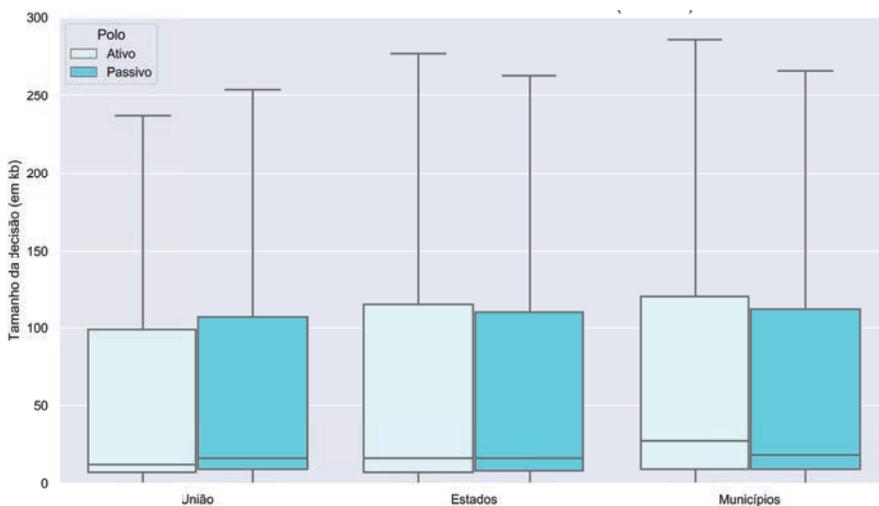


Gráfico 5.2.4 Há pouca variação no tamanho das decisões quando os entes federativos estão no polo ativo ou passivo das disputas tributárias.

O gráfico 5.2.4 aborda a distribuição do tamanho (em kb) das decisões em processos sobre Direito tributário no STF envolvendo cada ente federativo desde 1990. Essa informação é interessante porque seria possível que o STF sentisse a necessidade de argumentar de maneira mais exaustiva quando o processo fosse levado à sua apreciação por uma ou outra parte. No entanto, podemos perceber um alto grau de homogeneidade a esse respeito. As decisões em processos nos quais a União é parte passiva são um pouco mais extensas do que aquelas nas quais a União figura como parte

ativa. A situação inversa é observada com relação aos municípios. Em nenhum dos casos, porém, essas variações são expressivas. Não há variação alguma quando olhamos apenas para os estados.

5.3 SUSTENTAÇÃO ORAL

Buscamos as expressões “sustent”, “falou” e “falaram” dentro dos extratos de atas das decisões do plenário do STF em Direito tributário. Nosso objetivo era identificar se havia alguma alteração no comportamento do Tribunal em casos em que a arguição foi feita de maneira oral. Esse método identificou 159 decisões nas quais sabemos que houve sustentação oral. Naturalmente, o método pode ser subinclusivo, de maneira que as conclusões devem ser temperadas por certo ceticismo. Da mesma forma, não sabemos por qual das partes houve a sustentação oral.

Sucesso do contribuinte em processos no plenário do STF (1988-2018)

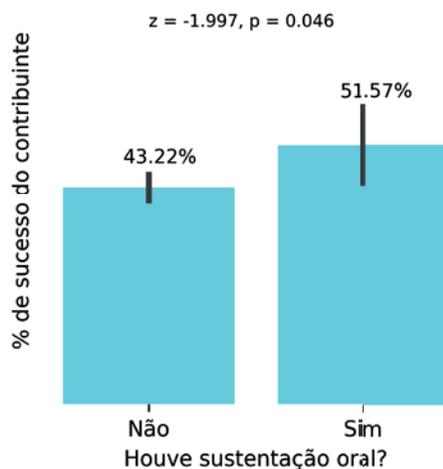


Gráfico 5.3.1 *Contribuintes têm um percentual de sucesso maior em casos com sustentação oral registrada.*

Há uma diferença marginalmente significativa ($p = 0,05$) no percentual de sucesso do contribuinte em casos em que houve sustentação oral. Uma investigação mais profunda deve se preocupar com os controles necessários, envolvendo, também, uma codificação manual para confirmar a favor de quem foi feita a sustentação oral. No momento, com base nos resultados, parece seguro assumir que a maioria das sustentações orais identificadas foi a favor dos contribuintes.

