

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM GESTÃO PÚBLICA

JULYENE CORTEZ DE ALBUQUERQUE FERREIRA

**O CONSEQUENCIALISMO NAS DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO: um estudo sobre o recurso extraordinário nº 574.706/PR**

Recife

2021

JULYENE CORTEZ DE ALBUQUERQUE FERREIRA

**O CONSEQUENCIALISMO NAS DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO: um estudo sobre o recurso extraordinário nº 574.706/PR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Orientador: Prof^o. Dr. Charles Ulises De Montreuil Carmona.

Recife

2021

JULYENE CORTEZ DE ALBUQUERQUE FERREIRA

**O CONSEQUENCIALISMO NAS DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO: um estudo sobre o recurso extraordinário nº 574.706/PR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Aprovada em: 26/05/2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof^o. Dr. Charles Ulises De Montreuil Carmona
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof^a. Dr^a. Emanuela Sousa Ribeiro
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof^o. Dr. André Felipe Canuto Coelho
Faculdade Damas

AGRADECIMENTOS

Em meio ao caos, o silêncio neste espaço prevalece. Em tempos outros, ditos “normais”, certamente, aqui se expressaria o êxtase, a catarse, a emoção desenfreada. No entanto, em um momento como esse, o qual apelidaram de “novo normal”, faltam palavras.

Não dá para aceitar o hoje como "novo normal", porque difícil é compreender todo esse cenário de flagelo como um “normal qualificado”, assim como é impossível digerir a possibilidade de que tudo o que vivemos nos dias atuais será levado mais adiante.

No país das diferenças, faz-se transparecer que as indiferenças têm ganhado destaque e se esforçam em ampliar os abismos sociais. Parece não faltar pessoas em meio à multidão, em verdade, o cenário revela que o que tem faltado é humanidade em muitos.

Assim, aqui, não se registra um simples agradecimento. Aos que partiram, manifesto meu profundo respeito e, para todos e todas que ficam, anoto um real desejo: que sejam semeadas a capacidade de sonhar, a força para continuar e a vontade de transformar, pois o “normal” não é a dor e nem a escuridão, mas sim a solidariedade, a resiliência, o amor e o perdão. Que seja próspero o próximo tempo, que esse contexto o qual crio resistência em chamar de “novo normal” seja apenas um período de passagem, que antecede o momento do afeto, da empatia, da reverência à produção de conhecimento científico, do valor às artes, do respeito ao ser humano e ao meio ambiente.

Aos que me acompanharam no caminho, desde o ingresso neste programa de pós-graduação *strictu sensu*, meus sinceros agradecimentos. Certamente, os passos dados e a chegada a este momento não dependeram apenas de mim, mas do forte apoio de um grande grupo composto por docentes, discentes e servidores desta Universidade.

Em especial, agradeço ao professor Charles Carmona, pelo apoio profissional e por ter trazido seu olhar humano em momento tão difícil. Aos amigos, Rafael, Ladice e Marcos, pelos conselhos e apoio em um instante tão desafiador para todos.

Por fim, em prece, vem à memória a doce Aurita, a amiga (e avó) de todas as horas. Na passagem do caos, a mulher que refletia a calma partiu, restando a mim um imenso querer: que venham ao mundo outras Auritas, que se multiplique sua forma de ouvir e servir ao próximo, que floresça por aí aquela forma singular de ver a vida e que o cuidar do outro espalhe-se, que se manifeste, entre tantos, aquele incomum jeito de amar. Muito obrigada. Viva, Áurea!

RESUMO

No Estado Democrático de Direito, o tributo constitui o preço pago pelo indivíduo em benefício de si e da comunidade - da manutenção do Estado e das garantias dos direitos conquistados. Em favor do bem coletivo, relativiza-se o direito à propriedade movido pelo desejo da proteção do interesse público. No Brasil, o sistema tributário vem ganhando espaço nos tribunais e os debates jurídicos vêm conquistando contornos cada vez mais diferentes, onde o *civil law* surge com traços do *commom law*, indicando que aquela forma pura não tem sido bem aceita ante a complexidade das relações mais atuais e as novas necessidades da sociedade. Em meio às mudanças processuais judiciais, toma destaque o consequencialismo, a forma de decidir baseada nos efeitos da decisão. Como se sabe, esse movimento tem no direito tributário o ambiente favorável, tanto que a evolução do consequencialismo no país teve bastante influência em julgamentos conduzidos na seara fiscal. Com essas considerações, chega-se ao Recurso Extraordinário 574.706/PR, objeto de estudo desta pesquisa. O tema decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal debate a constitucionalidade da inclusão do crédito de Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Contudo, como visto, a razão da decisão poderá levar a impactos expressivos, consequências que atingirão fortemente a previsão orçamentária. Assim, conduziu-se o presente estudo com o objetivo de analisar a argumentação carregada pelas partes ao longo do processo (partes e julgadores), considerando a hipótese de que a construção da retórica levada à Corte Máxima não foi edificada sobre fortes eixos probatórios ao longo do curso do processo. Diante de todo o arcabouço jurídico apresentado no presente estudo e do caminhar do consequencialismo que vem ganhando força no território nacional, é possível pontuar que nasce para a Administração Pública a necessidade de maior envolvimento na construção dos argumentos e produção de provas no curso do processo, já que a essa cabe o esforço pela defesa de seus interesses e os da coletividade. Decerto, com uma atuação firme ao longo de processos conduzidos no âmbito do direito tributário, fomentará um debate condizente com os valores consequencialistas, leais aos princípios processuais já conhecidos, possibilitando a construção de uma sentença universal - um sistema de precedentes replicáveis e harmônico - e a edificação de um campo fértil à segurança jurídica dentro e fora dos tribunais do país.

Palavras-chave: COFINS. Consequencialismo. Direito tributário. Impacto orçamentário.
Interpretação consequencialista. PIS.

ABSTRACT

In the Democratic State of Law, the tax constitutes the price paid by the individual for the benefit of himself and the community - for the maintenance of the State and the guarantees of the conquered rights. In favor of the collective good, the right to property is driven by the desire to protect the public interest. In Brazil, the tax system has been gaining ground in the courts and the legal debates have become increasingly diverse, where civil law emerges with remnants of common law, indicating that the pure form has not been well accepted in the solution of complex current relationships facing the new needs of society. In the midst of procedural changes, consequentialism, the way of deciding based on the effects of the decision, is highlighted. As is well known, this movement finds a favorable environment in tax law, so much so that the evolution of consequentialism in the country has greatly influenced the judgments made in the tax area. With these considerations, Extraordinary Appeal 574.706 / PR is reached. The issue decided by the Federal Supreme Court with general repercussions discusses the constitutionality of the inclusion of ICMS (Tax on Transactions Related to the Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services) credit in the PIS (Social integration program) and COFINS (Contribution to Social Security Financing) calculation basis. However, the reason for the decision could lead to significant impacts, consequences that will strongly affect the public budget. Thus, the present study was conducted with the objective of analyzing the arguments carried by the parties throughout the process (parties and judges) considering the hypothesis that the construction of the rhetoric taken to the Maximum Court was not built on strong evidential axes along the course of the process. In view of all the legal framework presented in this study and the progress of consequentialism that has been gaining strength in the national territory, it is possible to conclude that the need for greater involvement in the construction of arguments and production of evidence in the course of the process arises for Public Administration, because it is up to the Public Administration to make an effort to defend its interests and those of the community. Certainly, with a firm performance throughout the processes carried out in the scope of tax law, it will provide a debate coherent with the values of consequentialism, loyal to the procedural principles already known, enabling the construction of a universal sentence - a system of replicable and harmonious precedents - and build fertile ground for legal security inside and outside the country's courts.

Keywords: Budgetary impact. COFINS. Consequentialism. Consequentialist interpretation.
PIS. Tax law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
MPF	Ministério Público Federal
MS	Mandado de segurança
PIS	Programa de Integração Social
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	ENTRE O SUJEITO E O ESTADO, O DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA NOTA INTRODUTÓRIA	16
3	A EVOLUÇÃO DO ORDENAMENTO JURÍDICO E O DESENVOLVIMENTO DA ARGUMENTAÇÃO CONSEQUENCIALISTA	29
3.1	A CAMINHADA DO JUDICIÁRIO NO PÓS-POSITIVISMO E A SEGURANÇA JURÍDICA	29
3.2	O CONSEQUENCIALISMO NO SISTEMA BRASILEIRO: UMA BREVE PASSAGEM NO TEMPO	39
3.3	CONSEQUENCIALISMO: UM OLHAR DIFERENCIADO NO EXERCÍCIO DO JULGAMENTO	47
4	O ESTUDO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 574.706-PR	60
4.1	SOBRE OS TRIBUTOS OBJETO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 574.706/PR	64
4.2	O RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 574.706/PR	67
4.3	A RESPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	91
5	CONCLUSÃO	99
	REFERÊNCIAS	102
	ANEXO A – RESPOSTA DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL	109
	ANEXO B – PARECER DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL	110
	ANEXO C – RESPOSTA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	129

1 INTRODUÇÃO

Os tributos constituem o preço do pulso do Estado e são o combustível para o movimento da máquina pública e a proteção do interesse coletivo, elementos com exigências caras e responsabilidades custosas ao Estado. A atividade arrecadatória constitui o reflexo da força coercitiva estatal, mas, ao tempo que é produto representativo dessa ordem impositiva, da vontade indeclinável, é alvo do controle legal, sub-rogada a valores fundamentais eleitos pelo constituinte.

Em nome do poder de tributar, relativizou-se a propriedade privada algumas liberdades, exigindo-se do sujeito componentes do corpo coletivo a extração de bens próprios em favor de bens jurídicos alheios. Nos tributos, emana a fonte mantenedora da busca pela oferta e continuidade dos serviços oferecidos pela Administração Pública e o caminho da garantia de direitos sociais, e, por sua função nata, residem neles o início e o fim do planejamento das políticas públicas, no que diz respeito à capacidade de patrocínio do Estado.

Nesse contexto, é inegável a importância da intervenção do Poder Judiciário. Na expressão do sistema de freios e contrapesos, tomou o Judiciário o papel de revisar a sensível relação travada entre o Estado e os contribuintes. Em um país como o Brasil, onde o sistema tributário vem sendo continuamente atacado, sob a acusação da imposição excessiva de encargos e burocracia, naturalmente o tema de direito tributário tem ganhado destaque nos tribunais e ocupado espaços de debates no meio jurídico. Processos em matéria tributária possuem impactos extrajudiciais marcantes, afinal, atingem não apenas as partes inseridas no processo judicial, mas alcança um terceiro interessado, qual seja, a sociedade. Nesse toar, a decisão-norma proferida pelos tribunais ultrapassa os muros do Judiciário e, por isso, reveste-se de caráter político, já que alcança diretamente os cofres públicos e, conseqüentemente, a gestão pública. Nesse contexto, onde a incerteza parece repousar na lei e nas decisões judiciais, vivem à margem do princípio da segurança jurídica: o sujeito e a coletividade a qual pertence. No caso em apreço, não restam dúvidas: toda a sociedade receberá o impacto do julgamento. Assim, é possível dizer que o interesse público é diretamente afetado.

De outro lado, enxerga-se a transformação no modo de operar do Judiciário. Passando por mudanças importantes, em matéria processual, o Brasil vem recebendo influência externa, assim, aquele sistema originalmente concebido no *civil law* surge com traços do *commom law*, indicando que aquela forma pura não tem sido bem aceita ante a complexidade das relações mais atuais e as novas necessidades da sociedade.

Nesse caminhar de mudanças no âmbito processual, vem ganhando força o consequencialismo - a interpretação consequencialista - movimento impulsionado nos tribunais que tem o direito tributário como campo fértil para evolução dentro do direito brasileiro, já que aquele constitui matéria intimamente relacionada à geração de impactos externos à discussão processual gestada interpartes. O consequencialismo é o estudo das consequências dentro do ato de julgar, é a avaliação dos impactos da decisão sobre o mundo dos fatos, é o caminho, a forma escolhida pelo julgador com o fim de legitimar a própria escolha, fundamentada na norma, mas que, pela natureza da ação, apresenta mais de uma solução possível. Como aduz Nunes (2010), o pensar nas consequências está associado ao dever de cuidado, o compromisso celebrado entre o julgador – inclusive na sua postura enquanto servidor público - e a sociedade que recebe a sua decisão. É a marca da responsabilidade do magistrado com o próprio ofício, porque tira da escuridão a certeza óbvia: o produto do judiciário não se encerra na publicação da decisão, mas sim ganha vida imediatamente na ocasião da sua execução.

Para o magistrado, no exercício típico de sua função, o consequencialismo surge como uma quebra de paradigma, um ponto de ruptura daquele padrão rígido decorrente do apego estrito à ordem da legislação. Do estudo das consequências, extrai-se aquilo que transpassa a letra da lei, entregando-se o julgador à interpretação das normas seguida da observação do momento vindouro à decisão. Mais do que isso, a “postura consequencialista reafirma o princípio da separação dos Poderes, aproxima o Judiciário da sociedade e serve como sua fonte de legitimação” (NUNES, 2010, p. 33). Em simples palavras, é possível afirmar que o movimento consequencialista impõe o despertar de um olhar verdadeiramente diferenciado ao julgador.

Exigindo uma interseção entre o direito e a realidade enfrentada e esperada no momento da produção da decisão, o consequencialismo também entrega aos demais personagens envolvidos no processo obrigações antes não cobradas: requer-se das partes processuais a colaboração, o fomento, o estímulo ao debate sobre as consequências, a participação ativa ao longo do processo, visando o amadurecimento do debate e a persecução à segurança jurídica e a formação de um resultado justo, universalizável e coerente. Considerando esse ponto - esse protagonismo devolvido aos sujeitos processuais -, impõe-se destaque a algo que vai ainda mais além: sob uma análise ampliada, é possível dizer que o consequencialismo, apesar de constituir um movimento de técnica decisória, traz para dentro da gestão pública a necessidade de mudança organizacional entre os principais envolvidos nas partes processuais. De forma mais direta, diz-se que o avanço dessa técnica de julgamento impõe sobre a Administração Pública – quando se trata de matéria de direito tributário em juízo – uma articulação ainda mais forte,

estratégica, entre os entes sobre os quais recai a responsabilidade do exercício de ações atreladas à atividade efetivamente arrecadatória e aquele ente responsável pela defesa da Fazenda Pública, já que aos primeiros competem diversas obrigações, como os atos de gestão e execução das atividades de arrecadação, além do lançamento, da cobrança em via administrativa, a fiscalização, o controle da arrecadação e, ainda, dentre outras competências, o fornecimento de informações essenciais à construção do orçamento, enquanto ao segundo compete representar o Estado Brasileiro em matéria fiscal em meio judicial e extrajudicial. O estreitamento de laços no âmbito administrativo aqui apontado, decerto, carrega como fim o apoio à defesa do Estado, à formação de conteúdo teórico que aperfeiçoe a discussão de viés consequencialista nos autos do processo em que a Fazenda for parte.

