

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

UNAFISCO NACIONAL – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de associação de classe de âmbito nacional (estatuto social – **doc. 02**), sem fins lucrativos, representativa dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil ativos, aposentados e respectivos pensionistas, com sede na Avenida Ipiranga, nº 1267 – 13º andar – CEP 01039-907 – São Paulo – SP, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ sob o nº 50.586.247/0001-00 (**doc. 05**), endereço eletrônico: juridico@unafisconacional.org.br, por seus advogados infra-assinados (procuração anexa – **doc. 01**), vem, respeitosamente, à presença de V.Exa., com fundamento nos artigos 102, I, “a” e 103, IX, da Constituição Federal e do § 3º do artigo 10 da Lei 9.868/1999, propor a presente

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
com pedido de medida cautelar
inaudita altera pars

arrimada nas razões de fato e de direito a seguir expostas, em face dos seguintes atos normativos:

- **Artigos 1º a 11 da Lei 13.496, de 24 de outubro de 2017**, conversão da Medida Provisória 783/2017, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e alterou a Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972;
- **Artigos 1º a 13 e artigo 39 da Lei 13.606, de 09 de janeiro de 2018**, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, alterou a Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e a Lei 8.870, de 15 de abril de 1994, reduzindo as alíquotas da contribuição rural à Seguridade Social, entre outras providências.

I- DA LEGITIMIDADE ATIVA

A Constituição Federal dispõe sobre a legitimidade ativa para propositura de ação direta de inconstitucionalidade (ADI). O artigo 103 tem a seguinte redação:

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional. (destaquei)

A mesma disposição encontra-se na Lei 9.868/1999, dispositivo legal que disciplina o processo da ação direta de inconstitucionalidade.

A Unafisco Nacional é entidade de classe, de âmbito nacional, que congrega os ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, contando, atualmente, com cerca de 11.000 associados em todo país, devidamente constituída nos termos da Lei 10.406/2002 (Código Civil).

Dentre os objetivos institucionais da Unafisco Nacional está a proteção à ordem econômica e à livre concorrência, conforme previsão estatutária (**doc. 02**):

Art. 3º A UNAFISCO NACIONAL terá por objetivo, entre outros:

(...)

XII. *promover o fortalecimento da Aduana Brasileira, bem como nos assuntos relacionados às atividades inerentes ao cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, à **proteção** ao meio ambiente, ao consumidor, à **ordem econômica**, à **livre concorrência**, ao patrimônio artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico.*

A entidade autora tem seu quadro de associados composto por auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, órgão este que tem como uma de suas missões institucionais “o compromisso com os interesses da sociedade brasileira e com a justiça fiscal” assim, não se espera menos dos associados e de suas entidades representativas além do zelo pelo interesse público ameaçado pela criação de benefícios fiscais sem o devido cumprimento legal. Nesse sentido, está a decisão da ADI 4.029, de relatoria do Ministro Luiz Fux, reproduzida, em parte, abaixo:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI FEDERAL Nº 11.516/07. CRIAÇÃO DO INSTITUTO CHICO MENDES DE CONSERVAÇÃO DA BIODIVERSIDADE. LEGITIMIDADE DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS SERVIDORES DO IBAMA. ENTIDADE DE CLASSE DE ÂMBITO NACIONAL. VIOLAÇÃO DO ART. 62, CAPUT E § 9º, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO EMISSÃO DE PARECER PELA COMISSÃO MISTA PARLAMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 5º, CAPUT, E 6º, CAPUT E PARÁGRAFOS 1º E 2º, DA RESOLUÇÃO Nº 1 DE 2002 DO CONGRESSO NACIONAL. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA NULIDADE (ART. 27 DA LEI 9.868/99). AÇÃO DIRETA PARCIALMENTE PROCEDENTE.

1. A democracia participativa delineada pela Carta de 1988 se baseia na generalização e profusão das vias de participação dos cidadãos nos provimentos estatais, por isso que é de se conjurar uma exegese demasiadamente restritiva do conceito de “entidade de classe de âmbito nacional” previsto no art. 103, IX, da CRFB.

2. A participação da sociedade civil organizada nos processos de controle abstrato de constitucionalidade deve ser estimulada, como consectário de uma sociedade aberta dos intérpretes da Constituição, na percepção doutrinária de Peter Häberle, mercê de o incremento do rol dos legitimados à fiscalização abstrata das leis indicar esse novel sentimento constitucional.

(...)

O Ministro Gilmar Mendes, em obra elaborada em coautoria com Ives Gandra, noticia que até 28 de fevereiro de 2008 foram extintas por ilegitimidade ativa da entidade de classe 154 (cento e cinquenta e quatro) Ações Diretas de Inconstitucionalidade (Op. cit. p. 175-185). Descrevendo a conjuntura por outro ângulo, Luís Roberto Barroso relata que até o final do ano de 2005 somente 34 (trinta e quatro) confederações sindicais e entidades de classe de âmbito nacional tiveram seu direito de propositura reconhecido (O controle de constitucionalidade no Direito brasileiro. 2ª ed.

São Paulo: Saraiva, 2006. p. 148-149). **O quadro relatado revela um descompasso entre as aspirações democráticas da Constituição e o rigor interpretativo do Pretório Excelso.**

Não havendo outros requisitos legais para figurar no polo ativo da ADI, a entidade é constitucionalmente legitimada para agir em sede de controle concentrado de constitucionalidade, conforme disciplina do artigo 103, IX, da Constituição Federal, e do artigo 2º, IX, da Lei 9.868/1999.

II- DO OBJETO DA ADI – LEI 13.496/2017 E LEI 13.606/2018

Esta ação direta de inconstitucionalidade tem como objeto central a impugnação dos artigos 1º a 11 da Lei 13.496/2017, e artigos 1º a 13 e artigo 39 da Lei 13.606/2018 (**doc. 06** e **doc. 07**), que instituíram o PERT e o PRR, respectivamente. Busca-se, por meio desta ADI, afastar a concessão reiterada de parcelamentos especiais, que causam vultosos prejuízos aos cofres públicos. Os referidos dispositivos legais, ora questionados, apresentam inconstitucionalidade por ferirem os seguintes princípios e preceitos constitucionais: **i)** princípio da capacidade contributiva, no artigo 145, §1º; **ii)** princípio da livre concorrência, artigo 170, IV; e **iii)** novo regime fiscal, instituído pela Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016, conforme será adiante explanado.

III- DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS E O ÔNUS PARA O ERÁRIO DOS PARCELAMENTOS ESPECIAIS

Inicialmente, mister se faz recapitular, brevemente, o histórico dos programas de parcelamentos especiais.

A concessão de parcelamentos especiais iniciou-se em 2000, com a Medida Provisória 2.004-6, convertida na Lei 9.964/2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), sob a justificativa de que o país

atravessava um momento de instabilidade econômica, com alto índice de desemprego e um montante significativo de débitos fiscais acumulados¹.