5.4 ECONOMIA DIGITAL

Um dos tópicos mais interessantes no Direito tributário na contemporaneidade é a relação do Estado com a chamada “economia digital”. Para investigar como o STF está lidando com essa matéria, preparamos uma lista de termos que indicariam a discussão a respeito de um desses temas. Uma busca inicial usando os termos retornou 2.290 decisões. Porém, dessas, 2.148 apresentavam apenas um dos termos buscados, sendo 1.034 delas o termo “internet” e 1.114, o termo “serviços de transporte”. Para reduzir o risco de falsos positivos, restringimos o universo de análise às 142 decisões restantes, que apresentavam ou um número maior de termos ou um termo menos propenso a falsos positivos.

Termos mais frequentes envolvendo
a economia digital em processos tributários
no STF (1988-2018)

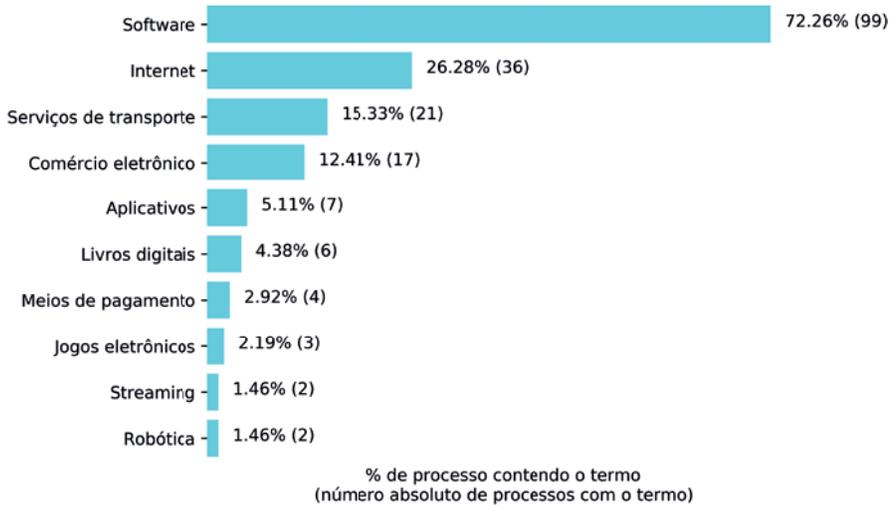


Gráfico 5.4.1 *Software e internet parecem ser assuntos frequentemente discutidos pelo STF em processos tributários envolvendo a economia digital.*

Com relação aos termos, o mais frequente no universo final foi “*software*”, aparecendo em 72,26% dos processos identificados (ou seja, 99 processos). Após, o termo “*internet*” apareceu em 26,28% dos processos, sempre em conjunção com pelo menos algum outro termo. *Livros digitais*, por exemplo, que angariaram muita atenção na opinião pública, são mencionados em apenas seis processos.

As questões envolvendo a possibilidade da tributação de bens digitais não são novas. O Direito brasileiro foi palco de acirrados debates, que se iniciaram com a distinção entre *software customizado*, sob encomenda, e *software de prateleira*, vendido no varejo, passando pela discussão sobre a possibilidade do ICMS incidir sobre o *download* de músicas e programas de computador até chegar à regulação tributária, ainda precária, das “novas

tecnologias”, abrangendo atividades inovadoras como a de *armazenagem de dados em nuvem*, *streaming* e *software as a service*.