Feitas essas considerações, é impossível voltar-se para o campo do direito tributário sem perceber o Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR. Nos autos daquele recurso debate-se a constitucionalidade da inclusão do crédito de Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O tema 69 do Supremo Tribunal Federal (STF), julgado sob repercussão geral reconhecida é, certamente, um marco na jurisprudência em matéria de direito tributário e objeto do presente estudo. Não apenas se destaca o julgado pelos conceitos que emanam da discussão do caso concreto – o seu efetivo objeto -, mas pelos concretos efeitos que a decisão provocou e tem provocado além dos muros do Supremo Tribunal Federal, aliás, tão grande é a dimensão do valor dos novos paradigmas traçados no tema nº 69 do STF que a Fazenda Nacional, no último momento, após o julgamento do mérito, ocorrido em 2017, enlaçou argumentos jurídicos aos econômicos.

No ato de decidir, é necessária uma sólida estrutura teórica, acadêmica, que fomente a instituição ou a renovação de um sistema processual útil, propício a um julgamento equilibrado, justo, extraído em plena harmonia aos fatos e argumentos produzidos nos autos do processo, mas, sob uma perspectiva singular, limitada ao âmbito fiscal, para se remeter ao magistrado a competência de decidir temas que sempre ultrapassarão os limites do direito e atravessarão questões político-orçamentárias, é essencial o envolvimento dos entes que compõem a Administração Pública, para que forneçam informações relevantes sobre o tema. Nessa hipótese, indicam-se aqueles diretamente responsáveis pela atividade arrecadatória do Estado e a representação dos interesses desse dentro do processo (especificamente no caso estudado, são esses a Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional).

Pela força que carrega como precedente, a partir da tese celebrada no tema 69 é possível elencar pelo menos cinco outros temas afetados pela razão debatida em sistemática de repercussão geral, no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Ante os autos do Recurso Extraordinário 574.706/PR, tomando como lastro condutor a doutrina e a lei que fundamentam o movimento consequencialista, foram explorados os argumentos declarados em juízo, os debates e a formação das provas nos autos do processo, debateu-se alguns pontos das teses trazidas pelos sujeitos envolvidos no curso do processo, sem, contudo, adentrar efetivamente na questão do mérito, qual seja, o tema da (in)constitucionalidade da cobrança do PIS e da COFINS.

Assim, com base no arcabouço teórico consultado, tendo como linha mestra as bases do consequencialismo, principalmente aquele defendido por Tathiane dos Santos Piscitelli (2011), conduziu-se o estudo sobre aquele exemplo emblemático da jurisprudência atual no campo do direito tributário. A decisão tão esperada pela comunidade, aquela que deverá ser proferida em sede embargos de declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR, quando o Supremo Tribunal Federal (STF) deverá decidir sobre a modulação dos efeitos, ato esse que delimita no tempo o impacto do acórdão sobre as relações jurídico-tributárias, não foi alcançada pela pesquisa, já que a seção de julgamento do mencionado recurso passou por uma série de adiamentos, principalmente ao longo de 2020, e ocorreu após o fechamento do presente trabalho.

O presente estudo foi desenhado sob a hipótese de que a construção da retórica levada à Corte Máxima não foi edificada sobre fortes eixos probatórios e teóricos ao longo do curso do processo, esse que teve início com um mandado de segurança na quarta região da Justiça Federal. No caminho do estudo, passou-se por pilares importantes da doutrina: trilhou-se sobre uma breve percepção da relação jurídico-tributária e a compreensão da função do direito tributário; as mudanças ocorridas no âmbito processual e a evolução do pensamento consequencialista no país e; por fim, chegou-se à leitura do Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR e a consulta dos órgãos federais envolvidos no caso. A análise deste estudo perpassa a preocupação com uma das faces do conceito de governança¹, da necessidade de comprometimento dos agentes com os fins perseguidos pela Administração Pública e com aqueles fins práticos especificamente ligados às posições que ocupam. Como já mencionado, o consequencialismo transporta novas obrigações aos sujeitos processuais e, no caso do RE 574.706/PR, tem-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Receita Federal do

¹Para Luiz Carlos Bresser Pereira (1998, p. 98), “existe governança em um Estado quando seu governo tem as condições financeiras e administrativas para transformar em realidade as decisões que toma”.

Brasil (RFB) como entes importantes para a formação dos argumentos do Estado, esperando-se dessas instituições a estruturação da estratégia, o estudo continuado sobre as possíveis consequências da decisão e a articulação de políticas internas, em uma reunião de esforços que visem a produção da defesa da União em Juízo.

Considerando a repercussão e o alcance do *decisum* sobre a sociedade e os cofres públicos, ainda no curso do estudo foram consultados aqueles dois órgãos intimamente envolvidos ao caso do Tema 69: a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). As respostas dos órgãos federais foram obtidas através do pedido de acesso à informação enviado por meio eletrônico, no *site* FalaBr (Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação). A consulta às mencionadas instituições foi movida pelo interesse na compreensão acerca do funcionamento interno, do preparo da organização da Administração Pública federal diante de um julgamento cujos impactos esperados sobre a arrecadação eram manifestamente expressivos.

Neste trabalho, entendendo o olhar singular atribuído ao estudo das consequências em matéria tributária, optou-se por caminhar sobre trilhos pouco explorados. O processo judicial, apesar de terminar na decisão proferida pelo Poder Judiciário – nos julgadores que o representam –, é constituído por uma pluralidade de vozes, pela diversidade do pensamento. Com base nessa ideia, deve ser reconhecida a importância do papel de todos os envolvidos no processo judicial no desenvolvimento da tese consequencialista, à luz da ampla defesa e do contraditório, principalmente aqueles sujeitos que defendem o Estado dentro da relação jurídico-processual, aqueles que, por imposição da lei, tem a responsabilidade de representar e advogar em favor da Fazenda Pública, na efetiva busca pela proteção ao exercício arrecadatório.

2 ENTRE O SUJEITO E O ESTADO, O DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA NOTA INTRODUTÓRIA

O Direito é a expressão da vontade de regular, natural anseio do homem social, integrante de uma coletividade. Não é outra coisa senão o desejo da definição do valor, do registro desse diante de um mundo plural, composto pela variação da moral, da crença, do comportamento, da interpretação e da cultura. O Direito é a marca da presença da diferença e a tentativa da pacificação dela (COÊLHO, 2014, p. 6), é um fenômeno social e o produto de um processo contínuo, dinâmico, de uma associação entre o pensamento tradicional e os valores mais modernos, assim como é o fruto de uma conjunção multidisciplinar das ciências que o rodeiam, que interagem e o alimentam. Sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2014, p. 287) assevera:

Da vida em sociedade brota o Direito. *Ex facto oritur jus*. O “ser” e o “outro”, convivendo, realçam o social, e, por certo, do *fato social* projetam-se interesses, carências e aspirações a suscitar regulação. Daí valores. E são eles que fecundam o Direito. Se o Direito é dever-ser, é dever-ser de algo, já o disse Vilanova, o recifense, como a sublinhar que o axiológico não paira no ar, desvinculado da concretude da vida. Os valores não são entes etéreos ou coleção de imperativos morais, imutáveis e intangíveis, tais quais essências sacrossantas. Não são supra-humanos nem nos chegam *ab extra*. Projetam-se do homem-na-história, do homem concreto, de um estar-aí-no-mundo-com-os-outros. *Das necessidades* às aspirações e, daí, às normas. Assim, se o Direito está na norma, por certo brotou do espaço cultural de cada povo com as suas aspirações e os seus valores, epifenômenos da experiência social, nucleada à volta do processo de reprodução da vida humana.

Para Costa (2016, p. 694), o Direito, visto como ciência, possibilita “um diálogo entre Ética e Política, pois, concebido como um instrumento social que busca assegurar a convivência harmônica na sociedade, permite fundir a organização social com a eterna busca pela virtude”. De outro lado, observando-o enquanto sistema, ressalta o mencionado autor que o Direito mantém a independência frente à ética e à política e apresenta-se como laço entre esses ramos, cujo fim trata-se da redução dos conflitos. Completa o autor em sua obra:

O Direito atua junto à Política para ordenar a sociedade, de modo que a maioria não aniquile os desejos da minoria, desrespeitando valores éticos sem os quais a sociedade não pode evoluir. Assim, se o agir plural e a liberdade estão comprometidos no mundo moderno, porque “a força substituiu o poder, corrompendo o político” (ARENDETT, 2004, p. 34), ao fornecer limites à atuação política, o Direito deve direcioná-la para a ética no agir (SANTOS, 2005) (COSTA, 2016, p. 694).

As normas traduzem-se nas prescrições julgadas certas e necessárias, essenciais à formação da ordem social e ao equilíbrio das relações travadas na vida em comunidade. O direito, ao tempo que é fruto de um compromisso social, é também o reflexo da própria identidade de um povo (COELHO, 2014, p. 6), esse que legitimará a criação de suas próprias normas.

Como é de conhecimento comum, o Direito emana de diversos nascedouros. A lei é, talvez, aquela primeira lembrada, mas não é a única. Seguramente, de outros mananciais orienta-se a ordem social – como os usos, os costumes e os princípios – constituindo-se vias através das quais as regras jurídicas são edificadas com força impositiva.

Passando-se ao âmbito do Direito Tributário, vê-se que tratar sobre a diversidade de fontes nesse ramo do conhecimento não é comum. Nas obras dedicadas à área, os autores reforçam a lei como fonte primordial, fato que faz com que a doutrina pouco se debruce sobre o estudo das outras fontes comuns do Direito – como aquelas conhecidas: jurisprudência, usos e costumes – que podem também ser apreciadas no Tributário.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, marco da democracia no país, trouxe um título direcionado à regulação do sistema tributário. Naquele texto, o constituinte celebrou as limitações sobre o poder de tributar, expondo os direitos e as garantias dos contribuintes, consagrando a proteção do sujeito – os bens jurídicos fundamentais – ante a força coercitiva do Estado. Consoante aduz a doutrina, os princípios vetores esculpidos no texto constitucional – se observados – conferem validade e eficácia aos atos de cobrança, tornando legítimos as normas fiscais e os atos praticados pelos agentes públicos em nome do exercício arrecadatório (SANTOS, 2003).

Analisando diversos autores, entre eles Sasha Calmon Navarro Coelho, Roque Antônio Carrazza, Aliomar Baleeiro e Pinto Ferreira, Santos (2003) revela que a doutrina aponta diferentes princípios norteadores (limitadores) do poder de tributar no país e, apesar da divergência entre os teóricos estudados – porque ora ampliam e ora restringem o rol de princípios -, todos ao menos concordavam com a existência de uma norma comum: o princípio da legalidade.

De acordo com o texto constitucional vigente, ancorado no Art. 150, o princípio da legalidade representa uma das limitações ao poder de tributar, por tornar o processo legislativo a via única para a instituição e aumento de tributos (BRASIL, 1988). O constituinte optou por hipervalorizar a lei, mas há uma peculiar razão de ser: no Estado de Direito, marca-se que os representantes do poder se subordinam à ordem jurídica, não estando os sujeitos comuns à mercê das súbitas vontades dos governantes. A lei, portanto, ao tempo que é nascedouro das

obrigações devidas pelo particular (*obligatio nascitur ex lege*), é também o instrumento de proteção do indivíduo ante a força do Estado. Sobre esse ponto, vale rememorar o ensinamento de Santos (2003, p. 332): “onde houver Estado de Direito, haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde houver arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão”.

Sob um outro olhar, dando um salto na história, é possível recordar que a ascensão do liberalismo e do positivismo, seguida do crescimento do protagonismo do Poder Judiciário na construção do direito revelou o princípio da legalidade tributária como campo fértil à segurança jurídica. Tal fato encontra explicação porque, no século XIX, ao julgador cabia apenas o dever de expor a vontade do legislador, momento no qual o positivismo dominava o sistema jurídico. Já no século XX, época do normativismo de Kelsen e de Hart, encontra-se na decisão judicial um manancial do direito, situação essa que se contrapõe àquele cenário originariamente observado no século anterior e exige da lei o papel de proteção das liberdades (RIBEIRO, 2015). Como bem pontua Teixeira (2014), o pensamento jurídico transitou entre a legalidade e a juridicidade, momento em que os princípios ganharam destaque e passaram a ser observados como lastro dos valores fundamentais e o caminho para a justiça. Nesse contexto, vê-se o princípio da legalidade não como uma norma de observação devida apenas pelo Executivo, mas também do Judiciário, que deverá considerar esse pilar do direito tributário como um fiel da balança no exercício da atividade típica que lhe cabe.

O princípio da legalidade, na sua essência, sinaliza a imposição do direito concentrada em uma só fonte: a lei. Instrumento de ordem criado pelas mãos do Estado, a *legis* nasce de um poder cuja competência é legítima e sua atuação é certificada pelo instituto da representatividade. Numa visão Hobbesiana, a autorização constitui-se mediante um contrato cujo fim é a estabilidade social, o acordo é irrenunciável e a soberania que recai sobre a autoridade é irrevogável. A lei, para o Direito Tributário, dentro de estruturas democráticas, representa a autorização do sujeito que aceita abster-se do gozo dos direitos fundamentais na sua plenitude – liberdade e propriedade – em nome do bem-estar coletivo e da manutenção do equilíbrio social – por uma sociedade justa e fraterna (PIOVESAN; RECK, 2017; SOUZA; ROSENFELD, 2016). Sobre o tema, Huete (2017, p. 184) assevera:

El principio de legalidad vinculado a su legitimidad democrática, a la idea de autoimposición y de control, evidencian la existencia de un deber de contribuir fuera de los parámetros de la sujeción y subordinación tradicionales. Es un deber consentido cuya necesidad se evidencia en establecer las condiciones materiales para que la persona se desarrolle como tal. En definitiva, las decisiones sobre la propia libertad no cuestionan o niegan su esencia, pues el

individuo la conforma en relación a las necesidades de la vida en comunidad. De la misma manera, la obligación que se autoimpone el individuo en la forma del deber de contribuir no resulta privación de la libertad. Es más, la contribución conlleva también una perspectiva positiva de solidaridad. Solidaridad, como valor básico del individuo y de su coexistencia en una comunidad. En tal contexto se ha de tener presente que la concepción y la dimensión de tal deber fundamental determina la propia significación del poder público, pues existe una íntima relación entre el papel de los derechos y el modo de organizar y ejercer las funciones estatales.