A partir de então, a instituição desta espécie de parcelamento tornou-se habitual: cerca de quarenta programas já foram criados de 2000 a 2018, de acordo com estudo da Receita Federal sobre impactos dos parcelamentos especiais² (**doc. 08**), somando uma renúncia fiscal que ultrapassa os R\$ 175 bilhões, conforme tabela abaixo (fl. 6):

Tabela 2: Renúncia fiscal dos maiores programas de pagamento à vista e parcelamentos especiais concedidos a partir de 2008

				R\$ milhões
Programa	Pag. à vista (*)	Parc. Previd. (**)	Parc. não Previd. (**)	Total
Refis Crise I - MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09	3.080,54	12.993,02	44.824,46	60.898,02
Refis Crise II - Lei nº 12.865/13 e Lei nº 12.973/14	151,15	637,50	2.199,29	2.987,93
Refis Crise III - MP nº 12.996/14 e Lei nº 11.941/09	604,58	2.549,98	8.797,16	11.951,72
PIS/Cofins Inst. Financeiras - Lei nº 12.865/13	8.030,13	-	24,12	8.054,25
Tributação Bases Universais - Lei nº 12.865/13	5.691,64	-	11.248,42	16.940,05
PERT - Programa Especial de Regularização Tributária (***)	-	7.700,65	30.802,60	38.503,25
PREM - Progr. Regularização dos Estados e Municípios (***)	-	12.661,42	-	12.661,42
PRR - Programa de Regularização Rural (***)	-	7.603,30	-	7.603,30
Simplex Nacional Especial - PLP Dezembro/17 (****)	-	-	16.400,00	16.400,00
Totais:	17.558,03	44.145,86	114.296,04	175.999,94

Observações:

Fonte: Sistemas de cobrança RFB e PGFN

(*) Renúncia efetivamente incorrida por conta do pagamento à vista no respectivo prazo do Programa

(**) Renúncia no momento da consolidação do parcelamento especial

(***) Parcelamento especial ainda não consolidado - estimativa com base optantes

(****) Parcelamento em discussão legislativa - renúncia projetada

Fonte: Receita Federal do Brasil

Além da renúncia direta acarretada pelos descontos concedidos nesses programas, há uma perda indireta para os cofres públicos. Isso porque, um número considerável de contribuintes arca com o pagamento das primeiras parcelas do programa e, posteriormente, tornam-se inadimplentes, inclusive na espera de um novo programa para reparcelar suas dívidas. Esta é uma das conclusões da própria Receita Federal em seu estudo (fls. 6 e 7, 9º e 10º parágrafos):

¹ BRASIL. Discussão em turno único da Medida Provisória nº 2.004-6, publicada em 13 de março de 2000, que “institui o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS”. *Diário do Congresso Nacional nº 08*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30 mar. 2000, pp. 04732-04742.

² SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais*. 29 dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em 10 abr. 2018.

As Tabelas 5 e 6 abaixo demonstram o comportamento dos contribuintes nos primeiros 4 grandes parcelamentos especiais, a partir das quais é possível comprovar que foi muito baixo o índice de quitação desses parcelamentos. A maioria dos contribuintes acabou sendo excluída por inadimplência ou **optar por incluir a dívida parcelada em outro programa superveniente; esse comportamento pode ser explicado pelo grande aumento dos parcelamentos especiais nos últimos anos, que fez com que os contribuintes incorporassem uma cultura de não pagamento de dívidas na expectativa de instituição iminente de um novo programa de parcelamento com condições especiais para pagamento.**

(...)

Observa-se na Tabela 6 o alto percentual de exclusão dos contribuintes nestes parcelamentos especiais e o baixo índice de liquidação. É certo que a exclusão de uma modalidade pode se dar em razão da migração da dívida para um parcelamento subsequente, mas **esse comportamento denota a clara estratégia dos devedores na rolagem das suas dívidas.** (destaquei)

Como exposto acima, **a reiterada concessão de programas de parcelamentos especiais reduz a arrecadação espontânea, pois cria uma cultura de inadimplemento nos contribuintes.** Estima-se que a perda na arrecadação espontânea ocasione prejuízo anual de cerca de R\$ 50 bilhões aos cofres públicos, segundo estudo da Unafisco Nacional³ sobre o tema.

E os prejuízos atingem não só a União, mas igualmente Estados, Municípios e Distrito Federal, conforme consta da Nota técnica Unafisco nº 03/2017 (**Doc. 09**):

³ UNAFISCO NACIONAL. *Nota Técnica Unafisco nº 03/2017: Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios.* São Paulo, 2017. Disponível em: <http://unafiskonacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tcnica_Unafisco_no_03_2017.pdf>. Acesso em 10 abr. 2018.

Levando-se em conta os dados da arrecadação do ano de 2015, estima-se que Municípios perdem R\$ 13,45 bilhões de arrecadação, sendo R\$ 3,84 bilhões de repasses federais, R\$ 4,69 bilhões de repasses dos Estados e R\$ 4,92 bilhões de tributos municipais. Os Estados, por sua vez, perdem R\$ 18,22 bilhões, sendo R\$ 3,35 bilhões de repasses federais e R\$ 14,87 bilhões de tributos estaduais. Cabe observar que esta é uma perda que se repete anualmente, mesmo em anos que os parcelamentos não são concedidos.⁴

Mesmo com o posicionamento contrário do órgão da Administração Tributária – a Secretaria da Receita Federal – demonstrando os efeitos negativos destas medidas, os Poderes Executivo e Legislativo seguem optando pela frequente edição de programas de parcelamentos especiais; opção, esta, bem ilustrada pelas leis objetos desta ADI.

Entre 2017 e 2018 foram criados dois novos programas de parcelamentos especiais: PERT, programa destinado a pessoas físicas e jurídicas, não delimitando um setor específico; e PRR, programa voltado para débitos dos produtores rurais.

IV- PERT – LEI 13.496/2017

Em janeiro de 2017 foi editada a Medida Provisória (MP) nº 766, que instituiu o Programa de Regularização Tributária (PRT) junto à Secretaria da Receita Federal e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O PRT consistia no parcelamento de débitos tributários ou não tributários, com condições especiais, como o desconto de juros e multas. O PRT, assim, era mais uma edição do “REFIS”, os parcelamentos especiais criados de tempos em tempos pelo Poder Executivo, sob a justificativa de incremento da arrecadação em troca da concessão de benefícios para aqueles que aderirem ao programa.

⁴ UNAFISCO NACIONAL, *op. cit.* (nota 3), p. 11.

A MP 766/2017, entretanto, perdeu sua eficácia pelo decurso do tempo, uma vez que não foi votada no Congresso Nacional no tempo estipulado pela Constituição Federal.

Em 31 de maio de 2017 foi editada outra Medida Provisória, a MP 783, que instituiu o PERT (Programa Especial de Regularização Tributária). O PERT, assim como o PRT, é um programa de refinanciamento de débitos tributários ou não tributários, junto à Secretaria da Receita Federal e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Ou seja, a nova MP disciplinou o mesmo assunto da MP 766, apenas sendo alterado o nome do programa criado.

O PERT, nos termos da MP 783/2017, tinha, entre outros benefícios, o desconto de até 90% (noventa por cento) dos juros de mora e até 50% (cinquenta por cento) das multas devidas. Após a tramitação na Câmara dos Deputados, foram apresentadas 315 emendas ao texto original, e após a aprovação de algumas destas emendas foi originado o Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 23, de 2017.

A redação do PLV 23 trazia ainda mais benefícios aos devedores, como o aumento dos descontos nas multas e juros e atualização dos créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL pela Selic, ampliando significativamente a renúncia fiscal do programa.

À época da tramitação do PLV 23, a imprensa nacional noticiou amplamente que a sanção presidencial ao projeto era uma “moeda de troca”, para que as denúncias contra o Presidente da República, Michel Temer, fossem rejeitadas na Casa, conforme consta nas notícias em anexo (**doc. 10** e **doc. 11**): “Bancada do Refis' condiciona apoio a Temer a afrouxamento de programa”, publicada na Folha de S. Paulo em 16 de agosto de 2017 e o editorial “O Refis virou moeda de troca”, da Gazeta do Povo de 25 de outubro de 2017.