Historicamente, a jurisprudência do STF, por ocasião do julgamento do RE 176.626 (rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, j. 10.11.98) decidiu que o ICMS somente poderia incidir sobre a venda de cópias ou exemplares dos programas de computador, produzidos em série e comercializados no varejo. Na ocasião, a Corte Suprema entendeu que apenas o *software* de prateleira materializava o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituindo, assim, mercadoria posta no comércio. De outro lado, o *software* customizado, sob encomenda, representava um bem incorpóreo, não sendo equiparável à mercadoria. Nesse caso, o programa de computador seria objeto de licenciamento ou cessão de direito de uso, sendo tributado pelo ISS.

Em 2010, foi julgada a medida cautelar na ADI 1.945 (red. para acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 26.05.2010) quando se avaliou a constitucionalidade de lei do estado de Mato Grosso, na qual se previa regra de incidência do ICMS sobre operações com programas de computador, realizadas por transferência eletrônica de dados. Na ocasião, foi decidido que seria possível a incidência do imposto sobre a aquisição de *software* via *download*, sendo irrelevante a existência ou inexistência de um bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. O fundamento maior utilizado para justificar a legitimidade da incidência foi a necessidade de se adaptar o Direito a situações novas, notadamente aquelas trazidas pela evolução tecnológica. Na prática, a transferência do *software* de prateleira continuava existindo, mas agora de forma eletrônica, por meio de estabelecimentos virtuais, dispensando-se o CD ou disquete como suporte físico para o programa ou para a música.

Com o advento da LC 116/2003, que trouxe a nova regulação nacional para o ISS, uma nova lista de serviços foi criada, com um item inteiro voltado para “serviços de informática e congêneres”. Entre esses serviços, há menção expressa a “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador” (item 1.05). Isso trouxe um significado muito claro para o debate: a competência tributária sobre programas de computador foi avo-

cada para o legislador municipal e os licenciamentos de programas de computador passaram a sofrer a incidência do ISS.

No final de 2015, foi publicado o Convênio ICMS 181, autorizando dezenove estados a conceder redução de base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres. A autorização para a concessão de redução na base de cálculo do ICMS possibilitou que a carga tributária correspondesse ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que fossem ou pudessem ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Observe-se que, por meio desse Convênio, os estados partem da premissa de que a tributação das operações com bens digitais pelo ICMS sempre foi possível, antes mesmo da sua edição. Isso porque o Convênio não veio para instituir a tributação, mas sim um benefício fiscal sobre uma tributação preexistente, em linha com a decisão em medida cautelar proferida pelo STF na ADI-MC 1.945, conforme já destacado.

No final de 2016, os municípios conseguiram articular-se no Congresso Nacional e obtiveram a aprovação da LC 157/2016, que acrescentou à lista anexa da LC 116/2003 os serviços de *computação na nuvem* e de *streaming*. Com isso, os municípios garantiram a receita da tributação de uma importante fatia do mercado da economia digital.

Por fim, foi aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) o Convênio ICMS 106/2017, com a principal intenção de não deixar mais dúvidas quanto à incidência ampla e abrangente do ICMS nas operações com bens digitais. Esse Convênio disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Fica claro que a pretensão dos estados é de lhes assegurar a manu-

tenção da receita da tributação sobre as alegadas operações de “circulação de mercadorias” no âmbito digital.

A Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação – BRASSCOM – ingressou com ação direta de inconstitucionalidade (nº 5.958/DF), na qual requer seja declarada a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017, que disciplina a cobrança do ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, bem como declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º, inc. I, da Lei Complementar 87/96, para afastar qualquer possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com *software*. A ação aguarda julgamento.