Apesar da perspectiva acima exposta, a imagem do tributo nem sempre foi associada a um aspecto positivo. No Império Romano e em outras civilizações antigas, o tributo constituía a cobrança praticada sobre os povos explorados, representando a força, a opressão do Estado vencedor sobre o vencido. O *tributum*, inicialmente para os romanos, tratava-se de cobrança esporádica e, somente anos mais tarde, passou a ser contribuição tomada sob norma. Já no Feudalismo, o conceito do tributo misturava-se àquelas cobranças praticadas sobre a vassalagem, novamente atribuindo-se ao tributo o estigma da representação da superioridade e dominação. Com o advento da democratização nos sistemas nacionais, outros paradigmas foram formados ao redor da imagem da exação fiscal. Conforme aduz a doutrina, a cobrança praticada pelo Estado passa a assumir uma outra conotação, atribuída aos novos valores sobre os quais semeiam as bases do Estado e a relação entre o indivíduo e a coletividade que o cerca (DOMINGUES; GONZÁLEZ, 2013; SILVA, 1976). Para Domingues e González (2013, p. 577), a Constituição passa a ser um marco nessa mudança histórica da compreensão do valor ou significado do tributo. Decerto, a exação guarda resposta sobre a existência nos princípios diretivos da nova ordem da sociedade, cabendo a cada indivíduo colaborar na medida possível, dentro das condições nas quais está inserido:

[...] través de una Declaración de Derechos o una Carta Constitucional o Ley Fundamental, aparece el deber de tributar como propio y aparejado a la ciudadanía, establecido con base en la igualdad y medido por la riqueza o la capacidad económica del contribuyente; el tributo se concibe como una intervención estatal en la economía privada, fundado en los principios del nuevo orden que rigen las relaciones del pueblo con el Estado (GONZÁLEZ, 2013, p. 577).

Voltando ao cenário brasileiro, destaca-se o quão importante é o valor da lei e o respeito aos princípios fundamentais consagrados. Como se sabe, o Estado Democrático de Direito foi celebrado, no Brasil, com o advento da Constituição Federal de 1988 e revela ao povo a vedação do uso da arbitrariedade do poder político, o compromisso com a justiça, firma as garantias às

liberdades civis e declara o dever do estrito cumprimento à ordem da lei. Eis o espírito motivador do constituinte originário, estampado no preâmbulo da Lei Maior (BRASIL, 1988):

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte (BRASIL, 1988).

O Estado Democrático de Direito instituído, desse modo, não autoriza o abuso do poder, a violação desmedida dos direitos já conquistados e a violação das garantias. Como bem asseveram Alves e Oliveira Filho (2015, p. 154), a forma aqui assumida “sustenta-se, portanto, numa conciliação entre ética, direito e política, tudo para a realização do ser humano, seja sobre o enfoque individual, seja considerando-se a sociedade em que ele vive”. Nesse toar, jamais poderá a atividade arrecadatória ser assumida em oposição a qualquer dos pilares do Estado Democrático de Direito, nem os seus fins e nem os seus meios. O princípio da legalidade, como bem pontua Santos (2003), revela a proteção do sujeito ante o Príncipe (governante), consagrando no ordenamento a mínima proteção sobre a propriedade privada, a qual não deverá estar sob o risco de desmandos da Administração Pública.

A reflexão sobre a lei como fonte precípua do Direito Tributário leva à contemplação do que seria o bem jurídico tutelado por esse ramo do conhecimento. Nesse sentido, para Folloni e Dib (2015), são dois os objetos centrais do direito tributário. O primeiro trata-se da limitação ao poder de tributar, o que constitui os freios sobre a liberdade do Estado frente à propriedade privada. Sob essa perspectiva, mitiga-se o poder estatal ante os valores fundamentais assegurados aos sujeitos individualmente, protegendo o patrimônio da força expropriatória do Estado, natural da atividade arrecadatória. O segundo, indicado pelos autores mencionados, carrega uma especial finalidade: “a proteção da relação de disponibilidade do cidadão ou de uma coletividade de cidadãos com a arrecadação tributária” (FOLLONI; DIB, 2015, p. 330). Esse outro bem, como resta demonstrado no texto constitucional, permite a relativização de direitos fundamentais, como o direito à propriedade, em face do interesse público fundamentado no princípio de solidariedade social.

Em uma leitura sobre a prática da exação em um Estado Democrático de Direito, Geovane Machado Alves e Ivan de Oliveira Filho (2015, p. 158) asseveram que o exercício do poder de tributar deve ser conduzido por dois marcos fundamentais que, diante do ensinamento

de Folloni e Dib (2015), podem até ser confundidos com os bens jurídicos tutelados pelo Direito Tributário. São eles: (1) a segurança jurídica e a proteção dos direitos e garantias individuais e; (2) a ideia de justiça tributária. O primeiro ponto desdobra-se na limitação ao poder de tributar, assemelhando-se diretamente com o primeiro bem jurídico apontado por Folloni e Dib (2015), porque aqui Alves e Oliveira Filho (2015) revelam os princípios constitucionais como verdadeira proteção dos direitos constitucionalmente assegurados - como a vontade, a liberdade, e outros garantidos aos sujeitos, já que impõem ao Estado a formação de regras pré-estabelecidas, condizentes com as previsões da Lei Maior e a plena obediência à ordem jurídica. Já o segundo pilar – a justiça tributária – repousa no respeito ao princípio da igualdade, à capacidade contributiva sobre o dever que recai sobre o Estado em atuar observando as condições adversas que cercam os contribuintes, preservando o mínimo existencial e tolerando a medida da capacidade de cada um (considerando os indicadores de manifestação de riqueza) sem que seja, de outro lado, colocado em risco o interesse público.

Os tributos são a razão da sobrevivência do Estado, constituindo as receitas auferidas na atividade arrecadatória cujo fim é a cobertura dos gastos com a manutenção da expressão do poder soberano (FOLLONI; DIB, 2015; ALVES JÚNIOR, 2013). Como não é função fundamental a geração de riquezas próprias, o Estado passa a apropriar-se de uma fração das riquezas privadas, tomando essa destinação certa, definida, ligada à promoção das ações públicas nos mais diversos setores. No Brasil, por exemplo, de acordo com o texto constitucional, ressalvados os casos previstos na própria Lei Maior (Art. 173), “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (BRASIL, 1988).

Seja na atuação positiva, ou na escolha do agir negativo, do Estado se exige um comportamento caro, de custos elevados. Com o passar dos anos, aliás, atribuiu-se um alto valor ao Estado, afinal, recaiu sobre os governos o dever do respeito ao bem estar social, à promoção de políticas públicas de fomento à oferta ao mínimo necessário. Eis o *Welfare State* (Estado Social) que, por sua dependência da arrecadação, deu origem ao Estado Fiscal² (VALADÃO; ZIEMBOWICZ, 2018; FOLLONI; DIB, 2015).

²José Casalta Nabais (2018, p. 232) declara que, diferente de outros momentos da história, nos quais o Estado dependia de receitas de origem diversa, como na Idade Média, no qual o financiamento era proveniente de “rendimentos proporcionados pelos bens (sobretudo imóveis) do Monarca ou da Coroa”, “no estado fiscal são os impostos que constituem o seu suporte financeiro”.

No Brasil, o texto constitucional concentra diversas ordens ao Poder Público, normas que, pela natureza da função atribuída, induzem à execução de elevado custo. Como aduz a doutrina, ao prever direitos e garantias de alto valor, o constituinte deslocou a atividade arrecadatória a patamar diferenciado, colocando o tributo como meio de acesso aos direitos fundamentais e, por conseguinte, traduz o direito tributário como fonte de dupla proteção: se de um lado coloca-se como a via de proteção do direito à propriedade, devido aos sujeitos, de outro põe-se como sistema de defesa da própria atividade expropriatória, fiscal, fundamentada na perseguição do custeio do interesse público (FOLLONI; DIB, 2015)

Em terras brasileiras, observando a relação entre os direitos fundamentais e os tributos, a doutrina extrai do texto da Constituição Federal (BRASIL, 1988) três vetores principais para o Estado. O primeiro deles constitui a consagração das normas destinadas a limitar a exação fiscal, bem como aquelas que regulam a edição de regras no âmbito do direito tributário (aqui, incluem-se os princípios, como o da ampla defesa e o contraditório, bem como os demais princípios da legalidade, anterioridade e do não confisco). Essa primeira interface, certamente, constitui uma proteção aos sujeitos perante a força exercida pelo Estado, que se manifesta através da cobrança de tributos; O segundo ponto destacado do texto constitucional é a definição dos tributos como fonte de recursos para a manutenção de programas e serviços que reproduzem, no mundo dos fatos, os direitos fundamentais (saúde, educação, assistência e previdência social, por exemplo); por último, o terceiro vetor, não menos importante, a doutrina revela o caráter extrafiscal das normas tributárias, função essa que, também, visa a promoção e proteção dos direitos fundamentais em diversos setores da sociedade (VALADÃO; ZIEMBOWICZ, 2018, p. 553-554). Sobre o assunto, Valadão e Ziembowicz (2018, p. 554) afirmam:

Nesse vértice, cabe anotar que tanto os direitos fundamentais de primeira dimensão ou geração (liberdade), quanto os de segunda (igualdade) ou terceira (solidariedade e fraternidade), além dos demais direitos fundamentais, exigem recursos econômicos para sua efetivação, sendo certo que as exações fiscais financiam a ação do Estado voltada para a concretização desses mesmos direitos fundamentais.

Ainda, destacam os autores mencionados que o valor dos direitos fundamentais está também reservado naqueles elementos indiretos, que parecem invisíveis aos olhos mais apressados, mas são reconhecidos como custos operacionais do Estado. A título de exemplo, cita-se a mão-de-obra, a manutenção do patrimônio, os serviços de apoio:

[...] até mesmo o exercício dos direitos fundamentais não prestacionais, como os relativos à liberdade, são custosos e exigem atividades governamentais, exigindo medidas de infraestrutura (prédios públicos, ruas, equipamentos e servidores etc.), de proteção dos direitos de liberdade (segurança, judiciário etc.), embora exijam, aparentemente, menos recursos públicos que aqueles necessários para a promoção dos direitos prestacionais relativos à saúde e à educação, por exemplo (VALADÃO; ZIEMBOWICZ, 2018, p. 554).

Caminhando sobre a linha de pensamento que vem se desdobrando, não há como deixar de destacar que nem sempre foi esse o entendimento dominante sobre a matéria de tributário. Conforme aduz a doutrina, somente com a promulgação da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) o raciocínio atrelado aos fins – com caráter humanístico – foi dominando a área de conhecimento ora apreciada. Inicialmente, o objeto central do direito tributário se reduzia às questões formais, focadas “na regra jurídica de incidência e nas regras constitucionais de competências, destinadas a delimitar as possibilidades de tributação” (FOLLONI; DIB, 2015, p. 325), deixando-se de lado as questões sociais, principiológicas, os fins pretendidos que justificam – e regulam – o exercício do poder de tributar do Estado. Percebe-se que nesse primeiro momento o conhecimento jurídico limitava-se à reflexão sobre as proteções individuais, o escudo do sujeito contra o Estado arrecadador e invasor sobre as propriedades privadas. O campo da discussão era, assim, restrito à observação do direito subjetivo, tempo em que não se carregava a reflexão sobre os direitos sociais, esses extremamente dependentes do patrocínio do produto da exação fiscal (FOLLONI; DIB, 2015). Para os autores supracitados (2015, p. 326),

No direito tributário brasileiro, construiu-se uma teoria calcada no positivismo kelseniano, de forma a restringir o estudo da disciplina à norma positivada. O problema da função, contudo, vem à tona com a promulgação da Constituição de 1988. A inclusão de dispositivos que não apenas garantem direitos individuais, mas também determinam a promoção de direitos sociais e coletivos, abre vasto campo de temas a serem estudados pelo direito tributário. A consagração de um Estado Fiscal – ou seja, de um Estado que deve cumprir seus objetivos constitucionais financiado pela tributação (Nabais, 1998, p. 192) – traz novos rumos ao direito tributário, transformando seu estudo que, anteriormente era calcado no poder (considerando que se atinha apenas aos limites ao poder de tributar) para a função – já que o Estado não está mais investido, apenas, no poder de tributar, mas primordialmente na função de promoção de direitos (Barroso, 2007, p. 21; Miranda, 2002, p. 230; Caliendo, 2009, p. 142; Bobbio, 2007, p. 17; Greco, 2009, p. 174).

Dentro do Estado Democrático de Direito, as políticas públicas são medidas e legitimadas pela representatividade. Assim, o tributo é o preço pago pelo indivíduo em benefício de si e da comunidade. Isso quer dizer que, sob um olhar mais crítico, não há a figura

de um governante - agente arrecadador - atuante em prol de seus próprios interesses, deveras, na relação Estado-contribuinte há um sujeito que dispõe de sua propriedade em benefício do corpo coletivo: a sociedade (BUFFON, 2012). Esse especial olhar sobre os tributos, que direciona a análise sobre não apenas os meios de obtenção, mas também os fins almejados, traz uma percepção mais condoreira, marcada pelo traço social e político, desvencilhando-se da limitada visão de que os tributos são meros produtos da aplicação das regras fiscais. Traçando o conceito de tributo sob o olhar multidisciplinar, Domingues e González (2013, p. 576) declaram:

Y, en Derecho, el tributo se configura como una prestación derivada del deber, que se dice fundamental (NABAIS, 1998, p. 54 y ss.), “expresión de la soberanía basada en la dignidad humana”, de mantenimiento del Estado creado por la ciudadanía para la promoción del bien común, a través de la garantía de valores socialmente apreciables y constitucionalmente tutelados, como la vida y la dignidad humana, la igualdad, la libertad, la seguridad. Puede afirmarse que donde hay Estado hay tributo, es la sombra del Estado, el socio inexorable del ciudadano.

Caminhando nessa via de pensamento, transcende-se o objeto da arrecadação e destaca-se os objetivos pretendidos que lastreiam a cobrança. Aqui, os tributos são vistos não como simples valores extraídos do privado para o poder público, mas como verdadeiro meio de alcance dos interesses de toda a sociedade. Nessa linha de raciocínio, é possível trazer a doutrina do autor Amaro Cavalcanti³, citado por Piscitelli (2011, p. 44-45), na discussão sobre a teoria pura do direito tributário, o qual tem o seguinte ensinamento:

O Estado não é uma entidade, *aparte* dos indivíduos que o compõem; os fins do Estado são outros tantos fins da vida social ou comum dos próprios indivíduos; para satisfazer a esses fins, que aliás constituem a própria razão de ser do Estado, precisa este de *meios*, com os quais possa ocorrer as respectivas despesas, sejam estas transitórias ou permanentes; - e como tais meios devem ser fornecidos pelos próprios indivíduos, aos quais o *bem comum*, realizado pelo Estado, aproveita; - segue-se logicamente daí, - de um lado, a obrigação de *contribuir*, e de outro, o direito de *exigir essa prestação econômica*, a que dá-se o nome de imposto.

Nesse toar, vê-se a solidariedade, pilar fundamental que põe o sujeito como parte, fração de uma coletividade que deve atuar em prol do bem-estar comum, da proteção dos demais e os valores constitucionais. Consoante aduz a doutrina, a solidariedade, ao tempo que é direito, é dever, é valor do Estado (HUETE, 2017) e torna o dever de contribuir instrumento de

³CAVALCANTI, A. **Elementos de finanças** (Estudo teórico-prático). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896. p. 170-171.

materialização de todos os demais direitos assegurados à pessoa do indivíduo e ao corpo coletivo. Nesse sentido, Nabais (2005, p. 119 apud FOLLONI; DIB, 2015, p. 331) assinala que

A afirmação segundo a qual a tributação tem funções, dentre as quais a promoção de direitos fundamentais, estabelecidos constitucionalmente, implica algumas consequências. Dentre elas, o reconhecimento da existência de um bem jurídico coletivo, na medida em que a arrecadação representa o meio financeiro para a tutela e promoção dos direitos previstos na Constituição, e o reconhecimento de um dever de solidariedade social no pagamento de tributos.