Apesar do texto sugerido pela Câmara dos Deputados não ser mantido de forma integral, a redação final do PERT foi ainda mais benéfica do que as disposições originais da MP 783/2017, sendo aprovada e sancionada em 24 de outubro de 2017. Dentre os benefícios oferecidos no PERT estão a redução de até 90% (noventa por cento) dos juros e 70% (setenta por cento)

das multas, possibilidade de utilização dos créditos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) e parcelamento da dívida em até 175 (cento e setenta e cinco) parcelas.

V- PRR – LEI 13.606/2018

A Lei 13.606, de 09 de janeiro de 2018, tem como origem a MP 793, de 31 de julho de 2017, que perdeu a eficácia em 28 de novembro de 2017. Após a perda da eficácia da referida MP, foi editada a lei 13.606/2018, que tratou da normatização do Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), um programa de parcelamento especial destinado especificamente ao setor rural, que possibilitou o parcelamento dos débitos referentes à contribuição para a Seguridade Social devida por empregadores rurais pessoa física (artigo 25, da Lei 8.212/1991) e pessoa jurídica (artigo 25, da Lei 8.870/1994), vencidos até 30 de agosto de 2017.

Salienta-se que a contribuição disciplinada pela Lei 8.212/1991 estava em discussão neste Supremo Tribunal, motivo pelo qual o prazo para adesão ao PRR foi prorrogado duas vezes, pela MP 828/2018 (que estipulou como prazo a data de 30 de maio de 2018) e pela MP 834/2018 (ampliando o prazo de adesão para 30 de outubro de 2018).

Os benefícios concedidos no PRR são ainda mais vantajosos do que aqueles oferecidos no PERT. Os descontos dos juros são de 100% (cem por cento), assim como das multas, configurando-se a anistia destas, nos termos do artigo 180, do Código Tributário Nacional (CTN).

Ademais, no PRR, assim como no PERT, é possível a utilização dos créditos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) para quitação do parcelamento. Mister recordar que este dispositivo, da mesma forma como outros da lei 13.606/2018, foi vetado pelo Presidente da República, entretanto, o Congresso Nacional optou pela derrubada dos vetos e promulgação dos mesmos.

VI- DAS INCONSTITUCIONALIDADES DOS DIPLOMAS LEGAIS

VI.1- DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Os princípios, em Direito, podem ser definidos como enunciados que orientam a interpretação das normas jurídicas; os princípios são a base para fundamentação das demais normas, tendo, por tal motivo, grande relevância para o ordenamento jurídico. Humberto Ávila ensina que

Os princípios, por serem normas imediatamente finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, que diz respeito a outras normas do mesmo sistema, notadamente das regras⁵.

Portanto, as regras criadas em determinado ordenamento jurídico devem considerar os princípios que norteiam o sistema e, compreender o fim ao qual se destinam tais princípios.

O princípio da capacidade contributiva encontra previsão constitucional no artigo 145, § 1º, da Carta Maior:

Art. 145. *A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (destaquei)

⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 78.

O dispositivo é um dos princípios gerais do sistema tributário nacional devendo, assim, ser observado por toda legislação tributária infraconstitucional.

A capacidade contributiva pode ser entendida como a capacidade que o contribuinte possui para pagar tributos, sem que tenha seus meios de subsistência prejudicados; ou seja, cada cidadão contribuirá com as despesas públicas de acordo com sua capacidade econômica. Mister se faz ressaltar que o princípio ora exposto guarda intrínseca relação com o princípio da igualdade, pois

*(...) todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. **Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto***⁶. (destaquei)

Destarte, a capacidade contributiva é uma das formas de efetivação da igualdade material. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a existência de tal princípio “está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo⁷.”

Examinando o princípio em apreço segundo a lição de Humberto Ávila, alhures citado, para quem os princípios são normas que prescrevem um “estado ideal de coisas”, tem-se que a capacidade contributiva porta como finalidade a proteção do cidadão-contribuinte, ao limitar a atuação do Estado fiscalista e, ao mesmo tempo, a proteção dos interesses do Fisco, garantindo que as manifestações de capacidade contributiva sejam sempre tributadas; o estado ideal que se busca por meio deste princípio é o da verdadeira justiça distributiva. Aliomar Baleeiro ensina que

⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

⁷ CARVALHO, P. de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 179.

(...) não se trata apenas de reconhecer a existência de desigualdades, mas usa-se o Direito Tributário como **instrumento da política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas** ocorrentes entre pessoas, grupos e religiões. O princípio da igualdade adquire, nessa fase, o caráter positivo – dever de distinguir – para **conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica** ou para distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas, no federalismo cooperativo⁸. (destaquei)

Serve o Direito Tributário, então, não apenas como ramo do direito que visa a mera arrecadação tributária, mas, principalmente, como meio de execução de políticas que intentam a justiça fiscal, sendo orientado sobretudo por seus princípios gerais.

A relação da capacidade contributiva com a justiça fiscal não escapa da lição de José Marcos Domingues de Oliveira:

O princípio da capacidade contributiva exprime uma finalidade (a justiça fiscal) visada pela Constituição, permeando não só a elaboração, mas, também, a aplicação da lei e das normas constitucionais. Por isso pode-se afirmar que, embora com substrato programático, o princípio tem preceptividade, dotado de eficácia jurídica própria de dupla natureza: uma tutela negativa de recusa de validade, ou seja, a de conter e nulificar quaisquer atos do poder público que se desviem do seu rumo finalístico; e uma outra tutela, esta positiva, de exigir do Estado certa conduta, qual seja a de produzir norma jurídica que preencha omissão legislativa que constitua ou enseje violação do princípio - em ambos os casos de molde a estabelecer a império de sua diretriz.⁹

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e ampliada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 688.

⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário – Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. [s.l.]: Renovar, [s.d], p. 73.

Oportuna a lição de Fernando Aurélio Zilveti sobre

o tema:

O dever de concorrer cada qual na proporção de suas possibilidades para o custeio do Estado (ability to pay principle) tem um significado maior do que o econômico, alcançando as mais diversas formas de contribuição. A essência desse princípio é dar ao mais capaz a responsabilidade de conduzir o destino da comunidade. Ao mais capaz cabe o fardo de mover a comunidade, muitas vezes sacrificando suas virtudes e posses em benefício da coletividade, porém, sem a possibilidade de se escorar nessa posição, para obter regalias, afastadas do fundamento ético.¹⁰

A realização da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado¹¹.

A importância da capacidade contributiva na delimitação da atividade do legislador é destacada por Tipke:

Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário.

(...)

A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar leis fiscais de qualquer maneira¹²

(...)

A realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios,

¹⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 125.

¹¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.* (nota 6), p. 28.

¹² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.* (nota 6), p. 28.

*perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado.*¹³

Assim, a capacidade contributiva realiza-se como forma de alcançar a justiça fiscal, evitando a arbitrariedade de políticas fiscais oportunistas, especialmente aquelas que visam privilégios específicos para determinadas classes.

Tipke afirma que:

*A justiça é garantida primordialmente mediante a igualdade perante a lei, e em Direito Tributário mediante a igualdade na divisão da carga tributária.*¹⁴

No mesmo sentido vai o entendimento desta Suprema Corte, que compreende o princípio da capacidade contributiva como um meio para realização da justiça fiscal:

*(...) o princípio da isonomia implica, no campo tributário, que se busque alcançar a justiça tributária. Esta, a seu turno, realiza-se através do princípio da capacidade contributiva (...)*¹⁵

O Ministro Marco Aurélio, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 234.105-SP, também salientou que o princípio tem como fim alcançar a justiça fiscal:

A meu ver não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele

¹³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.* (nota 6), p. 30.