Processos em Direito tributário com decisões que mencionam termos da economia digital no STF (1988-2018)

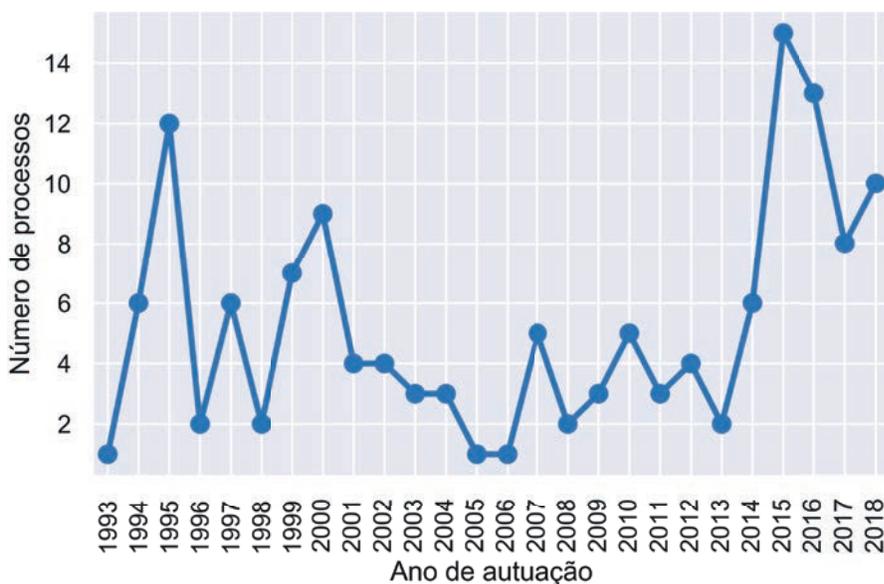


Gráfico 5.4.2 O número de processos envolvendo a economia digital no STF parece ter aumentado nos últimos anos.

Quando investigamos a evolução do número de processos envolvendo a economia digital ao longo do tempo, percebemos um primeiro momento de interesse do STF a respeito do tema nos anos 1990. Os picos alcançados em 1995 e 2000 só foram superados em 2015. Desde 2006, é possível perceber uma tendência de crescimento. Essa tendência faz sentido quando pensamos em termos das “ondas” de discussões sobre tecnologia na sociedade civil. Com a propagação da internet na década de 1990, muitas questões novas foram suscitadas em termos de Direito tributário e acabaram desaguando no STF. Após esse primeiro período, há um momento de maior estabilidade com relação ao Direito tributário da economia digital. Essa estabilidade é desafiada apenas a partir de 2015, presumivelmente com a ascensão de discussões envolvendo a economia compartilhada, envolvendo o tratamento de aplicativos como Uber — o que é reforçado pelo número relativamente alto de incidências do termo de busca “serviços de transporte” — e Airbnb.

Estima-se que o tópico manterá sua tendência de crescimento ao longo dos próximos anos, à medida que se verifica um aumento das relações econômicas em meios digitais e novos bens e serviços no meio digital são desenvolvidos. Alternativamente, podemos estar nos aproximando de um novo período de estabilidade, uma vez que as questões atinentes à regulação tributária da economia compartilhada se sedimentam na jurisprudência do STF.

Conclusões

Como o leitor pôde observar, os gráficos apresentados foram construídos com base em questionamentos que envolveram oito grandes temas do Direito tributário nas decisões da Corte Suprema nos últimos 30 anos, a saber:

- i. a expressividade da matéria tributária no Supremo;
- ii. as características dos processos tributários;
- iii. os temas mais recorrentes nos processos tributários;
- iv. o papel da União, dos estados e dos municípios, pela análise dos seus processos tributários no Supremo;
- v. o perfil decisório de cada ministro, com ênfase na sua tendência pró-fisco ou pró-contribuinte;
- vi. a importância e a influência dos precedentes;
- vii. a influência de fatores externos, como a sustentação oral; e
- viii. a economia digital.

O vasto tema da economia digital não apresentou todos os dados que se desejava obter inicialmente. Muito se deve ao fato de que a maioria das questões que envolvem as inovações tecnológicas mais recentes, afeitas à chamada revolução ou disrupção digital, ainda não chegou ao STF. As questões envolvendo *software*, que já foram julgadas pela Corte Suprema, estão limitadas às discussões que se fizeram no passado acerca do *software customizado* e do *software de prateleira* e, mais recentemente, do *software adquirido por download*; portanto, fora do estabelecimento empresarial.