Dissertando sobre o assunto, Costa (2019, p. 23-24) aponta que a solidariedade se expressa sobre os seguintes pilares: “i) a generalidade da tributação; ii) o princípio da capacidade contributiva; iii) a progressividade de alíquotas; iv) a solidariedade contributiva; e v) algumas normas imunizantes”. Para a autora, a generalidade revela-se como o desdobramento da igualdade, porque impõe a todos aqueles envolvidos em circunstâncias próprias do fato gerador a obrigação tributária. Já o princípio da capacidade contributiva, de acordo com o entendimento de Costa (2019), representa a aplicação do princípio da isonomia: cada indivíduo – sendo considerado dentro das particularidades que o cerca – contribuirá na medida da sua possibilidade, de modo que a medida da sua contribuição respeitará o mínimo existencial.

O tratamento desigual entre os desiguais tem como fim resguardar aqueles que possuem menor aptidão ante os impactos das cobranças praticadas pelo Estado, revelando a ideia de que a solidariedade ainda que seja obrigação, possui duas faces, praticadas ambas à luz da proteção que recai sobre a coletividade e o próprio contribuinte. Ainda de acordo com Costa (2019), a progressividade seria também uma forma de expressão da solidariedade. Segundo a autora, o instituto, que possui função extrafiscal, tem efeitos sobre comportamentos, onerando mais aqueles que revelam maiores riquezas – condição que transparece a aplicação do princípio da capacidade contributiva – ou aqueles que atuam contrariamente aos princípios constitucionais.

Por fim, resta destacar as duas últimas formas de expressão do princípio da solidariedade: a solidariedade contributiva e algumas normas imunizantes. A primeira está intimamente relacionada ao dever coletivo de contribuição da seguridade social. Esculpido no Art. 195 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o princípio da solidariedade contributiva é a aplicação do princípio da generalidade da tributação no campo da exação das contribuições sociais. Finalmente, restam as imunidades tributárias. Conforme Costa (2019), o afastamento da cobrança representa a aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa. A tese da

autora supramencionada expõe que as instituições beneficiadas pelo texto constitucional possuem relevante papel social e, por executarem atividade de interesse público – assistência social, educação, cultura e outros –, foram afastadas da exação.

No Brasil, a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) traçou como objetivos fundamentais do Estado (I) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (II) a garantia do desenvolvimento nacional; (III) a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; e, finalmente, (IV) a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. No país, o constituinte colocou o ser humano no centro, para onde todos os fins convergem. Os valores mais sensíveis do indivíduo são, na letra da lei, os caminhos que deverão ser perseguidos pelos governantes e por toda a sociedade. A ótica aqui desenhada, trata-se, certamente, de uma visão mais humanista do direito tributário, porque traz para os sujeitos – passivo e ativo da relação jurídica – o dever de contribuir, arrecadar e dirigir os recursos públicos em prol dos direitos em um aspecto subjetivo (BRASIL, 1988).

Sob o aspecto prático, não há como deixar de perceber que aqueles objetivos, por sua própria natureza, exigirão investimentos em larga escala, nos mais diversos setores de serviços e atuação do estado, tornando inteiramente dependentes as políticas públicas do arranjo orçamentário, cuja fonte principal é a arrecadação fiscal. Nesse toar, o tributo é, pois, a possibilidade de tornar vivos os pilares fundamentais edificados na Constituição, essa fonte normativa que, segundo a doutrina, colocou a imagem do Estado em segundo plano, deixando “de ser a prioridade para se tornar o instrumento através do qual são protegidos, garantidos e promovidos os direitos fundamentais” (VALADÃO; ZIEMBOWICZ, 2018, p. 556).

De outro lado, contrapõe-se um olhar crítico diferente sobre o tributo. Seria esse o elemento material representativo da força do Estado, sendo os contribuintes meros espectadores, sujeitos inanimados, vencidos em uma relação desequilibrada de força. Huete (2017, p. 182-183), traçando breves considerações sobre esse ponto de vista distinto, afirma:

El tributo nace como manifestación del poder del Estado, concretamente del poder militar, en tanto que se imponía a los pueblos vencidos. Era así concebido como un mero ejercicio del poder autoritario y de la fuerza y que, por consiguiente, no precisa fundamentación o principio regulador para su exigencia. La obligada contribución se manifiesta como un deber derivado del ejercicio de la fuerza unilateral, en donde quien paga la carga tributaria es un vencido, sin más derechos que los concedidos graciamente. Tal concepción contrasta con la idea actual de tributo vinculada a la autoimposición, al reconocimiento del estatus de ciudadano, y a su ordenación en base a principios jurídicos.

Voltando àquele primeiro pensamento – admitido no presente trabalho –, vê-se que a cobrança do Estado simboliza a exigência sobre um sujeito que deve contribuição – parte de seus bens – aos seus pares, em nome da solidariedade – é, então, a cobrança da coletividade sobre um indivíduo. A exação, sob a perspectiva da democracia, constitui a expressão do dever da reciprocidade, da função que cabe a cada sujeito, o cuidado com o corpo coletivo e a proteção da dignidade da pessoa humana. A cobrança de tributos, porque derivada da lei, deve revelar a vontade do povo sobre o povo. Nessa perspectiva, conforme Huete (2017, p. 183):

El tributo es fruto de la autoimposición a través de normas dictadas en parlamentos democráticos por ciudadanos. Ciudadanos, con posiciones jurídicas de atribución y vinculación preestablecidas normativamente. Y en donde la carga tributaria se establece en base a principios constitucionalizados que fundamentan una imposición justa.

A mesma linha de pensamento é trilhada por Silveira (2014, p. 185), ao afirmar que “a norma tributária representa de modo densificado uma escolha democrática: os bens e as liberdades públicas a serem financiadas e os meios escolhidos para a justa repartição dos encargos públicos”.

Nesse contexto, elevar a lei ao grau máximo, como fonte soberana, confere a cada indivíduo a segurança que lhe é de direito, afinal, somente a partir de um processo legislativo liderado por representantes do povo, obedecendo as regras pré-estabelecidas, poderia o Estado afastar direitos constitucionalmente assegurados, em especial, o direito à propriedade. Em um olhar singular, destacam Valadão e Ziembowicz (2018, p. 555): “[...] indivíduo tem o direito fundamental de pagar tributos e assim participar de um Estado que lhe garanta o exercício dos direitos fundamentais, tendo ainda, sob outra perspectiva, o direito a uma tributação balizada pelos direitos fundamentais, na condição de cidadão-contribuinte”.

Na formação dos limites, combate-se os excessos, a invasão da esfera particular de cada um e a tomada de bens. Nascem as regras na medida da necessidade da complexa trama das relações humanas que surgem e se transformam ao longo dos anos. Eis o desafio e o sacrifício do Direito: acompanhar os passos do tempo. Aliás, vale aqui mencionar que, quanto ao sistema tributário, não apenas o laço Estado-contribuinte interfere na construção das normas, mas também as necessidades arrecadatórias do estado e o contexto histórico e econômico estão envolvidos. Sobre esse último ponto, merece aqui a exposição do entendimento de Maceira e Pérez (2017, p. 1299):

Al ser los sistemas tributarios una consecuencia de factores económicos, geográficos, políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos, cuando el teórico actúa armonizando la estructura tributaria debe tener en cuenta la esencia histórica precedente, actual y parte de la esencia racional, la que debe completar de la manera más óptima posible, función facilitada por su comprometimiento científico. Todo ello en una correlación simbiótica, es decir, este actuar del teórico marca pautas históricas e influye en los legisladores y operadores. Sobre esta base, Espinoza concibe al sistema tributario “como la serie de pasos y procesos que constituyen la operación del Estado en su actividad fiscal concatenados lógicamente para: procurar recursos al Estado... y retroalimentar las políticas económico-sociales... En realidad, se trata de un sistema de información con objetivos propuestos por el sistema económico.

As relações transmutam-se na passagem do calendário e o Direito Tributário deve desenvolver-se diante dos novos contextos. Para isso, exige-se um legislativo ativo, atento e envolvido às necessidades decorrentes da evolução da sociedade. Caso contrário, levar-se-á ao fracasso da arrecadação ou à injusta cobrança. A rigidez na construção do Direito Tributário, associada à forte ligação a forma da lei, na sua acepção mais restrita, explica-se pela natureza da relação que regula e pelas consequências que dela advém. Se há risco à invasão da propriedade e eminente cerceamento da liberdade, o Estado deve inclinar-se ante a proteção conferida ao sujeito. Os direitos fundamentais são objetos de função que ocupam posição distinta, a depender de cada hipótese: ou são os bens tutelados, ou são os instrumentos de proteção. Nessa seara, vê-se a importância do Poder Judiciário, esse que produz a jurisprudência, fonte do Direito Tributário. Ora, na falha do Legislativo, a decisão-norma preenche o vazio da lei que regula a relação Estado-contribuinte e, com a existência de um poder moderador, permite-se o bloqueio de avanços ilegais do Estado sobre a esfera privada.

Diante do exposto, é possível aqui pontuar: porque o Estado é cria do homem, mas é também sua própria limitação, o Direito Tributário é a expressão do interesse público, da vontade soberana de proteger valores basilares. Se ora o Direito mostra sua face arrebatadora, em outro momento põe-se como o escudo do sujeito, pois em um momento se propõe a perseguir a função primária de arrecadar e em um outro, mostra a face protetora do indivíduo contribuinte. Assim, é possível perceber o Direito em duas dimensões: no plano das ideias e no plano material. Na face intangível, edifica-se o ordenamento, de forma que as normas são consagradas segundo o interesse da coletividade, buscando à luz dos preceitos fundamentais, enquanto na face imaterial anuncia-se o respeito aos direitos da sociedade, mas também a proteção ao indivíduo, a sua dignidade. No mundo dos fatos, eis o resultado desejado no plano material: a arrecadação justa, que colaborará efetivamente com a manutenção da harmonia do Estado Social.

3 A EVOLUÇÃO DO ORDENAMENTO JURÍDICO E O DESENVOLVIMENTO DA ARGUMENTAÇÃO CONSEQUENCIALISTA

Para melhor compreensão do surgimento e evolução da argumentação consequencialista, difícil é caminhar dissociado da apreciação das mudanças que ocorreram no período pós-positivista. A forma de organização do judiciário e o modo de operação dos seus representantes têm íntima relação com a quebra de paradigmas instituída pela reestruturação do Estado através da constituição – a Lei Maior. Ao longo da história, o nascimento de princípios e regras acompanhavam a transformação do pensamento coletivo e dos fins pretendidos pela sociedade, assim, tornou-se necessária a ruptura do tradicional modelo de julgar e a inserção de novas percepções no ato de decidir.

Apesar de observados longos anos nesse processo de mudanças, ainda hoje travam-se amplas discussões acerca dos limites da liberdade do julgador e sobre as técnicas do modo de decidir. Decerto, os temas que cercam esses pontos circulam em meio a múltiplos posicionamentos distintos, entendimentos esses que, algumas vezes não encontram sequer linhas convergentes entre si. Contudo, guarda-se a certeza de que, apesar de diversos, todos buscam um só fim: a formação de decisões harmônicas, universais e férteis para o florescer da segurança jurídica.

3.1 A CAMINHADA DO JUDICIÁRIO NO PÓS-POSITIVISMO E A SEGURANÇA JURÍDICA

Observando a linha do tempo, vê-se que a era posterior à Segunda Guerra é marcada pelo pós-positivismo, pelo império da Constituição e pela primazia dos direitos fundamentais. A partir daquele marco na história – manchado de sangue e violação à dignidade humana – caminhou-se pelo desenvolvimento de uma nova compreensão e forma de interpretação da Lei Maior.

Os fatos da história eram acompanhados pelas transformações na estrutura das constituições. Além do teor, do conteúdo que sofria expressivas alterações provocadas pelas mudanças nas correntes de pensamento dominantes - essas que caminhavam entre um Estado Liberal e um período pós-Segunda Guerra Mundial -, o texto propriamente dito, a forma da escrita também era objeto de variação. De acordo com Vecchio (2020, p. 18-19), a flexibilidade imperava na construção do documento normativo, de modo que, como uma característica

comum dos constituintes europeus, o uso de ordem prescritiva, de linguagem aberta, associada a maior grau ou margem de interpretação diversificada passaram a ser comumente admitidos.

Nesse período, além das mudanças importantes desenhadas nos ideais que construíam os sistemas jurídicos, marcava-se a confirmação dos princípios da soberania popular e de representação, enquanto se promoviam estruturas normativas como instrumento de proteção ao interesse público e se edificavam vias combativas aos atos arbitrários praticados pelo poder político. Naquela época, profundas transformações aconteceram, atingiram não apenas o sistema legislativo e o controle do poder constituinte, como também o próprio poder judiciário, considerando sua organização, estrutura e forma de atuação. A partir do ensinamento de Vecchio (2020, p. 19), é possível compreender que o movimento que impulsionava a mudança no sistema jurídico objetivava a construção de um Estado mais seguro, equilibrado e forte sobre as estruturas normativas que permitissem uma atuação independente dos poderes, mas sob liberdade controlada pela própria ordem prescrita na lei. Eis as palavras do autor:

Para evitar que maiorias políticas contingentes possam assumir o controle total das instituições e perturbar o bom funcionamento dos sistemas políticos, afirma-se o princípio da rigidez constitucional e, além de definir procedimentos dificultadores para modificar as cartas, mecanismos institucionais estão previstos para garantir o cumprimento efetivo das disposições constitucionais. Todos esses fatores têm em comum a sua capacidade de alterar profundamente a relação entre o Poder Legislativo e o Judiciário. Na verdade, a técnica de redação escolhida pelos constituintes tem um efeito significativo sobre essa relação complexa, tendo os constituintes escolhido fazer uso extensivo de cláusulas abertas a múltiplas interpretações, os intérpretes têm sido capazes de determinar quais dos muitos significados possíveis deve ser atribuído ao caso concreto da exegese.

As normas do texto constitucional também parecem ir na mesma direção: o princípio permite que juízes ordinários afetem mais significativamente nas regras do direito positivo, facilitando o recurso à utilização de técnicas de interpretação manipuladoras da disposição normativa (considerar uma interpretação coerente). Dessa forma, para evitar que o princípio da constituição rígida torne-se vazio, os sistemas constitucionais introduzem os tribunais constitucionais – ou seja, novos sujeitos institucionais de natureza substancialmente judicial. E, por meio do controle de constitucionalidade, confiam-lhes o poder de cuidar para que as instituições representantes não extrapolem os limites estabelecidos na Constituição. A aspiração ao pluralismo após a Segunda Guerra Mundial permite ao juiz descartar o papel de mero “boca da lei” e recuperar o papel mais ativo que já tinha antes das revoluções liberais, colocando-o em posição de influenciar as decisões tomadas pelas instituições representativas (VECCHIO, 2020, p. 19).