¹⁴ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. (Bestuerungsmoral und Steuermoral). Traducción, presentación e notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 30.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771-MG. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ 05/09/1997. *Consulta Processual* Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em 22 fev. 2018.

*se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto*¹⁶.

Ademais, o postulado da capacidade contributiva é instrumento que viabiliza a vida em sociedade, isto porque está intimamente relacionado ao princípio da solidariedade social¹⁷, pilar do Estado Democrático, onde cada cidadão deve contribuir para o custeio das políticas públicas. Tal ideia é explicada por Luís Eduardo Schoueri, em sua obra *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*:

*(...) trata-se [a capacidade contributiva] de reflexo, em matéria tributária, dos valores 'solidariedade' e 'justiça', que constituem os objetivos fundamentais da República. Esta ideia é bem explorada por Moschetti, para quem o dever de concorrer para com as despesas públicas conforme a capacidade contributiva liga-se ao dever de solidariedade, compreendido como uma cooperação altruística voltada a fins de interesse coletivo.*¹⁸

A relação entre a realização da capacidade contributiva, o princípio da solidariedade social e a busca pela justiça fiscal é igualmente compreendida por Marco Aurélio Greco, ao lecionar que:

No sistema brasileiro, a capacidade contributiva é desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social e, portanto, é elemento necessário para

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 234.105-SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ 20/06/2007. Consulta Processual Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>>. Acesso em 22 fev. 2018.

¹⁷ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 151.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281.

construir uma sociedade justa (CF/88, artigo 3º, I) o que repercute na identificação da eficácia jurídica que deve ser-lhe reconhecida.¹⁹

É, portanto, a capacidade contributiva um dos princípios fundamentais do Direito Tributário, necessário para realização do princípio da solidariedade e para alcance do objetivo primordial do Sistema Tributário, qual seja, a justiça fiscal.

Não se desconhece que na presença de efeitos indutores desejados e comprovados, pode haver uma justificação para a não obediência da capacidade contributiva. Nesse sentido a lição de Schoueri:

A igualdade não se mede apenas a partir capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação.²⁰

No entanto, no caso dos dispositivos questionados na presente ADI, a ofensa à capacidade contributiva não é justificada por qualquer efeito indutor comprovado. Os benefícios não foram limitados a contribuintes com dificuldades em suas finanças, pois, de modo diverso, cerca de 70% dos aderentes aos parcelamentos especiais são empresas com faturamento superior a R\$ 150 milhões por ano, que distribuíram no ano anterior fartamente seus lucros, como afirmado por relatório oficial da Receita Federal. Nem mesmo possíveis efeitos positivos na arrecadação podem ser usados para justificar, uma vez que o órgão oficial da Administração Tributária, a Receita Federal, já se manifestou em sentido contrário.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 289.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Os efeitos antijurídicos da ausência de interesses extrafiscais legítimos e comprovados na justificação da violação da capacidade contributiva são tratados na lição doutrinária:

*Ora, quando é pervertida a lógica da previsão do fato tributário, das deduções a efetuar em obediência ao princípio do rendimento líquido, **ou mesmo de um qualquer benefício fiscal previsto em obediência a interesses extrafiscais**, a tributação deixa de ser justa: há manifestações da capacidade contributiva que passam ao lado da tributação, ou seja, empresas e indivíduos que se locupletam com uma quota de bens coletivos proporcionalmente superior à sua contribuição para estes encargos gerais. Surgem assim, num primeiro momento, desigualdades relativas entre contribuintes cumpridores e incumpridores, e, num segundo momento, aumento na carga fiscal daqueles, uma vez que, mantendo-se constantes a necessidades coletivas a satisfazer, o Estado financiar-se-á junto das fontes de rendimento mais escrupulosas.²¹*

Diante disso, encerra-se esse trecho com a lição do saudoso tributarista Ricardo Lobo Torres:

Em síntese, a capacidade contributiva do cidadão e da empresa é um espaço aberto pelas liberdades individuais ao legislador para que, no processo democrático, institua a tributação justa. Mas a capacidade contributiva permanece limitada pela reserva dos direitos da liberdade, tanto quantitativa (proibição do excesso e mínimo existencial) como

²¹ SANCHES, J. L.; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 9-52, p. 104.

*qualitativamente (imunidades e **proibições de privilégios e de discriminações**)*.²²

Considerando tais lições, ao analisar os dispositivos legais objetos da presente ADI sob a ótica da capacidade contributiva, nota-se que foram instituídos desconsiderando completamente o princípio em tela e sem qualquer efeito indutor que pudesse justificar tal violação, conforme será exposto nos itens a seguir.

VI.1.1- Da ofensa da capacidade contributiva no PERT e no PRR, e da ausência de efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional

A principal constatação acerca do PERT e do PRR com relação ao princípio da capacidade contributiva é que os benefícios, concedidos sem qualquer requisito, acabam criando situação de desigualdade entre contribuintes com idêntica capacidade contributiva, sem que exista qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional que possa justificar o tratamento desigual.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, no estudo alhures citado, sobre o impacto dos parcelamentos especiais (**doc. 08**), 68,6% da dívida dos contribuintes que aderiram a três ou mais programas de parcelamentos especiais são dos chamados “contribuintes diferenciados”, aqueles com faturamento anual superior a R\$ 150 milhões²³.

Dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), divulgados em 21 de fevereiro de 2018²⁴ (**Doc. 12**), revelam os valores dos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, que foram parcelados no PERT (*é possível realizar a pesquisa de outros programas de parcelamentos*). Como

²² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. II; Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 308.

²³ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *op. cit.* (nota 2).

²⁴ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Painel dos Parcelamentos - Parcelamento da Dívida Ativa da União*. Brasília, jan. 2018. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/bem-vindo-ao-painel-dos-parcelamentos>>. Acesso em 22 fev. 2018.

demonstrado abaixo, as informações da PGFN se coadunam com o estudo da Receita Federal, supracitado:

<i>Contribuinte</i>	<i>Valor consolidado da dívida</i>	<i>Lucro em 2017</i>
JBS S/A	R\$ 1.858.585.817,27	R\$ 534.000.000,00 ²⁵
Banco Santander Brasil S/A	R\$ 94.446.607,69	R\$ 9.950.000.000,00 ²⁶
Marfrig Global Foods S.A.	R\$ 664.660.184,16	R\$ 1.700.000.000,00 ²⁷
Ambev S/A	R\$ 66.921.072,88	R\$ 7.850.500.000,00 ²⁸

Elaboração própria

Não se trata apenas do mero valor da dívida que foi parcelada por determinado contribuinte. A questão central está no fato de que estes contribuintes, por apresentarem altos lucros, – ou seja, índice de capacidade contributiva voltado para a renda – não deveriam receber da administração pública qualquer vantagem para cumprirem suas obrigações tributárias. **Não há qualquer interesse público ou qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional em benefícios fiscais como o PERT e o PRR para contribuintes com elevada capacidade contributiva e com boa saúde financeira para o**

²⁵ TREVIZAN, Karina. JBS tem prejuízo nos últimos meses do ano, mas fecha 2017 com lucro de R\$ 534 milhões. *G1 Economia*. 28 mar. 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/jbs-tem-prejuizo-nos-ultimos-meses-do-ano-mais-fecha-2017-com-lucro-de-r-1-bilhao.ghtml>>. Acesso em 09 abr. 2018.