Boa parte dos gráficos trabalha sob a óptica de uma suposta dicotomia “fisco × contribuinte”. Essa escolha não se deu com o propósito de fortalecer ainda mais esse real embate secular, mas sim com a intenção de entregar dados claros e objetivos que respondam a questões de interesse tanto dos representantes do fisco quanto dos representantes dos contribuintes. Além disso, em um contexto de elevada carga tributária e de pouco e ineficiente retorno prestacional por parte do Estado, a escolha dessa separação atende também a um anseio da sociedade, em geral, de ver melhor até que ponto temos um Supremo mais “pró-contribuinte” ou mais “pró-fisco”.

Com base nos resultados que foram possíveis de serem encontrados com a devida margem de segurança, pôde-se concluir que:

1. A maior presença de processos tributários em meados dos anos 1990 deve-se também ao período inicial de vigência da CF/88, a qual inaugurou novas normas jurídicas para o Sistema Tributário Nacional, provocando uma substancial ruptura com relação à ordem constitucional anterior, com destaque para o fortalecimento dos direitos fundamentais do contribuinte. A nova realidade do Sistema Tributário Nacional da CF/88 provocou uma série de novos (ou renovados) questionamentos no Poder Judiciário, muitos dos quais terminaram no STF devido à sua envergadura constitucional.
2. Há maior número de demandas tributárias envolvendo a União ao longo de praticamente todos os anos analisados, refletindo a concentração do

maior número de tributos na União e, conseqüentemente, o envolvimento maior desse ente nas discussões tributárias no STF. Mesmo que cada estado possua a sua legislação de ICMS e cada município possua a sua legislação de ISS, a quantidade de processos tributários envolvendo os estados e os municípios ainda é menor do que a quantidade de processos tributários envolvendo a União, que permanece a recordista em número de processos em praticamente todos os anos.

3. Há um pico de litigância em matéria tributária em 2003 no STF, que diz respeito à possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária sobre servidores inativos e pensionistas. Essa parece ter sido uma questão nacional, haja vista que os principais litigantes estaduais, no geral, também são os principais litigantes estaduais em 2003.
4. Nos dois picos de processos envolvendo a União, os assuntos mais frequentes dizem respeito às contribuições para a Seguridade Social. A questão relativa à contribuição previdenciária dos servidores inativos também figura na explicação do elevado índice de processos da União entre 2002 e 2003. As questões relacionadas ao PIS (5,35%) e à COFINS (8,04%) somam 13,39%, superando o percentual total das questões relativas às contribuições previdenciárias dos servidores inativos. Esse percentual, somado ao relativo ao salário-educação (9,86%), ao seguro acidente do trabalho (5,27%), às contribuições sociais (gerais — 6,28%) e às contribuições previdenciárias (gerais — 3,8%), perfaz 38,6%; percentual bem acima do referente às questões envolvendo crédito tributário (base de cálculo — 11,84%; alíquota — 4,61%), confirmando a maior recorrência das questões relativas às contribuições sociais.
5. RE, AI e ARE são as classes que representam quase a totalidade (98,38%) de processos tributários no STF.
6. ADIs, ADCs, ADPFs, ADOs e PSVs representam apenas 0,25% do total. Mandados de segurança são 0,1% do todo. Todas as outras classes somam 1,27% do total.