Em terras brasileiras, as transformações também ocorriam. No período anterior, dominava o pensamento legalista, impulsionado pela ideia positivista das fontes do Direito: a lei era a ordem e seu texto era a única voz que o julgador poderia ecoar, de modo sistemático e

dogmático. No período após o fim da Segunda Guerra Mundial, a doutrina pós-positivista semeou no pensamento jurídico valores supralegais. Nessa nova era, uma maior liberdade foi observada na atividade típica do Poder Judiciário. À medida que foi se afastando a atividade jurisdicional daquela mera aplicação da letra da lei, conferia-se maior valor às decisões, aos produtos do Judiciário (NUNES; LACERDA; MIRANDA, 2013).

O movimento do Poder Judiciário avançou diante da queda do constitucionalismo liberal e da busca incessante pela proteção aos valores essenciais à manutenção da vida humana digna. Se ali emergia uma nova atuação do Estado – ou uma atividade renovada – essa era impulsionada pela extrema necessidade do controle dos outros poderes (Legislativo e Executivo). Levantava-se, então, uma nova bandeira carregada por sujeitos líderes de sua classe e representantes do Poder Supremo, porém, com um detalhe: não eram eles legitimados pela vontade expressa da maioria. Em outras palavras, permite-se dizer: a justiça constitucional, defendida pelos membros do judiciário, era impulsionada às margens do sufrágio, mas em prol da coletividade (RECK; VICENTE, 2012).

Nesse momento, voltando-se à ideia do valor do Princípio da Legalidade – já estudado antes -, importante anotar o pensamento de Teixeira (2014). De acordo com o autor, a juridicidade não se coloca no lado oposto daquele princípio, assim como esse movimento não se “trata de livre regulamentação de normas ou de livre criação do Direito com base em interpretações subjetivas da Constituição” (TEIXEIRA, 2014, p. 8). Ainda segundo o autor, a juridicidade constitui a evolução da racionalidade ante a insuficiência dos modelos tradicionais na solução das demandas mais complexas. Mais do que isso, Teixeira (2014) aponta um caminho que traça a relativização dos valores fundamentais, descortinando um cenário com a exigência maior na formação da fundamentação das decisões e um distanciamento da previsibilidade no juízo. Eis as palavras do autor:

A carga axiológica a ser considerada, principalmente no que se refere aos direitos fundamentais, deve ser equacionada na aplicação da norma obedecendo a critérios metodológicos que comportem uma justificação e um consenso razoável. Inevitável que, neste passo, exista um descolamento de teorias que busquem aplicar à ciência do direito um grau de segurança e precisão de uma dedução matemática. Todavia, a pretensão de segurança jurídica absoluta cede espaço ao ser ponderada com outros valores que, no senso social, apresentam satisfatório grau de justiça (TEIXEIRA, 2014, p. 8).

Tal como ocorreu nas terras europeias no período posterior à Guerra, no Brasil, a doutrina jurídica foi tomada em parte pela Teoria Substantiva norte americana, essa que confere força ao *judicial review*, mecanismo processual que permite a apreciação dos atos típicos do

Legislativo com fundamento nos valores substantivos da Constituição (KOZICKI; BARBOZA, 2008). Na contra onda do apoio ao *judicial review*, está o argumento o qual reconhece a ausência do caráter democrático do sistema, porque força o posicionamento de sujeitos – juízes – não eleitos pelo povo, não se revestindo, portanto, da representatividade e indicando, por entendimento lógico, a construção de um sistema antidemocrático (KOZICKI; BARBOZA, 2008).

Em nome da Norma Magna, que possui extrema importância – especialmente no delicado período pós-guerra – o Judiciário tomou outros rumos no processo decisório, na defesa daquele documento jurídico. A relevância da Lei Maior justifica-se não apenas porque certifica a organização do poder e propõe o equilíbrio entre as faces do Estado, mas também por ser o símbolo da preservação dos valores da liberdade, da igualdade e da fraternidade (ROUSSEAU, 2018; MIGLIAVACCA, 2012), consagrando-se o direito com o fim de proteger o sujeito em quaisquer atmosferas que lhe cerca, seja política, social ou pessoal.

Caminhando nesse sentido, é difícil não compreender o fenômeno da constitucionalização e a relação do ativismo judicial. Ora, consagrar direitos na *Lex Mater* significa elevá-los à condição de essencialidade da vida, característica que os torna, por consequência, norma de cumprimento obrigatório pelos representantes do Estado, em especial, o legislador, sob pena de nulidade do produto do exercício legiferante: a lei (PIOVESAN; RECK, 2017).

A Constituição é o texto que legitima a separação dos poderes, o sistema de freios e contrapesos, a estabilização das relações jurídicas, os direitos dos indivíduos e a proteção do povo diante dos caminhos traçados pelos representantes do Estado (a expressão do poder político). Se a liberdade é pretendida por todos dentro de uma coletividade, a Constituição deve representar a legitimação da proteção desse direito, de forma que servirá como lastro condutor de todas as ações do governo, esse que não pode esquecer-se do interesse público (KOZICKI; BARBOZA, 2008).

Em um estado livre e democrático, a Lei Maior faz-se instrumento limitador do poder conferido aos representantes do povo. Ante a esse cenário, edifica-se um Judiciário sobre o qual recai o papel de proteger as normas constitucionais, ainda que se ponha em posição contrária ao Executivo ou ao Legislativo. Decerto, ventila-se a crítica ao caráter contra majoritário do poder judicante, no entanto, as vestes imparciais que cobrem os membros dos tribunais os autorizam a dar voz ao ideal democrático da igualdade, muitas vezes desprezado pelos governantes no exercício de sua atividade típica (KOZICKI; BARBOZA, 2008, p. 162).

Ante a presença do Estado Democrático, prescreve-se que se governam as maiores frações da sociedade e, por elas, elegem-se representantes os quais expressam na lei a voz da maioria. Nesse cenário, põe-se o Judiciário em ação, por meio de seus membros, títulos perenes, vitalícios e não eleitos pelo popular, mas que se revestem da autoridade, a qual se reserva a expressão da vontade jurídica, do anseio da ordem, da consciência coletiva de paz. Sobre os ombros do julgador, recai o dever da imparcialidade e, se sobre ele não incide o peso da representatividade da maioria, muito menos pesa-lhe o da minoria. Reserva-se à toga o dever de trazer o direito, a ordem da Constituição, das leis, dos princípios, a norma que é universal (COELHO, 2014).

Em verdade, o papel do julgador aparta-se da Teoria Majoritária, afinal, a função que lhe compete não está adstrita a obedecer ao que os representantes da maioria declararam ser a vontade pública. A ordem constitucional vige pela defesa da proteção dos sujeitos na sua individualidade, afinal, em condições teratológicas, poderão os representantes utilizar-se do regime democrático para celebrar decisões eivadas de interesses pessoais mascaradas pelo declarado falso interesse público, violando os próprios valores que conferem legitimidade aos seus cargos (COELHO, 2014).

No exercício típico do Poder Judiciário, os ditames da Constituição validam o movimento pela ordem, ao mesmo tempo em que a própria Lei Maior é o elemento salvaguardado. No Estado Democrático de Direito, uma das formas de moderação dos poderes é promovida pelos magistrados, agentes sobre os quais recai a responsabilidade pelo controle das decisões tomadas por representantes do povo. Essa atividade do Judiciário nada mais é do que a verdadeira concretização do significado de “Estado de Direito”, que consagra a ideia de que não há sujeito acima da lei, seja ele um indivíduo comum ou um representante do próprio Estado. Assim, as lideranças democráticas não podem afastar-se da *legis* em qualquer situação. Eis a importância da instituição de um Poder Judiciário fortalecido, mas atuante dentro das funções que lhe são legitimamente atribuídas.

Nesse sentido, o movimento propagado pelo Judiciário ganhou força à medida que respondia ao declínio do neoliberalismo e afastava-se do neoconstitucionalismo liberal, consolidando-se em uma ordem edificada sobre valores humanos e preocupações eminentemente sociais. Dentro desse contexto, mostrava-se uma face sensível do Estado, a qual se atribuía o dever de proteger os sujeitos, considerando suas diferenças e propiciando o crescimento coletivo. Assim, muito mais do que um mero olhar sobre o indivíduo na condição de sujeito econômico – dotado de interesses aparentemente egoístas, na transformação do Estado estabelecia-se a construção de mecanismos direcionados ao abrigo de condições

mínimas para êxito do bem-estar social (RECK; VICENTE, 2012). Nessa condução das ideias, percebe-se que é natural a ligação entre o Estado de Direito, o Estado Democrático e o Estado Social e que com as mudanças enfrentadas pela sociedade, difícil é dissociar a presença do primeiro sem a abrangência dos demais (PIOVESAN; RECK, 2017).

O Estado Democrático de Direito não apenas provocou fortes transformações no ordenamento jurídico no âmbito legislativo, mas trouxe para os poderes novos contornos às suas funções. Conforme assevera Migliavacca (2012), o *Welfare State* lançou sobre as mãos do Judiciário o dever de assegurar a concretização dos direitos, fazendo parecer que a liberdade do legislativo foi passada às mãos daquele que deveria se reservar a dizer o Direito.

Esse novo cenário coloca a lei como objeto comum de apreciação pelo judiciário. O imbróglio torna-se ainda mais complexo quando são observadas as leis, não apenas no sentido abstrato, mas também no concreto: o texto. As ambiguidades e as imperfeições são resultantes de redações mal produzidas pelo legislativo. Eivadas de vícios, as redações podem trazer omissões e contradições. Ainda, em alguns casos, podem as leis se tornarem incompatíveis com as novas relações ao longo do tempo, indicando, de um lado, a inércia do Legislativo frente às mais recentes necessidades da sociedade e, de outro, a incapacidade da previsão de todas as possibilidades do mundo dos fatos.

Conforme afirma a doutrina, a atividade jurisdicional se afastou da mera prática de compreensão do texto puro da lei, isso porque as normas – as suas duas espécies, regras e princípios – deverão ser consideradas na resolução dos conflitos, fazendo com que o típico exercício decisório possa satisfazer a vontade das partes de diversas formas, mesmo diante de uma semelhante situação (MIGLIAVACCA, 2012). Ampliou-se o espectro de aplicação da *legis*. No pós-positivismo, o texto da lei, quando erguido em falhas, exige a sensível compreensão e interpretação segundo o clamor pela aplicação à luz dos princípios do Direito. Na visão de Curtolo, Santos e Fernandes (2017, p. 12), o próprio objeto resultado da atividade jurisdicional mudou nesse período, afinal, o processo de decidir tomou outro rumo:

Com efeito, no pós-positivismo não se fala mais em sentença enquanto produto da operação silogística de subsunção da norma aos fatos. Isso porque não é possível entender que o intérprete possa extrair do texto, *ante casum*, a norma pronta e acabada para, posteriormente, subsumi-la ao caso concreto. A norma apenas surge da interação entre texto e caso concreto.

Ante a essa discussão, não se afasta o Direito Tributário. A matéria que vem provocando a judicialização e o ativismo judicial, mostra-se como tema recorrente entre aqueles comumente apreciados pela Justiça, seja na esfera federal ou estadual.

Fruto da lei, a relação jurídica tributária chega à apreciação do Judiciário por vício na sua origem. Assim, cabe a reflexão: se a lei é a expressão da representatividade, o que há de errado na vontade dos sujeitos? Ou há falhas no efetivo exercício dessa representatividade?

A crise do constitucionalismo relatada por Rousseau (2018) demonstra sua razão com clareza: a Constituição passa a ser invocada frente à atuação promovida pelas instituições legitimadas pelo sufrágio em afronta aos valores da sociedade, seja por não perseguir os fins pretendidos pelos representados, ou por pura atecnia jurídica do texto legislativo. Assim, caminha o Judiciário, furtando-se de atos que poderiam ser realizados pelo Legislativo, evento que alerta para um quadro preocupante. Não bastassem as demandas em excesso, as decisões emanadas de processos tributários tomam proporções expressivas, pois impactam diretamente os cofres públicos. Se não há saídas pelo legislativo, deverá o próprio judiciário solucionar, ou melhor, amenizar o problema que carrega o Estado Brasileiro, esse residente entre a proteção do contribuinte e a insegurança do sistema arrecadatório.

Em risco, corre-se à margem do princípio da legalidade a uma certa medida e vê-se o Direito Tributário fluindo à espera da jurisprudência para a pacificação da relação jurídica, numa acepção na qual vislumbra-se uma teoria da “fuga à lei”. Neste ponto, merece destaque o texto de Alves Júnior (2013, p. 44), que destacou a atuação da Máxima Corte do país dentro das lides travadas entre os sujeitos passivo e ativo da relação jurídico-tributária:

Os tributos são válidos se criados e instituídos em estrita obediência aos comandos constitucionais. Essa é a missão precípua do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: garantir que o Estado crie ou institua tributos em conformidade com a Constituição e garantir que o Estado possa cobrar dos contribuintes os tributos instituídos em harmonia com a Constituição. Vejam que a “via é de mão dupla”: proteger o contribuinte em face das eventuais inconstitucionalidades tributárias do Estado e permitir que o Estado cobre dos contribuintes os tributos instituídos de acordo com a Constituição.

Teixeira (2014, p. 7), dissertando sobre o assunto, diz que aquilo que ele chama de “versão clássica do princípio da legalidade” demonstra traços da falência do modelo, porque, ao longo do tempo, as necessidades sociais passam por fortes mudanças, fazendo com que não sejam mais atendidas satisfatoriamente. Para o autor mencionado, a produção de diretrizes políticas não consegue acompanhar as transformações que envolvem a coletividade, impondo ao aplicador do direito funções que não lhes são tradicionalmente atribuídas – a saber: a produção de norma –, já que a complexidade dos novos cenários não é observada (prevista) nos textos das leis, e o pluralismo social – aqui leia-se os interesses de cada grupo que compõe a

sociedade – não é acolhido na sua integralidade, fato que carrega ao judiciário a busca pela justiça social já não alcançada apenas pela letra da lei.

Na evolução do ativismo, o Poder Judiciário toma para si responsabilidades extremamente relevantes e com capacidade de gerar grandes impactos. Ora, se em uma discussão de ordem privada as decisões provocam mudanças na esfera particular das partes envolvidas em cada lide, em matéria de direito tributário o movimento judicial vê-se um pouco diferente: propagam-se sentenças-norma com efeitos extramuros, que ultrapassam as barreiras do Direito e alcançam o campo político. Por certo, os caminhos traçados sob os ditames fundamentais da Constituição eram (e são) legitimados pela desconfiança às instituições. Os critérios jurídicos, adotados no exercício da decisão judicial, tornam-se caminhos à cura dos males do Estado: como a má condução dos recursos públicos, a cobrança arbitrária de tributos e o próprio desrespeito à lei (RECK; VICENTE, 2012).