²⁶ BRANT, Danielle. Lucro do Santander Brasil cresce 35,6% em 2017, para R\$ 9,95 bilhões. *Folha de S. Paulo*. São Paulo, 30 jan. 2018. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1954554-lucro-do-santander-brasil-cresce-356-em-2017-para-r-995-bilhoes.shtml>>. Acesso em 22 fev. 2018.

²⁷ MARFRIG compra fatia da National Beef e se torna 2ª maior empresa de carne no mundo. *Folha de S. Paulo*. São Paulo, 09 abr. 2018. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/04/marfrig-compra-fatia-da-national-beef-e-se-torna-2a-maior-empresa-de-carne-no-mundo.shtml>>. Acesso em 09 abr. 2018.

²⁸ AMBEV. AMBEV divulga resultado do quarto trimestre e do ano de 2017 em IFRS. *Notícias*. Disponível em: <http://ri.ambev.com.br/conteudo_pt.asp?idioma=0&tipo=43194&conta=28&id=251912>. Acesso em 05 mar. 2018.

cumprimento de seu dever fundamental de pagar tributos, dever este decorrente do Estado Democrático de Direito.

Entretanto, como exposto acima, os dados da administração tributária comprovam que justamente os contribuintes com maior capacidade econômica são os que se aproveitam dos parcelamentos especiais, concedidos reiteradamente pelo Poder Executivo, especialmente por serem um meio mais vantajoso para financiamento dos negócios, quando comparado com os empréstimos bancários²⁹. Nesse sentido, acaba por ocorrer a chamada “monetização do Refis”³⁰.

Ressalta-se que as próprias companhias admitem a utilização dos parcelamentos especiais como forma de rentabilidade, conforme se extrai do Release de Resultado da Marfrig Global Foods, segunda maior empresa de carne do mundo:

*Em 16 de novembro de 2017 a Marfrig comunicou sua decisão de aderir ao PERT, endereçando assim os débitos fiscais federais que estavam em discussão junto à União. A Companhia consolidou débitos no valor aproximado de R\$ 1,3 bilhão, que após aplicados os descontos e permissões previstos, totalizou R\$ 741 milhões. Deste montante, R\$ 252 milhões foram pagos em 2017 e o saldo remanescente, de R\$ 490 milhões, foi dividido em 145 parcelas mensais, cuja 1ª parcela foi desembolsada em janeiro de 2018. **Com essa adesão a expectativa é de que a Companhia seja capaz de monetizar seus créditos**³¹.(destaquei)*

²⁹ LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira de. O parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto das empresas. *Contabilidade e Controladoria no século XXI*. São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos152015/63.pdf>>. Acesso em 26 fev. 2018.

³⁰ CABRAL, Kleber. A monetização do Refis. *Estadão Online*. 17 set. 2018. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/a-monetizacao-do-refis/>>. Acesso em 20 set. 2018.

³¹ MARFRIG. *Release de Resultado 4T17*. São Paulo, 27 mar. 2018. Disponível em: <http://ri.marfrig.com.br/Upload/Arquivos/4375_Release%204T17%20_%20port.pdf>. Acesso em 09 abr. 2018.

Ao possibilitar um parcelamento especial, com grandes descontos para estes contribuintes – os quais demonstram a capacidade econômica pelo lucro que obtiveram em seus negócios – aniquila-se o princípio da capacidade contributiva, uma vez que não se está protegendo o interesse do Estado de tributar as manifestações de riqueza, além de ferir a isonomia tributária e a solidariedade social.

Desta forma, a conclusão que se chega é que os dispositivos aqui questionados – artigos 1º a 11 da lei 13.496/2017 e artigos 1º a 13 e artigo 39 da lei 13.606/2018 – perecem por inconstitucionalidade, por violação ao princípio da capacidade contributiva.

VI.2- DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

O princípio da livre concorrência é um dos princípios da ordem econômica da República Federativa do Brasil, estando esculpido no Capítulo I, do Título VII da *Lex Mater*, conforme reproduzido abaixo:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...) (destaquei)

A livre concorrência está ligada à ideia de igualdade entre os agentes econômicos para exercício de suas atividades. Entretanto, o princípio não deve ser entendido como liberdade irrestrita da iniciativa privada³². O princípio da livre concorrência é como uma proteção dada para resguardar as relações de disputa entre os agentes econômicos no mercado, e somente é possível

³² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária, Vol. IV*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 28.

se não houver interferência impeditiva do Estado, ou por atos dos próprios agentes econômicos³³.

Não há como falar no princípio de livre concorrência sem englobar o princípio da livre iniciativa. Na verdade, o primeiro decorre do segundo, pois não é possível a atuação irrestrita dos agentes econômicos no mercado.

O princípio da livre iniciativa é interpretado como a garantia da liberdade de todos exercerem qualquer atividade econômica, salvo os casos previstos em lei, e contempla amparo no artigo 1º da Constituição Federal³⁴, assim dispondo o texto constitucional:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

(...) (destaquei)

Diego Bomfim ensina que existem desdobramentos entre o princípio da livre iniciativa e o princípio da livre concorrência, sendo o segundo delineador do primeiro, e afirma:

*O princípio da livre concorrência, portanto, não permite, ao revés do que se poderia cogitar numa primeira análise, uma concorrência desenfreada e ilimitada, portando-se, propriamente, como fomentador negativo de uma concorrência exagerada incapaz de gerar ganhos econômicos à sociedade como um todo, sempre tendo em mente que a **ordem econômica prevista pela Constituição tem por fim***

³³ NETO, P.; SILVA, C.M. *Col. Direito Econômico, Direito Concorrencial*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

³⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência, Série Doutrina Tributária, Vol. IV*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 28.

assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.

(...)

*A livre concorrência, portanto, tem por escopo garantir a todos quantos pretendam atuar no mercado uma condição de ingresso, buscando conquistar fatia dos consumidores, isto é, a garantia de atuação, **em condições de igualdade, entre os demais agentes econômicos**³⁵. (destaquei)*

A tributação tem um papel importante no desenvolvimento econômico, devendo, desta forma, ter como base os

*(...) princípios constitucionais econômicos, tributários, sem que se ponha de lado toda a teorização econômica que pode auxiliar o direito a melhorar o nível de eficiência da economia nacional*³⁶.

As normas tributárias devem se sujeitar aos princípios constitucionais econômicos, protegendo, desta forma, “a liberdade das atividades econômicas, o capital, o trabalho, a concorrência, o mercado, o consumidor etc.”³⁷. Devem, portanto, sempre respeitar a ordem econômica proposta pela Constituição, “nunca contrariando o que objetiva o sistema, a ordem global”³⁸.

Desta forma, não pode o Estado ditar:

*(...) tributação confiscatória, **desrespeitar a capacidade contributiva dos agentes econômicos, tratar desigualmente os iguais, desrespeitar as garantias da livre iniciativa***³⁹. (Destaquei)

³⁵ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 176-177.

³⁶ ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e Desenvolvimento Econômico Regional: Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. Dissertação de Mestrado em Direito Político e Econômico. São Paulo, 2006, p. 110.

³⁷ ELALI, André de Souza Dantas. *Op. cit. (nota 36)*, p. 122.

³⁸ ELALI, André de Souza Dantas. *Op. cit. (nota 36)*, p. 122.

³⁹ ELALI, André de Souza Dantas. *Op. cit. (nota 36)*, p. 123.