7. Entre os 10 temas mais frequentes em Direito tributário no STF de 1988 até 2018, os três temas mais recorrentes são ICMS, crédito tributário e contribuições sociais, e representam 17,16%. As questões referentes ao PIS (3,63%) e à COFINS (3,39%) somam 7,02%, ultrapassando o percentual relativo ao ICMS (6,59%). As questões envolvendo contribuições sociais ganham destaque quantitativo, superando os demais temas.
8. Mesmo considerando os maiores litigantes de direito privado, o Poder Público é o principal ator, aqui representado por sociedades de economia mista e empresas públicas. Mesmo quando nos limitamos a observar a atuação dos atores de direito privado, os maiores protagonistas continuam estando, em algum sentido, ligados ao Poder Público. Dos 10 maiores litigantes de direito privado identificados pela pesquisa, quatro são empresas públicas ou de economia mista. A Eletrobrás foi a protagonista das discussões envolvendo o empréstimo compulsório instituído a seu favor.
9. Entre os 10 temas mais recorrentes, o assunto mais discutido envolve base de cálculo (crédito tributário), seguido pelo ICMS e pelas contribuições sociais. Questões envolvendo o PIS (4,47%) e a COFINS (4,17%) somam 8,64%, percentual acima daquele relativo ao primeiro lugar da lista, referente à base de cálculo (7,59%).
10. Ao observarmos os 10 principais litigantes de direito privado, entre os 10 temas mais recorrentes, o principal tema é a discussão a respeito dos empréstimos compulsórios sobre energia elétrica; tema diretamente ligado à Eletrobrás. Os demais processos dizem respeito a FGTS, correção monetária de créditos tributários e repetição de indébito.
11. A União obtém sucesso em mais da metade de seus processos; os estados, em aproximadamente metade dos casos; e os municípios, em aproximadamente um terço dos julgamentos.
12. Com relação ao percentual de êxito dos entes da federação em liminares tributárias contra contribuintes no STF, os municípios obtêm percentualmente mais sucesso do que a União e os estados.

13. Há uma clara prevalência do estado de São Paulo, quando analisamos a relação entre o PIB e o número de processos tributários advindos de cada estado. Segundo dados do IBGE,³⁷ o PIB de São Paulo em 2016 foi de 2 trilhões de reais. Em comparação, o segundo maior PIB da federação, do estado do Rio de Janeiro, foi de 640 bilhões de reais. Faz sentido que exista uma relação entre o tamanho da economia e o número de processos envolvendo Direito tributário advindos de cada estado. Entretanto, certos estados possuem uma litigiosidade maior do que outros: o estado do Rio Grande do Sul aparece em segundo lugar na lista dos estados com mais processos de origem no STF, mas é apenas a quarta maior economia do país, ao passo que o estado do Rio de Janeiro, apesar de se apresentar como a segunda maior economia do país, aparece na penúltima colocação, quando comparado com os 10 maiores litigantes.

Há uma alta correlação entre PIB e número de processos sobre Direito tributário no STF ($r = 0,91$, $p < 0,001$). Essa correlação mantém-se mesmo quando excluimos o estado de São Paulo, que representa um *outlier* com relação às duas métricas ($r = 0,74$, $p < 0,001$). Os estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina destacam-se como *pontos fora da curva*, no sentido de apresentarem um número de processos maior no STF do que o que seria esperado, com base no tamanho de suas economias.

14. Nas temáticas de contribuições, dívida ativa, ICMS, IPI, ISS e IPTU, temos que, somente no caso do IPTU, o fisco tende a não obter sucesso na maioria dos casos no mérito no STF. O fisco tende a ter mais sucesso do que o contribuinte quando tratamos de contribuições, dívida ativa, ICMS, IPI e ISS, com destaque para as contribuições, que possuem percentual de sucesso superior a 70%.