A decisão judicial trata-se de uma das fontes do Direito e, por sua importância, tem tomado papel de destaque nos sistemas jurídicos edificados sob o Estado Democrático. Especialmente no território nacional, em face do expressivo número de ações, a voz do poder judiciário tem carregado um certo protagonismo no cenário político, principalmente diante da interferência direta no sistema arrecadatório.

Apesar de representar – até certa medida – norma enraizada em base subjetiva e ideológica, porque concebida sob a influência de valores pessoais do julgador, espera-se que nela prevaleçam os argumentos edificados em estruturas objetivas – regras e princípios – capazes de justificar decisões futuras em casos semelhantes. As mudanças atuais dentro do sistema jurídico acompanham a necessidade da estabilização das relações sociais e buscam mitigar os efeitos negativos provocados pela má execução dos atos dos Poderes Executivo e Legislativo.

Trazendo para a realidade enfrentada no campo do Direito Tributário, destaca-se que o magistrado tem a subsunção do fato à norma como o vetor condutor de suas decisões. Caso não o tome como norte, caminhará em sentido contrário àquele orientado pelo princípio da legalidade, que define a lei como fonte primordial do Direito ora apreciado. Contudo, os vícios na legislação tributária, como a ambiguidade, contradição, inconstitucionalidade e atecnia, praticadas pelo legislador, impõem ao Judiciário adentrar em campos cujas repercussões extrapolam a esfera judicial e desembocam na esfera política, porque não apenas impacta a relação Estado-contribuinte, mas leva a resultados importantes, com resultados diretos sobre os cofres públicos e os rumos da gestão pública.

A atividade jurisdicional, nesses casos, é extremamente influenciada pelo pragmatismo jurídico, cuja característica é necessariamente considerada: o instrumentalismo ou consequencialismo. A preocupação, vista por esse aspecto, repousa sobre as consequências advindas da decisão, seja na jurisprudência, seja na sociedade (ALMEIDA; REGO, 2015). Essa apreciação minuciosa sobre a formação dos precedentes colabora não apenas com a pacificação social de forma restrita, pontual, mas constrói um sistema no qual a segurança jurídica se aproxima da justiça. Na orientação de todo esse exercício, não se distanciam os direitos consagrados na Constituição, que afastam, por consequência, a arbitrariedade e a possibilidade da formação de decisão frágil.

Como se sabe, a segurança jurídica é direito e princípio fundamental e se trata de motivo suficiente para a manutenção da ordem pelo Estado. Ainda, o instituto, por que não dizer, trata-se de instrumento útil à proteção do direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Do outro lado, o instituto colabora com a proteção dos sujeitos e a confiança desses em relação aos atos praticados pelo Estado (ALMEIDA; REGO, 2015). Assim, não há como deixar de destacar que, entre a produção da lei e a formação dos julgados, os atores deverão sempre perseguir a segurança jurídica, constituindo uma bandeira irrenunciável. A segurança jurídica, especialmente aqui observada, não é apenas aquela associada ao processo legislativo ou a formação de leis em sentido lato, mas sim quanto às decisões judiciais.

Para Tôrres (2011), no Estado Democrático de Direito a segurança jurídica edifica-se sobre três pilares: a certeza, a confiabilidade e a estabilidade. Sob o olhar tributarista, aponta o autor, a certeza repousa na legalidade, fonte que sacramenta as limitações ao poder de tributar. Observando as outras colunas, a partir da leitura do pensamento de Tôrres (2011), é possível crer que são desdobramentos da primeira. Enquanto a estabilidade reside na previsibilidade da ordem entre normas, da hierarquia entre elas, a confiabilidade perpassa pela relação subjetiva, aquela que se revela nos laços cognitivos dos sujeitos da coletividade, manifestada através da crença “na normalidade do sistema, na estabilidade controlada das relações e expectativas de direitos e obrigações e na garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais, na aplicação das leis tributárias” (TÔRRES, 2011, p. 101). Dentro dessa reflexão, nasce também o conceito de “normalidade”, expressão que, para Tôrres (2011, p. 101), representa o “estado de segurança” ou o “estado de confiança”. De outro lado, o autor explica a condição contrária, aquela indesejada, que se traduz na instabilidade do sistema jurídico e, conseqüentemente, na quebra da confiança dos jurisdicionados (ou administrados), os sujeitos componentes da sociedade. Assim, conforme Tôrres (2011, p. 102),

Quando um ou outro suporta alguma quebra de certeza ou de atuações nas dobras da Constituição, justificadas apenas por decisão da autoridade administrativa, e, conforme o caso, até mesmo pelo Estado-juiz, mas sem que se configure estabilidade e segurança jurídica (como tem ocorrido com várias decisões do STF), confirmam-se prevalecentes o "estado de insegurança", o estado da "quebra de confiança", o "estado de exceção permanente", portanto, instalados no Sistema Tributário.

Para Tôres (2011), os três pilares da segurança jurídica têm uma razão de ser: evitar os excessos da subjetividade e frear, até certa medida, a razão – o íntimo pensamento – do julgador. Como se sabe, sobre o agente decisor recai o dever da manutenção da ordem, do exercício de conduzir as relações à pacificação, de revelar as regras. Contudo, o autor adverte sobre os fenômenos que colocam a segurança e a confiabilidade em cheque e põem em risco a racionalização do ordenamento: (1) a inflação legislativa; (2) a variabilidade das decisões judiciais; e, finalmente, (3) os excessos administrativos. Em verdade, constitui-se uma reação em cadeia, na qual se percebe que o estímulo à busca pelo envolvimento do juiz, joga à chance o "justicialismo" ou o "ativismo judicial", circunstâncias essas marcadas pelo subjetivismo e possibilidade da arbitrariedade.

Como já exposto, a lei no âmbito do Direito Tributário é a fonte elementar. Contudo, sozinha, ela não tem produzido efeitos satisfatórios, levando ao aumento da demanda no judiciário. Portanto, a legislação nessa área tem falhado, parecendo não promover a segurança jurídica esperada, como na dimensão material, quando traz indícios de incertezas e imprevisibilidade em alguns casos, por defeito na estrutura do texto normativo.

No caso do direito público em comento, a situação se agrava porque o prejuízo sobre o contribuinte pode trazer danos com grande repercussão ante a cobrança de valores indevidos. O exemplo desse prejuízo excessivo seria o insucesso, a quebra por desequilíbrio causado pela sobrecarga de encargos sobre os sujeitos passivos ou mesmo o desestímulo ao ingresso formalizado no mercado, gerando um impacto na economia e desenvolvimento do país. É inegável que a segurança jurídica dentro do sistema tributário cria sim um ambiente favorável à celebração de relações jurídicas com o mínimo de previsibilidade, permitindo o planejamento e investimento futuro, principalmente quando esse sistema arrecadatário está atrelado a um bom programa de Estado que devolva à população os serviços e ações públicas eficazes, eficientes e com bons resultados à coletividade.

A segurança jurídica, como visto, é o fim e o caminho das ações públicas, devendo ser respeitada por qualquer face do Estado. Diante desse contexto, voltando-se ao ponto nodal deste

trabalho, difícil é desprender-se da percepção crítica sobre o poder jurisdicional. Sobre esse tema, Machado (2014, p. 143), de forma concisa, explana:

Sendo assim, a necessidade do direito tributário em conferir certeza jurídica diante das incertezas das relações sociais (BECKER APUD CARRAZZA, 2011, p. 456) exige do Estado Fiscal e Democrático de Direito uma atuação limitada aos fundamentos pelos quais a ordem jurídica foi imposta, isso porque a segurança jurídica e a proteção à confiança são consideradas elementos constitutivos do próprio Estado de Direito (CANOTILHO, 1999, p. 252). Significa dizer que a finalidade precípua do poder estatal é alcançar a estabilidade das condutas intersubjetivas por meio da observância dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, que limitam o fenômeno jurídico e impedem o desequilíbrio do sistema positivo do direito. E isso só será possível se houver certa previsibilidade tanto no que concernem às normas a serem instituídas pelo poder legisferante como também à maneira de interpretá-las e aplicá-las no caso concreto, uma vez que a necessidade de previsibilidade nas duas situações é fundamental para proteger os direitos e garantias dos contribuintes, afastando-os de surpresas desagradáveis.

Diante desse cenário crítico, o sistema jurídico foi admitindo mudanças, acomodando necessidades da sociedade e novos paradigmas no país.

3.2 O CONSEQUENCIALISMO NO SISTEMA BRASILEIRO: UMA BREVE PASSAGEM NO TEMPO

Caminhando sobre o modelo do *civil law*, com o advento do Código Processual Civil, de 2015, fortaleceu-se o uso de ferramentas do *common law*⁴, com o intuito de promover a segurança jurídica nos tribunais. Como se depreende da sua leitura, o Código Brasileiro seguiu a linha comum aos sistemas jurídicos modernos, atuais, já que esses, em face do nível de complexidade, não mais se mostram puros, mas sim de forma mista, onde *common law* e *civil law* se encontram, a partir da valorização dos precedentes (NUNES; LACERDA; MIRANDA, 2013). Eis a afirmação de Heil e Silva (2016, p. 94):

O Brasil, que é filiado ao sistema *Civil law*, sofre com o excesso de divergência jurisprudencial, e a lei não é suficiente para garantir segurança jurídica à sociedade. Hoje, “[...] o que se observa é uma grande mutação dos sistemas, para um sistema híbrido, temos um novo *Civil law* e um novo *Common law*, ambos exploram a principal forma de direito do outro, sem, contudo, alterar-se”.

⁴De acordo com Heil e Silva (2016, p. 92), “[...] o *Common law* reconhece as decisões judiciais como o principal elemento irradiador de normas, conferindo-lhes efeitos normativos, e o *Civil law* protagoniza o direito por meio do mecanismo da subsunção das situações de fato na regra legislada”.

Para Machado (2009), há no Brasil um movimento de sincretismo, notadamente pela miscelânea que vem dominando o sistema jurídico pátrio entre direito legislado (romano-germânico) – esse efetivamente adotado no país - e o direito do caso (anglo-americano). Sobre essa constatação, a autora transcreve as palavras de Hugo de Brito Machado⁵:

[...] um estudo atento de nosso sistema jurídico, que é nitidamente um sistema de direito legislado, porém, nos mostra certa tendência para o prestígio de precedente, que aos poucos se vão consubstanciando em súmulas dos tribunais. Os precedentes, assim, podem funcionar e na verdade funcionam, como verdadeiros instrumentos de alteração da ordem normativa. Não é outra a explicação que se pode dar para decisões do nosso Supremo Tribunal Federal que implicam claras modificações nos textos legislados, especialmente de textos produzidos pelo legislador máximo, que é o constituinte (MACHADO, 2009, p. 336).

De outro lado, a autora supramencionada aponta que essa influência entre distintos sistemas ocorre também em sentido inverso, isto é, em países onde domina o sistema anglo-americano, a codificação e a legislação têm sido, de forma recorrente, valoradas como fontes importantes do direito (MACHADO, 2009). A ideia do fortalecimento de precedentes surge diante da importância das decisões sobre os jurisdicionados, porque consideram a *ratio decidendi* proferida pelo judiciário também como elemento de previsão e orientação para a celebração de negócios jurídicos no mundo dos fatos. Notadamente, a orientação jurisprudencial, em conjunto com o sistema de leis, faz parte do arcabouço que trilha o caminho da segurança jurídica do Estado.

Após o surgimento do Código de Processo Civil, em 2015, o consequencialismo tornou-se matéria celebrada pela Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB) (BRASIL, 1942)⁶. O estudo das consequências positivado denota um caminho do sistema jurídico pautado no direito vivo, latente no mundo dos fatos e, portanto, atento às formas do *common law*. Exigir do julgador a observação da realidade atual e a análise da pós-atualidade construída a partir da decisão pretendida impõe um novo cenário para o magistrado, ao qual se atribui novas

⁵MACHADO, H. B. **Uma introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

⁶No Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, que regulamenta o disposto nos Art. 20 ao Art. 30 do Decreto-Lei nº 4.657/1942, estabelece-se no art. 3º, § 2º, que “na indicação das consequências práticas da decisão, o decisor apresentará apenas aquelas consequências práticas que, no exercício diligente de sua atuação, consiga vislumbrar diante dos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos”. O texto do mencionado dispositivo já aponta a necessidade da adstrição do julgador ao exposto nos autos, indicando o máximo cuidado que se dever ter na aplicação do consequencialismo e a vedação à apresentação na fundamentação de conteúdos estranhos às partes processuais.

responsabilidades, porque não apenas o direito cru – extraído direto do texto - deverá ser apreciado no caso concreto, mas também as repercussões da decisão (SCHUARTZ, 2008).

De acordo com a doutrina, o novo texto da LINDB surge para exigir dos agentes, seja em qual esfera for – administrativa ou judiciária -, a opção do julgamento fundado em evidências empíricas. Se de um lado curva-se o julgador à finalidade do direito, também merece o respeito às consequências documentadas, pautadas em sérias justificativas (JUSTEN FILHO, 2018; MORAIS; ZOLET, 2018).

Analisando o consequencialismo no Brasil, Torres (2011) indica que estão marcadas na história quatro fases distintas. São elas: (a) a introdução de temperamentos na tese da eficácia *ex tunc*; (b) a resistência ao consequencialismo no período que se inicia com o agravamento do positivismo e do protoliberalismo do Código Tributário Nacional, máxime em matéria financeira; (c) a adesão ao argumento de consequência pela Corte nomeada nos Governos de Fernando Henrique e Lula, em questões não-financeiras; (d) a da extensão do consequencialismo à matéria financeira.

Na primeira fase, sob a influência da corrente constitucionalista clássica americana, tradicionalmente no Brasil se compreendia que mesmo na vigência das Constituições anteriores, a declaração de inconstitucionalidade surtia efeitos *ex tunc*, ou seja, os efeitos retroagiam à data da decisão (TORRES, 2011). No entanto, outras teorias passaram a ganhar força, principalmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF). Liderada por alguns ministros, a tese de que alguns efeitos no passado deveriam ser preservados terminou por alavancar a argumentação consequencialista dentro do Tribunal.

Como apontado na obra de Torres (2011), em jurisprudências mais antigas do STF é possível encontrar a argumentação consequencialista em matéria tributária, notadamente naquela primeira fase indicada pelo próprio autor. Um dos exemplos que pode ser citado é o caso que terminou consagrando o entendimento na Súmula 546⁷, aprovada em sessão plenária em 03 de dezembro de 1969, trazido por Torres (2011, p. 556-557):

O Supremo Tribunal Federal, em sua jurisprudência mais antiga, empregava o argumento consequencialista em matéria tributária, como aconteceu com os casos que se consubstanciaram na Súmula 546: "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo". É ilustrativo o voto do Min. Victor Nunes Leal proferido em decisão sobre a restituição do indébito relativo a tributo indireto:

⁷Fonte de publicação: DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999.