Assim, entre o liame da tributação e da livre concorrência, a justiça é buscada conforme o artigo 3º, I, da Constituição da República:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

O tratamento tributário isonômico requer que a lei não proceda de forma discriminatória entre os contribuintes que se encontrem em situações jurídicas semelhantes, e que discrimine, na medida de sua desigualdade, os que não estão em situação jurídica semelhante.

Para isso, a neutralidade tributária, princípio que está conectado à ideia de igualdade, impõe ao Estado o dever de proporcionar condições competitivas iguais aos agentes econômicos, devendo este, atuar de forma imparcial quando do exercício da atividade essencial de tributação⁴⁰.

O princípio da neutralidade se identifica com as normas constitucionais de igualdade, e o “ser neutro” possui relação com a:

(...) atuação imparcial do interesse comum em face dos agentes concorrentes com seus interesses privados num mercado livre ou como a não interferência estatal, no sentido de que não deva ser criadora de privilégios na concorrência entre participantes de um mercado relevante⁴¹.

Com esta finalidade, a neutralidade tributária é vista como princípio que gravita em torno da isonomia, e destaca Elali que existem dois sentidos para a neutralidade da tributação:

⁴⁰ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*, Dissertação (Mestrado). Porto Alegre, UFRGS, 2005, p. 71.

⁴¹ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Op. Cit. (nota 40)*, p. 71.

i) O primeiro, influenciado pela ciência das finanças, que sustenta que **os tributos não devem prejudicar ou favorecer grupos específicos dentro da economia** – os tributos, por isso mesmo, **devem ser neutros quanto a produtos de natureza similar, processos de produção, formas de empresas, evitando influenciar de forma negativa na concorrência**; ii) o segundo, alicerçado na ideia inversa: **a tributação deve ‘intervir para suprimir ou atenuar as imperfeições’**, falando-se em **‘neutralidade activa’**⁴² (Destaquei)

A teoria clássica entende que a neutralidade tributária impede que o tributo seja fator de alteração e desvio de rota das leis de mercado. Entretanto, essa neutralidade é utópica, todo e qualquer tributo, independentemente de sua função fiscal ou extrafiscal, de alguma forma influenciará o comportamento dos agentes econômicos no mercado⁴³.

E assim diz Luís Eduardo Schoueri⁴⁴:

*(...) admitir que a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, **neutralidade da tributação em relação à livre-concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas**, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. (destaquei)*

Destarte entende-se que o princípio da neutralidade significa que produtos em condições similares devem se submeter à mesma carga fiscal⁴⁵. **Assim, o aspecto negativo da neutralidade tributária se traduz na abstenção do Estado, e este é obrigado a não beneficiar concorrentes em detrimento de outros.** Mesmo com o aspecto negativo, a neutralidade também

⁴² ELALI, André de Souza Dantas. *Op. cit.* (nota 36), p. 153.

⁴³ MORETI, Daniel. *Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre-concorrência*. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2017, p. 147.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. Vol. 11. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007, p. 254.

⁴⁵ SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 52.

envolve o aspecto positivo, e o Poder Público deve agir “para restaurar as condições da concorrência, quando esta se encontra ameaçada”⁴⁶.

As diretrizes para alcance da neutralidade tributária estão presentes no artigo 146-A da Constituição Federal de 1988, e assim dispõe o texto constitucional:

***Art. 146-A.** Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.*

De acordo com Daniel Moreti, o dispositivo ainda indica não ser possível a concessão de benefícios de forma desordenada:

(...)

*Ainda devem estabelecer critérios básicos para concessão de incentivos fiscais e regimes especiais (privilegiados) de tributação, pois é sabido que a **concessão indiscriminada de incentivos fiscais pelos entes da federação afeta, direta e indiretamente, a livre concorrência***⁴⁷.

Ou seja, a concessão imoderada de benefícios fiscais afeta a neutralidade tributária e, conseqüentemente, a livre concorrência.

Cabe considerar, ainda, os afetados indiretamente pela norma, i.e., os contribuintes que, não beneficiados por igual incentivo, têm sua carga tributária aumentada tendo em vista a redução daqueles que a suportam, revelando um interesse de toda a sociedade (porque onerada pela tributação adicional) no controle dos benefícios fiscais. Acresce-se a tais temas a questão concorrencial, já que os benefícios fiscais colocam alguns contribuintes em situação de vantagem em

⁴⁶ MORETI, Daniel. *Op. cit.* (nota 43), p. 150.

⁴⁷ MORETI, Daniel. *Op. cit.* (nota 43), p. 162.

relação aos concorrentes. Por tais razões, fica clara a necessidade de estrito controle dos benefícios concedidos, seja pelo controle sobre os próprios beneficiados, seja porque, afinal, terceiros afetados não necessariamente exerceram qualquer escolha, antes de serem colocados em situação desvantajosa.⁴⁸

A edição reiterada de novos programas de parcelamentos especiais traz a mesma consequência. Muitos agentes econômicos que aderem aos parcelamentos especiais e seus benefícios enxergam uma oportunidade de se desviarem do pagamento de tributos, tendo tal conduta relevante reflexo no preço de suas mercadorias e serviços.

O não adimplemento das obrigações tributárias no tempo correto afeta a carga tributária, que se torna distinta para os contribuintes adimplentes e aqueles que utilizam os parcelamentos especiais em seus planejamentos, como forma monetização dos negócios, conforme citado alhures, nesta inicial. Deste modo, há como consequência a influência na formação dos preços de bens e serviços:

Assim, o não pagamento de tributo, por menor que seja, possibilita ao contribuinte vantagem extraordinária em relação aos que com ele arquem, como reconhecido pelo CADE⁴⁹.

Além dos contribuintes que não regularizam suas dívidas por conta dos parcelamentos, também é possível perceber a figura do devedor contumaz tributário como sendo extremamente prejudicial na efetivação dos direitos à livre iniciativa e à livre concorrência.

⁴⁸ SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 50-51.

⁴⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. *Neutralidade tributária (cf/88, art. 146-a) e o combate aos devedores contumazes: O devedor contumaz de tributos é um tipo de empresário desleal que faz muito mal aos concorrentes que pagam seus impostos corretamente e também ao País*. Disponível em: <http://www.etco.org.br/devedor-contumaz/?sub=artigo_hamilto_dias_de_souza>. Acessado em 02 de maio de 2018.

O Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) define o devedor contumaz tributário como aquele que informa sobre suas vendas, com o objetivo de não ser acusado de sonegação, entretanto não paga os tributos devidos, e faz disso sua estratégia principal de negócio. Em razão do não pagamento dos débitos tributários, ele “ganha mercado vendendo produtos por valores impraticáveis para quem paga impostos”⁵⁰, claramente ferindo o princípio da livre concorrência.

Os parcelamentos especiais concedidos a esses devedores se configuram em mais um instrumento de protelação ao pagamento, e muitas vezes, até do não pagamento do tributo.

O estudo realizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, alhures citado (**doc. 08**), traz o exemplo do Refis da Crise, instituído em 2009, e teve como um de seus benefícios o pagamento de parcelas mínimas de R\$ 100,00 (cem reais), permitindo aos optantes pelo programa o direito à Certidão Positiva com Efeitos de Negativa perante a Fazenda Nacional, até que houvesse a consolidação dos débitos.

Desta forma,

*(...) trouxe como consequência a concorrência desleal e efeitos contrários aos interesses públicos, uma vez que grandes devedores conseguiram nesse período atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos*⁵¹.