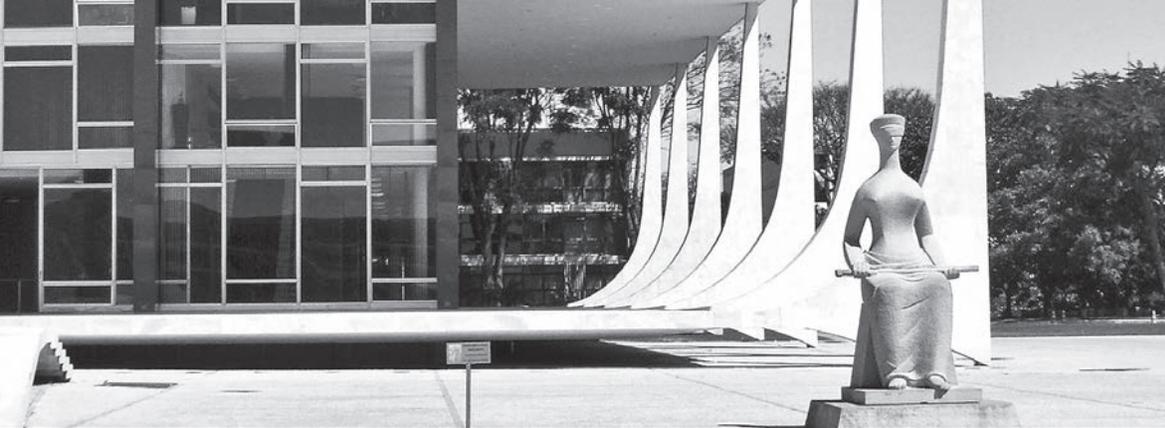
15. Há uma variação nas decisões de mérito e outra variação mais notável nas decisões liminares quando analisamos o perfil dos minis-

37. Disponíveis em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 19 set. 2019.

tros. Nestas últimas, os ministros Marco Aurélio e Eros Grau proferem uma proporção de decisões mais favoráveis ao contribuinte, enquanto os ministros Alexandre de Moraes, Joaquim Barbosa, Roberto Barroso, Cármen Lúcia e Rosa Weber têm uma tendência oposta. Quanto às decisões de mérito, o ministro Cezar Peluso foi o mais favorável ao fisco, enquanto o ministro Alexandre de Moraes foi o mais favorável ao contribuinte.

16. A Segunda Turma é mais favorável ao fisco nas decisões no mérito, enquanto a Primeira Turma é mais favorável ao fisco nas decisões de não conhecimento. O Tribunal Pleno apresenta proporções mais favoráveis ao fisco nas decisões liminares e de mérito, enquanto nas decisões pelo não conhecimento, a proporção é praticamente igual à da Primeira Turma.
17. O período em que a União permaneceu com as taxas mais elevadas de sucesso no STF vai de 2004 a 2012, que praticamente coincide com o governo do presidente Lula (2003 a 2011). Lula indicou oito ministros para o STF (Cezar Peluso, Menezes Direito, Ayres Britto, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Joaquim Barbosa, Dias Toffoli). Considerando desde o presidente José Sarney, cujo mandato foi de 15 de março de 1985 a 15 de março de 1990, Lula foi o que mais ministros nomeou.
18. Entre os 10 “precedentes” mais citados em decisões de Direito tributário no STF desde 1988, oito são súmulas. A mais citada delas, a *Súmula 279*, dispõe que “para simples reexame de prova, não cabe recurso extraordinário”.
19. Com relação aos termos ligados à economia digital, o mais frequente foi *software* (72,26%). Após, o termo *internet* apareceu em 26,28% dos processos, sempre em conjunção com pelo menos algum outro termo. *Livros digitais* são mencionados em apenas seis processos.

Este livro foi produzido pela FGV Direito Rio,
composto com a família tipográfica Chronicle Text
e impresso em papel offset, no ano de 2020.



Quando se investiga a atuação do STF em matéria tributária, são raras as discussões adequadamente amparadas em dados. Afinal, quais são os temas tributários mais enfrentados pela Corte? Quem possui mais sucesso nos processos, o fisco ou o contribuinte? Qual o perfil dos ministros na tendência *pró-fisco* ou *pró-contribuinte*? Quais os precedentes mais citados? Este livro busca responder a essas e outras perguntas a partir da base de dados mantida pelo *Supremo em Números*.