Seria menos justo proporcionar-lhe (ao contribuinte de direito) um sobrelucro sem causa, para seu proveito pessoal, do que deixar esse valor em poder do Estado, que presumivelmente já o teria aplicado na manutenção dos serviços públicos e na satisfação dos encargos diversos que oneram o tesouro em benefício da coletividade. Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer a favor do Estado, com a carência ou improcedência da ação, quer em favor do contribuinte, se for julgado procedente o pedido, não há que hesitar; impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular para sua fruição pessoal. Essa solução é que corresponde à equidade, fundamento básico da ação proposta.

Contudo, a segunda fase, marcada pelo positivismo formalista e o advento do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que se estendeu entre as décadas de 1970 a 1990, foi o período no qual liderou a tese de defesa da eficácia *ex tunc* ante a declaração de inconstitucionalidade, seja no controle concentrado, seja no controle difuso. Nessa época, o movimento consequencialista na Corte Máxima enfraqueceu, sendo desprezada a apreciação dos efeitos favoráveis ou desfavoráveis para cada uma das partes - os contribuintes e a Fazenda Pública - na construção da decisão. De outro lado, manteve-se o império da eficácia retroativa, mesmo nos casos de maior repercussão econômico-financeira julgados dentro daquelas décadas (TORRES, 2011). Em verdade, no nascedouro do controle da constitucionalidade das leis no Direito Constitucional brasileiro dominava a tese de que as normas inconstitucionais são nulas - portanto não anuláveis -, assim, a decisão sobre essa matéria, em face da natureza meramente declaratória, deveria ter efeitos *ex tunc*⁸, já que a conclusão tomada pelo Judiciário alcança o ponto de origem da norma impugnada (CUNHA; SILVA, 2019; ROCHA, 2013).

Eis os julgamentos citados como exemplo por Torres (2011, p. 558-559):

No caso em que o STF declarou, pela primeira vez, a inconstitucionalidade da lei que criara a incidência retroativa do imposto de renda, modificando a Súmula 584, reafirmou a eficácia *ex tunc* da decisão e desconsiderou o argumento da ameaça iminente à solvência do Tesouro.

No julgamento em que foi declarada a inconstitucionalidade da incidência da contribuição social sobre autônomos e empresários, manteve-se o STF fiel à tese da eficácia *ex tunc*, repudiando mais uma vez o argumento do prejuízo do Tesouro. Mas houve divergência de votos. O Min. Relator Maurício Corrêa, vencido, adotando o parecer do Subprocurador Geral da República Carlos de Siqueira Castro, antes referido, manifestou-se no sentido de que a decisão deveria ter efeito prospectivo, enquanto os Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence votaram pela eficácia *ex tunc*.

⁸Trata-se de uma expressão em latim, usualmente utilizada no meio jurídico. Usa-se a expressão para indicar que uma decisão tem efeito retroativo, considerando como referência a época do fato.

Num dos casos economicamente mais importantes já decididos pelo STF, prevaleceu a tese da eficácia retroativa da decisão. Tratava-se de um hard case, no qual estavam divididas as opiniões dos Ministros. Discutia-se a respeito da legitimidade do aumento de alíquota do FINSOCIAL de 0,6 para 2%. A controvérsia, apesar do vultoso interesse em jogo, desenvolveu-se a partir de argumentações singelas, quase todas de ordem formal em torno de direito intertemporal ou de hierarquia de normas. Não havia direitos fundamentais nem princípios sensíveis da Constituição envolvidos na discussão. A questão principal era das mais difíceis da atualidade, aqui e nos países adiantados da América e da Europa - o financiamento da saúde - que não foi senão incidentalmente examinado no acórdão. O resultado prático aproximou-se da justiça de Salomão: declarou-se constitucional a legislação do FINSOCIAL, mas se lhe invalidou o aspecto financeiro mais relevante, que era o aumento da alíquota! O voto de desempate, proferido pelo Min. Sydney Sanches, que pode ser lido em meia página da Revista Trimestral de Jurisprudência (o acórdão ocupa 39 páginas!), rejeita explicitamente o *argumentum ad consequentiam* [...].

No que tange à percepção da prática jurídica dentro do movimento argumentativo consequencialista, Rocha (2013) registra as principais teses da Fazenda Pública e destaca que o aspecto financeiro é, sem dúvida, aquele que sobressai. De acordo com o autor, a defesa sempre roga pela “manutenção do equilíbrio orçamentário” e anuncia “a incapacidade do Erário de (a) fazer face à despesa decorrente da restituição dos tributos indevidamente recolhidos pelos contribuintes, ou (b) de renunciar ao recolhimento de determinado tributo” (ROCHA, 2013, p. 186). Para a comunidade científica, o argumento é polêmico, havendo uma corrente que admite a tese da Fazenda – considerando algumas condições - como fundamento possível para a construção da decisão com base nas consequências.

Para Silva (2020), por exemplo, no caso da discussão sobre a modulação dos efeitos da decisão, o argumento consequencialista tomado sob o aspecto econômico em ações declaratórias de inconstitucionalidade não podem ser considerados de forma isolada, mas apenas associado ou “como mero reforço dos princípios constitucionais envolvidos na questão, pois a Constituição Federal sempre deve ocupar o papel de parâmetro principal nessa decisão”. O pensamento do citado autor fundamenta-se no entendimento de Ronald Dworkin⁹ (SILVA, 2020, p. 4):

Não há dúvida de que os juízes devem levar em consideração as consequências de suas decisões, mas eles só podem fazê-lo na medida em que forem guiados por princípios inseridos no direito como um todo, princípios que ajudem a decidir quais consequências são pertinentes e como se deve avaliá-las, e não por suas preferências pessoais e políticas.

⁹DWORKIN, R. **A justiça de toga**. Tradução: Jefferson Luiz Camargo; revisão da tradução: Fernando Santos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010. p. 148.

Sendo um dos críticos ao uso daqueles argumentos tradicionalmente conhecidos da Fazenda como base das decisões, Rocha (2013) expõe sua motivação. Para o autor, a morosidade no julgamento seria um dos elementos que corromperiam o discurso consequencialista. Se, de um lado, põe-se a defesa pelo equilíbrio financeiro do Estado, de outro coloca-se a demora pela prestação jurisdicional e um contribuinte que por anos, às vezes décadas, aguarda o reconhecimento da ilegitimidade de uma cobrança que dilapida o direito à propriedade:

Após dez anos de trâmite de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que, infelizmente, não se pode chamar de exceção, faz algum sentido que argumentos de ordem consequencialista, de fundo econômico-financeiro, tenham papel na fundamentação da decisão a ser tomada pela Corte? Parece-nos que não. Essa é a realidade da maioria dos temas tributários julgados pelo Supremo Tribunal Federal. O contribuinte não foi relapso em buscar o Poder Judiciário para afastar a aplicação do ato normativo inconstitucional. O Judiciário é que, justificada ou injustificadamente, foi moroso na prestação da tutela jurisdicional. E quem deve pagar a conta, o contribuinte? Claro que não. Se o Estado Legislativo ou o Estado Executivo agiu contra a Constituição e o Estado Judiciário demorou a corrigir tal comportamento, a solução da questão não pode ser o apequenhamento da Constituição, o que somente viria a estimular a tão falada inconstitucionalidade útil (ROCHA, 2013, p. 189).

Ao longo dos anos, o consequencialismo foi ganhando espaço de discussão, em especial após o início dos anos 2000, com a crescente adesão dos operadores do direito à defesa da admissão da eficácia *ex nunc* (não retroativa) das decisões judiciais. Essa época, inclusive, foi marcada pelo advento da lei nº 9.868/1999¹⁰, ato normativo que positivou a modulação dos efeitos da decisão – a pretexto razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social – através do texto do Art. 27¹¹ (BRASIL, 1999).

Analisando a mencionada lei, Cavalcante (2018) revela as duas condições que autorizam a excepcional retroatividade dos efeitos da lei declarada inconstitucional: primeiro, aquela de natureza formal ou procedimental, que constitui a restrição dos efeitos deverá ser aprovada por oito ministros do STF; a outra, observada sob o aspecto material, está associada aos motivos determinantes, então adstritos à segurança jurídica ou excepcional interesse social.

¹⁰Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

¹¹Teor do artigo: Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Seguindo os termos da mencionada lei, vê-se que a modulação está autorizada em duas situações. De acordo com a doutrina, a primeira circunstância se associa à mudança do entendimento exarado pelo Tribunal. Como é de conhecimento comum, o entendimento consagrado pelo Poder Judiciário pode sofrer mudanças, alterações ao longo do tempo, consoante a evolução do pensamento que acompanha as mudanças da sociedade. A modulação dos efeitos, em um cenário como esse, garante a minimização dos profundos impactos esperados pela alteração da jurisprudência através de uma adequação da aplicação prática da decisão no tempo. Decerto, a mudança do entendimento frustra a expectativa de uma das partes e provoca a ruptura ou uma reformulação da estrutura das relações jurídicas tradicionalmente conhecidas pela coletividade (ANDRADE, 2018).

A ordem da lei aplica-se apenas ao controle concentrado de constitucionalidade, contudo, a jurisprudência atual tem admitido a modulação dos efeitos no tipo difuso do controle de constitucionalidade. Até aquele momento da história, a ausência da autorização legal, no entanto, não criava óbice ao Supremo Tribunal Federal, afinal, esse já aplicava “a modulação dos efeitos da decisão, com o objetivo de garantir a interpretação de acordo com a Constituição Federal, não se restringindo à declaração de nulidade total da norma” (CARNEIRO, 2019, p. 4).

A evolução do pensamento consequencialista foi impulsionada notadamente nas hipóteses em que o entendimento emanado do Poder Judiciário gerava impactos econômicos relevantes, situações essas que permitiram o crescimento do número de adeptos à tese da eficácia *ex tunc* temperada. Assim, adveio a terceira fase do consequencialismo no Brasil, apontada por Torres (2011). De acordo com o autor, de maneira especial, o argumento sobre consequências se sobressaiu dentro do debate fiscal, orçamentário e no âmbito dos direitos sociais. Merecem destaque os autores brasileiros indicados por Torres (2011, p. 565):

Devem ser citadas as opiniões de Mareio Augusto de Vasconcelos Diniz, Hugo de Brito Machado, André Martins de Andrade, Sacha Calmon Navarro Coelho, que admite temperamentos na tese da eficácia *ex tunc*, salvo em matéria tributária, Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Carlos Roberto de Siqueira Castro, que, na qualidade de Subprocurador-Geral da República, exarou parecer no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora da contribuição social dos autônomos deveria ter efeitos prospectivos, parecer esse que, embora muito elogiado pelo Min. Relator Maurício Corrêa, não foi adotado pelo Pretório Excelso. Importante também a recente colaboração de Luis Roberto Barroso sobre o tema.

Tecendo comentários sobre o consequencialismo no âmbito da declaração de inconstitucionalidade, Rocha (2013) concorda com a aplicação da teoria *ex tunc* temperada. A

valoração dos fatos e a consideração do produto da decisão leva a uma análise singular do caso, aproximando ainda mais a atividade jurisdicional da realidade e da concretização do “direito justo”. Ao trazer nos autos a apreciação dos efeitos da decisão, trilha-se a justiça sobre o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. Contudo, firmemente o autor põe-se contrário à adesão dessa tese quando a matéria versa sobre direito tributário, isso porque nessa seara os impactos gerados são importantes, de modo que a possibilidade da relativização dos efeitos da decisão termina “servindo de carta branca para que o legislador infraconstitucional viole os mandamentos constitucionais, exigindo tributos em contradição com os princípios fundamentais que devem reger a atividade tributária” (ROCHA, 2013, p. 194). Ainda, conforme assinala,

Em resumo, a doutrina que apregoa que os efeitos das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade dos atos normativos devem ser decididos à luz das peculiaridades de cada caso concreto parece refletir a louvável preocupação com a realização da justiça material, retratando, ainda, as modernas tendências hermenêuticas, consubstanciadas na teoria da argumentação, na tópica jurídica e no método concretizador. Nada obstante, a despeito do que restou asseverado anteriormente, é de se assinalar que, se, em regra geral, a relativização dos efeitos da decisão proferida em sede de controle da constitucionalidade das normas jurídicas presta-se à concretização de imperativos de justiça material, é certo, por outro lado, que tal não é o caso no que se refere ao controle da constitucionalidade das leis fiscais no Direito pátrio, que, [...] pode ser considerado como exceção a essa regra geral (da análise casuística) (ROCHA, 2013, p. 194).

Por fim, a última fase do desenvolvimento do pensamento consequencialista pátrio perpassa por uma mudança de paradigmas. A construção da argumentação vai além daquela divergência travada sobre a eficácia da decisão, mas se ocupa com o debate sobre a superação de precedentes, no cuidado com a formação da jurisprudência e a ruptura das teses consagradas pelos tribunais. Decerto, o passo dentro dessa fase revela além da preocupação com o aspecto econômico, também o zelo com a segurança jurídica, a prestação da atividade jurisdicional (o produto) e a responsabilidade com a sociedade (TORRES, 2011).

Nessa fase, aliás, vale destacar a previsão do Art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015, que positivou a possibilidade de haver modulação dos efeitos da decisão, ante o interesse social e a segurança jurídica, quando ocorrer a hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores, ou daquela oriunda do julgamento de casos repetitivos. Eis, então, uma preocupação legítima do legislador que possibilita a apreciação consequencialista em face da mudança da corrente de pensamento dentro do sistema de precedentes (TORRES, 2011, p. 569):

A modulação dos efeitos da decisão judicial é fruto do pensamento consequencialista, seja favorável ao Fisco, seja benéfico ao contribuinte. É via de mão dupla. O argumento *ad consequentiam* passa a ter grande peso nas modernas teorias da justiça constitucional. A doutrina brasileira tem avançado ultimamente, para defender o *prospective overruling* mesmo fora do controle de constitucionalidade. No caso de formação de substancial corrente de jurisprudência contrastante e de fixação de *rationale* no sentido da universalização, impõe-se a *prospective overruling*; em caso contrário estaríamos diante de um consequencialismo de sinal trocado.

Ante o exposto, vê-se que a evolução do consequencialismo no país acompanhou momentos históricos, mudanças legislativas, sendo profundamente influenciado pelo direito tributário, bem como marcado por transformações que seguiam necessidades prementes da sociedade. Ainda, é possível dizer que o movimento ainda passa por um processo de amadurecimento, não alcançando, ainda, o seu estágio mais avançado, já que há pouco tempo ganhou mais espaço na legislação brasileira.

3.3 CONSEQUENCIALISMO: UM OLHAR DIFERENCIADO NO EXERCÍCIO DO JULGAMENTO

Em verdade, o consequencialismo é o estudo da previsão. O julgador, diante do caso concreto, desenhará, no plano das ideias, as repercussões da sua decisão. Traçar o futuro frente às partes, imaginando os caminhos que serão percorridos após o trânsito em julgado, parece pouco para a figura do julgador, desejada pela doutrina consequencialista. O estudo das consequências exige do julgador a análise de resultados, esses associados à própria decisão ou à pluralidade de vias alternativas a ela. Para Tôrres (2011), a doutrina anglo-saxônica da “argumentação consequencialista” (*consequentialist argument*) constitui mesmo um “modelo fundado no dirigismo da decisão segundo critérios baseados nas consequências práticas externas ao sistema jurídico, como justificativa para valoração dos fatos e normas aplicáveis” (TÔRRES, 2011, p. 114). Consoante Rocha (2013), dentro do argumento consequencialista, não se adentra no campo das motivações íntimas do julgador, mas canaliza-se a análise para propriamente a fundamentação da decisão.