Muitos contribuintes optam, conforme conclui o estudo, por incluir a dívida parcelada em outro programa de parcelamento superveniente, em razão da concessão reiterada de tais programas, que se tornam uma forma de incentivo ao não pagamento das dívidas.

⁵⁰ GUIMARÃES, Evandro. *Nossa Luta Contra o Devedor Contumaz: O devedor contumaz de tributos é um tipo de empresário desleal que faz muito mal aos concorrentes que pagam seus impostos corretamente e, também, ao País*. Disponível em: <<http://www.etco.org.br/devedor-contumaz/?sub=apresentacao>>. Acesso em: 02 de maio de 2018.

⁵¹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Op. cit. (nota 02)*.

Os argumentos supra explanados demonstram como os programas de parcelamentos especiais, concedidos de forma constante, atentam contra o princípio da livre concorrência, uma vez que determinados contribuintes utilizam o benefício como forma de monetizar suas dívidas, conforme relatado alhures e, ao optar pelo não cumprimento de suas obrigações tributárias no tempo correto, arcam com uma carga tributária menor, quando comparada à carga suportada por aqueles que adimplem com suas obrigações tempestivamente, pois se beneficiam com descontos que podem chegar a 100% do valor de multas e juros, além da possibilidade de efetuar o pagamento em numerosas parcelas.

Ante todo o exposto, resta claro que a instituição do PERT e do PRR ofende o princípio constitucional da livre concorrência, sendo, portanto, inconstitucionais os dispositivos legais que os criaram.

VI.3- Da ofensa ao Novo Regime Fiscal (Emenda Constitucional nº 95/2016)

O Novo Regime Fiscal (NRF), instituído pela Emenda Constitucional nº 95/2016, introduziu novas disposições ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Entre tais disposições, está o artigo 113, que reproduz a determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar 101/2000), tornando, portanto, o preceito legal em norma constitucional. É a redação do artigo 113 da ADCT:

***Art. 113.** A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.*

A Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal, em trabalho sobre a interpretação dos artigos introduzidos pela Emenda Constitucional nº 95/2016, teceu os seguintes comentários acerca do artigo 113 do ADCT:

O art. 113 incluído pelo NRF no ADCT constitucionaliza regra prevista na LRF, mas que praticamente se tornou letra vazia, tendo em vista ser descumprida de forma reiterada no processo legislativo concreto.

(...)

*Ressalvada a medida provisória, que tem força de lei, nenhuma proposição legislativa cria ou altera despesa ou receita. Mas **claramente o dispositivo se dirige a toda proposição submetida à apreciação do Legislativo tendente a criar ou aumentar despesa obrigatória ou renunciar receitas.***

*A MP submete à deliberação do Legislativo normas que já estão produzindo eficácia. Mas mesmo assim, o dispositivo exige que essas proposições sejam acompanhadas da estimativa do impacto orçamentário e financeiro para a sua edição. **Não preenchido o requisito, o texto não poderia ser editado ou tramitar validamente em qualquer das Casas Legislativas, ou no Plenário do Congresso Nacional.***

O fato de o dispositivo ser insculpido no texto constitucional tem poderoso efeito sobre a observância da norma. O seu enforcement tende a ser assumido diretamente pelo Poder Judiciário, o que dificulta a simples interpretação regimental interna corporis no sentido de eventualmente desconsiderar a aplicação da norma de procedimento.⁵² (destaquei)

É de ser destacado que o descumprimento do artigo 113 representa grave violação ao processo legislativo que macula o surgimento da nova lei. Irrelevante existir posterior cumprimento do conteúdo do artigo 113, uma vez que a norma constitucional é clara ao exigir que exista estimativa do impacto financeiro de maneira contemporânea à proposição legislativa.

⁵² BITTENCOURT, Fernando M. R.; SILVA, José de Ribamar P. da. *Orçamento em Discussão nº 34 – Uma interpretação para o teor dos dispositivos da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal com limites para o gasto da União, e considerações sobre sua implementação.* Senado Federal, Consultoria de Orçamentos. Brasília, 2017, pp. 53-54.

Em outras palavras: o que se deve indagar e constatar para concluir pelo cumprimento do artigo 113 é se houve estimativa do impacto financeiro de maneira contemporânea à proposição legislativa.

Entretanto, embora a determinação tenha caráter constitucional, seu descumprimento ocorreu, e continua ocorrendo com frequência em outros projetos, no decorrer do processo legislativo. As leis instituidoras do PERT (lei 13.496/2017, conversão da MP 783/2017) e do PRR (lei 13.606/2018), não obedeceram ao mandamento constitucional, conforme se depreende dos documentos abaixo reproduzidos, todos obtidos pela Unafisco Nacional por meio da Lei de Acesso à Informação:

PERT – Lei 13.496/2017 (conversão da MP 783/2017):

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1586/2017 (**Doc. 13**), posicionou-se no sentido do não cumprimento da exigência do artigo 113 do ADCT durante a tramitação da MP 783/2017 no Congresso Nacional:

27. Outrossim, esta Coordenação entende que a apresentação pelo Poder Executivo da estimativa do impacto na arrecadação ocasionado por emenda legislativa a projeto que o próprio Poder Executivo apresentou não supre a exigência prevista no artigo 113 do ADCT, no artigo 14, inciso I, da LRF, e no artigo 114, § 3º, da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no sentido de que cabe ao "proponente" da medida a apresentação da aludida estimativa.

(...)

29. A nosso ver, é pressuposto de hígidez da medida que provoca renúncia de receitas que o Poder proponente saiba o que esteja propondo. Dessa forma, se o Poder Executivo, v.g., encaminhar ao Poder Legislativo uma Medida Provisória com estimativa de renúncia de 100 milhões de reais, a

aprovação de uma Emenda pelo Congresso Nacional com impacto de 10 bilhões de reais, cujo montante só venha a ser apurado no momento da sanção/veto presidencial, não pode ser sanada. Isso porque os parlamentares não terão deliberado sobre uma medida legislativa cujo impacto econômico não lhes era conhecido ou, ainda que fosse, foi omitido do conhecimento público, o que, ao que nos parece, macula o processo legislativo de maneira insuperável.

30. *Parece-nos que a vinculação temporal entre proposta e cálculo, que surge em todas as medidas legislativas citadas – CF/ADCT, LRF e LDO – não é por acaso. Ao contrário, trata-se de exigir que não se delibera ou que não se proponha medida com desconhecimento ou com ocultação à sociedade, a qual fica impossibilitada de realizar qualquer controle.*

PRR – Lei 13.606/2018:

Igual posicionamento se deu com relação ao PRR e o projeto legislativo que o criou. No Parecer PGFN/CAT nº 2144/2017 (**Doc. 14**), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional afirmou que não houve comprovação de que a renúncia de receitas decorrentes do programa foi considerada na Lei Orçamentária de 2018, sendo sugerido veto a determinados artigos. Insta salientar que os vetos foram acatados pelo Poder Executivo, porém derrubados quando da análise pelo Congresso Nacional, novamente sem que o artigo 113 fosse obedecido.

6. *O momento em que ocorre a sanção presidencial, é justamente quando se deve comprovar se ocorreu, ou não, a previsão da renúncia de receitas no LOA 2018 referentes aos benefícios que o presente PL cria (...). Não verificamos no processo quaisquer documentos que demonstrem, ou sequer que quantifiquem, a estimativa de renúncia de receita decorrentes da concessão dos benefícios ora examinados.*

7. *Ante a ausência de qualquer informação sobre o ponto, recomendamos o veto do art. 2º, caput e inciso II; do art. 3º, caput e inciso II; e dos artigos 8º, 9º, 14, 15 e 39, em razão do*

descumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

VII- DA MEDIDA CAUTELAR

Os requisitos para concessão de medida cautelar em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade estão dispostos nos artigos 10 e seguintes da Lei 9.868/1999.

Na ação ora proposta, resta evidenciada a probabilidade do direito, por meio dos argumentos expostos no decorrer desta petição. Os dispositivos legais questionados não observaram princípios e determinações constitucionais, concedendo benefícios tributários em clara ofensa à Lex Mater.

Destacam-se, na análise da probabilidade do direito: i) a ofensa ao princípio da capacidade contributiva, esculpido no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, uma vez que não há qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional que justifique o tratamento distinto oferecido a contribuintes que apresentam alto índice de capacidade econômica; ii) a ofensa ao princípio da livre concorrência, disposto na Constituição Federal em seu artigo 170, IV, pois os parcelamentos especiais tornaram-se um meio de monetização para as empresas que, ao optarem pela adesão aos programas, arcam com uma carga tributária menor, se comparada à carga suportada por um contribuinte que cumpre com suas obrigações tempestivamente; e, iii) a desobediência explícita e fartamente comprovada, por meio de documentos oficiais emitidos pela Receita Federal e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, do requisito do processo legislativo estabelecido pelo artigo 113 da Constituição Federal.

O perigo de dano se mostra evidente, pois a arrecadação tributária e, portanto, o interesse público, vem sendo prejudicada com a concessão reiterada de programas de parcelamentos especiais. Tal dano, sem a

concessão da medida cautelar, irá se cristalizar, em prejuízo da coletividade, sem possibilidade de reversão pelos efeitos dos institutos da decadência e da prescrição.

A decadência – perda do direito de efetuar o lançamento – poderá ocorrer naqueles casos em que os aderentes ao PERT e PRR confessaram situações não incluídas em lançamentos já realizados pelo Fisco e houve o benefício com perdão de juros e multas. Assim, nesses casos, não ocorreu o lançamento das multas e dos juros. Na data do trânsito em julgado da presente ADI, poderá ter ultrapassado os cinco anos que fazem surgir a caducidade do direito de o Fisco lançar, o que impedirá que as multas e os juros não lançados sejam cobrados.

A prescrição – perda do direito de ação para cobrar o crédito tributário do contribuinte – poderá ocorrer naqueles casos em que os créditos tributários já lançados foram sendo extintos pelas parcelas do PERT e do PRR. Na data do trânsito em julgado da presente ADI, poderá ter ultrapassado os cinco anos que irão impedir que a União cobre tais créditos.

A urgência que justifica a concessão da medida cautelar *inaudita altera pars*, nos termos do artigo 10, §3º da Lei 9.868/1999, concretiza-se no fato de haver, diariamente, créditos tributários atingidos pela decadência que estão incluídos nos parcelamentos do PERT e do PRR.

Destaca-se que nenhum prejuízo haverá para os aderentes do PERT e do PRR com a concessão da medida cautelar, pois somente serão protegidos os interesses da coletividade contra o transcurso do tempo que provocaria a aplicação os institutos da decadência e da prescrição. A dívida tributária dos aderentes permanecerá com a exigibilidade suspensa sem que os aderentes sofram quaisquer limitações em suas vidas pessoais e empresariais até que a discussão na presente ADI atinja definitividade

Em homenagem aos princípios da moralidade administrativa e da publicidade, e para que seja preservado o interesse das pessoas físicas e jurídicas aderentes, bem como seus sócios e acionistas, requer seja a União obrigada a intimar todos os aderentes do PERT e do PRR para informá-los a respeito da suspensão da exigibilidade concedida, de modo a permitir que tomem as

medidas contábeis necessárias para evitar a surpresa com os efeitos *ex tunc* da presente ADI.

Pelo exposto **requer seja concedida medida cautelar, inaudita altera pars**, para que:

(i) seja a União obrigada a tomar as medidas necessárias para evitar a decadência em relação a todos os fatos geradores, com respectivos acréscimos legais, incluídos no PERT e do PRR, mantendo todos os créditos tributários incluídos no PERT e no PRR, em seus valores originais, com exigibilidade suspensa, até que o mérito da presente ação seja julgado em definitivo;

(ii) seja a União obrigada a intimar todos os aderentes do PERT e do PRR para informá-los a respeito da suspensão da exigibilidade, de modo a permitir que tomem as medidas contábeis necessárias para evitar a surpresa com os efeitos *ex tunc* da presente ADI.

VIII – PEDIDOS FINAIS

Por todo o exposto, forte nas substanciais razões de fato, comprovadas nas diversas variantes apresentadas, e nos múltiplos fundamentos jurídicos em que se referencia a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, requer a Unafisco Nacional:

1. O recebimento e processamento da presente ação direta de inconstitucionalidade, na forma da Lei nº 9.868/1999 e do artigo 19, inciso I, da Resolução-STF 427/2010;
2. A concessão de Medida Cautelar, em sede liminar, *inaudita altera pars*, a fim de que:

2.1 seja a União obrigada a tomar as medidas necessárias para evitar a decadência em relação a todos os fatos geradores, com respectivos acréscimos legais, incluídos no PERT e do PRR, mantendo todos os créditos tributários incluídos no PERT e no PRR, em seus valores originais, com exigibilidade suspensa, até que o mérito da presente ação seja julgado em definitivo;

- 2.2. seja a União obrigada a intimar todos os aderentes do PERT e do PRR para informá-los a respeito da suspensão da exigibilidade, de modo a permitir que tomem as medidas contábeis necessárias para evitar a surpresa com os efeitos *ex tunc* da presente ADI.
3. Seja ouvida a Advocacia-Geral da União, de acordo com o §3º do artigo 103 da Constituição Federal, além da abertura de vista dos autos à Procuradoria Geral da República, para manifestação quanto ao mérito da presente ação;
4. Sejam determinadas as diligências prévias com finalidade instrutória de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo 20 da Lei nº 9.868/1999;
5. Seja a presente ação julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade dos artigos 1º a 11 da Lei 13.496/2017; e artigos 1º a 13 e artigo 39 da Lei 13.606/2018.
6. Que a decisão seja dotada de efeitos *erga omnes e ex tunc*.

Termos em que, pede deferimento.
São Paulo, 26 de setembro de 2018.

Marcelo Bayeh
OAB/SP 270.889

Theresa Raquel Moreira Horner Hoe
OAB/SP 409.436

Thiago Travagli de Oliveira
OAB/SP 333.690

Joquebedi de Jesus Santos
OAB-E/SP 223.174

Documentos anexos:

Doc. 01: Procuração

Doc. 02: Estatuto Social

Doc. 03: Ata da posse

Doc. 04: Documento de Identidade do Presidente da Unafisco

Doc. 05: Cartão do CNPJ

Doc. 06: Lei 13.496/2017

Doc. 07: Lei 13.606/2018

Doc. 08: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais – Receita Federal

Doc. 09: Nota Técnica Unafisco nº 03/2017: Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios

Doc. 10: Folha de S. Paulo – 'Bancada do Refis' condiciona apoio a Temer a afrouxamento de programa

Doc. 11: Gazeta do Povo – O Refis virou moeda de troca

Doc. 12: Painel dos Parcelamentos PGFN

Doc. 13: Lei 13.496/2017 – Parecer PGFN/CAT nº 1586/2017

Doc. 14: Lei 13.606/2018 – Parecer PGFN/CAT nº 2144/2017