Como descreve Schuartz (2008), os juízos consequencialistas constroem-se sobre duas bases fundamentais, um pilar de viés descritivo e um outro pilar de viés normativo¹². Os dois

¹²Nesse sentido: Emerson Gabardo, Pablo Ademir de Souza. O consequencialismo e a LINDB: a cientificidade das previsões quanto às consequências práticas das decisões. **A&C – R. de Dir. Adm. Const.** | Belo Horizonte, ano 20, n. 81, p. 97-124, jul./set. 2020.

lados da mesma moeda deverão ser apreciados em conjunto, de modo que o julgador, a partir da conclusão que extrair de cada face, terá subsídio para a eleição da decisão mais apropriada (SCHUARTZ, 2008). Entende-se que o grau de subjetividade eleva-se diante da construção de decisões judiciais fundamentadas nas suas próprias consequências, afinal, guardar-se-á espaço à imaginação – à percepção pessoal - na atividade jurisdicional. Assim, se tem como maior desafio nessa atuação o acesso à informação sólida, permissiva ao exercício racional do Poder Judiciário. A formação do argumento em bases imprecisas, apartadas do conhecimento técnico, decerto, esvazia o próprio objetivo do consequencialismo, ruindo a sua estrutura de forma a marcar a celebração de uma retórica fundada em valores eminentemente subjetivos e longínquos do saber.

Voltar-se para o futuro no processo argumentativo exige do operador a verificação da história, da política e da economia enfrentada pela sociedade naquele momento. De certo modo, é possível dizer que, mais do que nunca, o Direito visto à luz do consequencialismo está focado no estudo da aplicação das normas com base nas transformações que essas podem causar.

O exercício de decidir permeará as ciências além do direito, esse que de certo modo perderá holofotes ante a sua atuação singular, solitária, mas deverá compartilhar o palco, o protagonismo, com áreas do conhecimento que se tornarão coadjuvantes. Seguramente, mudar a perspectiva do julgador o aproxima de um outro sentido do direito: o direito transformador. Entregar respostas perante os conflitos torna-se dever ainda mais desafiador quando se imputa a condição de associar a razão ao resultado. Por certo, desenhar a decisão com os olhos vendados - como *Diké* - exige apenas a consciência, o pensamento próprio e o conhecimento formado ulteriormente, nas próprias experiências. Ante a figura da justiça, despe-se os olhos e abrem-se janelas ao mundo, porque as consequências são as letras da lei tornadas tangíveis e a voz do judiciário tomando forma no mundo dos fatos (JUSTEN FILHO, 2018; MORAIS; ZOLET, 2018; SCHUARTZ, 2008).

Gabardo e Souza (2020), ao debaterem sobre o assunto, trazem os desafios do consequencialismo e os riscos da introdução desse modo operacional de decidir. Na obra, os autores apontam que havendo a ausência de técnica, tornar-se-á a decisão irreplicável, isto é, conceber-se-á produto do judiciário sem interesse de uso posterior, dificultando a formação de precedentes necessários à pacificação de outros conflitos comparáveis da sociedade (caminhar-se-á para a construção de soluções isoladas, de aplicação única), e mais, construir-se-á decisão à sombra da injustiça:

Um dos problemas é a ausência de cientificidade na previsão das consequências que fundamentam a decisão. Trata-se de uma discussão sobre a validade formal da fase descritiva do raciocínio consequencialista. A previsão dos efeitos consiste num processo de natureza lógica que se baseia no conhecimento técnico, na experiência, e reflete um processo de causa e efeito. Segundo Martínez Cincá, o jurista pragmático que não deseja se guiar bom base na intuição deve lançar mão de um esquema teórico que o permita organizar os fatos e computar as consequências de maneira razoável e consistente. Sabe-se que esta não é uma tarefa fácil, e, ainda que se tratando de um agente imbuído de boas intenções, o risco de se recair no subjetivismo do intérprete permanece muito grande. Com razão, Alexander Leonard M. Kellner aponta para o fato de a opinião dos juristas sobre áreas externas ao Direito, por exemplo, ser equiparável ao senso comum. Se os argumentos consequencialistas são utilizados sem uma metodologia que os comprove objetivamente, eles são “desprovidos de qualquer processo de raciocínio replicável” e, portanto, não se prestam como fundamento válido. São meras especulações que, ao invés de consistirem em prova de resultado, consistem em pistas falsas, muitas vezes embasadas em uma retórica lógica e factível, porém completamente equivocada. [...] Este é um complicador, mas que está presente em qualquer critério que seja aplicado ao processo, esteja-se tratando de princípios ou de consequências (GABARDO; SOUZA, 2020, p. 114-116).

Schultz (2008, p. 135) também faz uma reflexão sobre a necessidade da base teórica técnica na formação da fundamentação das decisões traçadas no consequencialismo. Dessa forma, adverte o autor:

O problema não está na consistência e robustez das teorias ou do arsenal de conceitos que as acompanha nas proposições mais substantivas das análises econômicas do direito, mas no acesso às informações necessárias para garantir às decisões a satisfação das condições de adequação que lhe são impostas por tais teorias e conceitos. Sem as referidas informações, reduz-se para ambos o atrito com a realidade, até o ponto em que sua invocação como premissa em uma inferência jurídica torna-se estéril e decorativa, e a conclusão que nela se apoia, o exercício de imaginação com força de direito a que se fez menção acima.

De outro lado, Gabardo e Souza (2020, p. 116), ao analisarem o tema, conduzem a uma crítica que vale destacar. Segundo os autores, mesmo aproximando a tecnicidade, poderá o julgador lançar-se em um profundo jogo de probabilidade, mostrando a face frágil do método consequencialista de decidir:

Os argumentos consequencialistas, porém, mesmo que lastreados em estudos técnicos realizados com o maior rigor metodológico possível, isto é, dotados de cientificidade, não passarão de mera probabilidade quanto à ocorrência (ou não) dos fenômenos indicados. E neste ponto há uma diferença abissal entre argumentos de consequência e fundamentos de princípio. Isso porque a ciência, quando passou a utilizar métodos quantitativos, deixou seu caráter divinizador e passou a adotar um caráter pragmático, voltado à busca da

aproximação da verdade (leis de probabilidade) em detrimento da busca de verdades absolutas (leis determinísticas). É ao que Christopoulos se referia quando teorizou seu consequencialismo em consequências “essencialmente jurídicas, e não probabilísticas”. Em resumo, tem-se que, além das dificuldades operacionais em lastrear todas as predileções em estudos técnicos e científicos, mesmo que a fundamentação consequencialista assim o faça, ainda estará limitada aos juízos de probabilidade – e a probalística é um labirinto no qual o sujeito está complementemente vulnerável à tentação subjetivista.

O fortalecimento do estudo das consequências faz perceber que há um trânsito de operações no processo decisório, esse que cria uma argumentação baseada em fases, sob a apreciação das partes e seus argumentos e, ainda, das informações e fatos que se extraem do meio exterior, indicando que a nova perspectiva não apenas se preocupa com a resolução e estabilização das relações levadas ao juízo, mas a todos os demais casos espelhados, disseminados entre os sujeitos da sociedade. Toda essa argumentação traz para o ordenamento os conceitos do *law in action* ou *law in change*, campo da ciência jurídica que compreende a sensibilidade do seu objeto às múltiplas variáveis, cujo estudo se baseia na transformação das normas a partir dos contextos vividos ou, como diz Moraes e Zolet (2018), por meio das realidades sociais.

O exercício da aplicação do direito exige do operador a subordinação à norma. O dever que recai ao julgador não lhe confere liberdade plena, a ponto de permitir-lhe, na expressão do poder pertencente ao cargo, o proferimento de decisões fundadas puramente nas suas concepções, embaladas à mercê do subjetivismo, ideias pessoais. Sob a toga, não está o Poder Judiciário autorizado a compor um ordenamento próprio, à parte do sistema dos três poderes ao qual pertence. A liberdade do poder ganha asas na independência que lhe é conferida, mas tem seu voo sob o controle da harmonia que lhe é exigida perante o legislativo e o executivo. Sob um olhar raso da atividade de aplicação do direito, extrai-se duas concepções distintas.

A primeira delas está associada ao ideal imaginário, extraído no puro positivismo a partir do qual o exercício de dizer o direito é observado de forma mecânica, automatizada, inspirada na ideia de que as normas esvaziam todas as possibilidades fáticas, porque o texto que os compõem é capaz de abrigar todas as cenas da realidade (JUSTEN FILHO, 2018; MORAIS; ZOLET, 2018; SCHUARTZ, 2008).

A segunda concepção afasta-se do idealismo, primeiro porque aproxima-se do mundo dos fatos. A postura aqui adotada assume a incapacidade, as falhas da primeira posição, pois carrega a certeza de que o texto jamais será capaz de prever ou acompanhar o dinamismo das relações humanas, as possibilidades e a diversidade dos acontecimentos. Essa concepção não reduz o direito aos parâmetros sociológicos. Decerto, não é isso que se pretende, mas inserir na

construção do argumento elementos da realidade, que confirmam e corroboram com a razão de decidir. Extrai-se desse pensamento que o ato de julgar consagra a norma no seu sentido mais amplo, sem deixar de valorar, por óbvio, o texto formalmente estabelecido. Muito mais do que isso, a norma é também vista como produto do meio (à época de sua criação) e sua aplicação depende deste. Nesse toar, o processo decisório toma natureza multifacetada, porque assume caráter político, sociológico e ideológico, à medida que extrai do ambiente a razão da fundamentação (MORAIS; ZOLET, 2018; SCHUARTZ, 2008).

Se as normas nascem ante a necessidade da sociedade e representam, de certa forma, a história, a economia e a política do momento de sua criação, assim se perceberá a decisão judicial. Produto de múltiplos fatores, a voz do Poder Judiciário emanará a partir da lei, da doutrina, da própria jurisprudência e dos estudos da consequência. O passo dentro do modelo do consequencialismo é decorrente da disseminação das normas abstratas, carregada de sentidos múltiplos e de conceitos plásticos. A justiça não é um fato dissociado da realidade, mas faz parte da vida, das experiências humanas e das transformações sociais. A discussão passa a ser vista como uma construção de ideias a partir do laço entre norma e a complexa trama envolvendo a política, a economia e as questões sociais. Estreitar a relação da decisão da realidade fática do ambiente extramuros aproxima a atividade do julgador a uma atuação política, ao mesmo tempo que exige um viés objetivo extraído do teor das regras e princípios. Como exposto antes, até certo ponto, chama o consequencialismo um posicionamento com contornos subjetivos, já que exige a apreciação crítica da realidade das mudanças que advirão com os novos passos. O julgador dará ordem com a ciência das repercussões de sua atividade (JUSTEN FILHO, 2018; MORAIS; ZOLET, 2018).

Seguramente, os maiores desafios do judiciário concentram-se em volta dos conceitos abstratos, dos valores cuja compreensão poderá seguir múltiplos caminhos. Construir decisões diante desse ponto crítico coloca os jurisdicionados em risco, ante a ampla abertura à discricionariedade e ao decisionismo. Como assevera a doutrina, o modelo colocado na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942) (LINDB) busca afastar do sistema jurídico o tipo puramente decisionista, ativista, propondo um processo decisório pautado na observação da realidade e a valorização da crítica, a partir do reconhecimento das indeterminações da norma, do aspecto plástico que essa apresenta, contrapondo-se àquelas de formação definida e restrita interpretação (MORAIS; ZOLET, 2018).

De outro lado, impõe destacar que à argumentação consequencialista estão atrelados obstáculos de ordem prática. O primeiro é a previsão de consequências sociais. Como aponta a

doutrina, considerando os efeitos no tempo, é impossível a previsão exata, no curso do processo, dos impactos da decisão, principalmente aqueles esperados dentro de um longo prazo, esbarrando o julgador na dificuldade de natureza técnica e científica, para tanto. Já a segunda dificuldade está associada ao exercício da avaliação, a ponderação do valor atribuído às consequências, a definição do grau de aprovação, aceitação de um impacto advindo da decisão (PEREIRA, 2017).

De mais a mais, o julgador admite nesse contexto uma postura importante, assumindo um protagonismo forte ante a sua função e sob intensa cobrança, porque toma para si a Constituição como via de transformação social. Se antes havia como ocultar sua posição de ator de papel de destaque, agora qualquer posicionamento contrário perde força quanto à maestria de dual função. Ao transportar o “dizer o direito” do ambiente normativista, de cuja organização jurídica é fruto do decisionismo, ganha-se distância da razão institucionalizada, conhecida pelo ativismo e aproxima-se de um contexto no qual se admite o direito como um conhecimento com alta carga valorativa, não se resumindo apenas à lei, mas ao conjunto da norma, da história, dos interesses públicos e outros elementos não descritos na letra da *legis*, mas vivido e sentido pela sociedade contemporânea.

A construção da norma envolve questões complexas, já que não se trata de um processo tão somente criativo, mas também político. No que diz respeito ao produto da atividade legiferante, destaca-se que a norma poderá não comportar todas as possibilidades do mundo dos fatos, hipótese na qual se registra a ausência da chance se antever, na lei, todos os cenários da realidade, comprovando o quão é difícil atingir a tipicidade, a previsão de todos os acontecimentos da sociedade dentro do texto legal. De outro lado, surge a política, aquela que dá o tom da criação e aprovação da lei ante a expressão da vontade, do interesse público dos representantes das maiorias.

A produção da norma, portanto, envolve a composição do parlamento, a votação, o momento histórico o qual é enfrentado pelo país e até o interesse do gestor público. Esses, decerto, são elementos intimamente relacionados ao processo legislativo. A regra desenha no ordenamento jurídico traços de uma hipótese, de uma situação concreta, sobre a qual deve ser aplicada a lei. Sob esse olhar, espera-se que o texto da norma exauria todas as possibilidades, sendo o seu conteúdo capaz da sua inteireza de solucionar quaisquer questões que envolvam a matéria. Há de se entender que o texto, neste caso, anuncia ao julgador os limites de sua atuação, contornando o campo sobre o qual a decisão deverá incidir. De outro lado, estão os princípios, norma jurídica de amplo espectro. Concedendo a liberdade da construção da solução sobre o

mundo dos fatos, a norma principiológica vincula a típica expressão do Poder Judiciário aos padrões gerais (MORAIS; ZOLET, 2018; SCHUARTZ, 2008).

Nesse contexto, fértil é o terreno para o conflito de princípios, exigindo do julgador uma atuação singular, cirúrgica. Conforme preceitua Justen Filho (2018), a pluralidade de princípios favorece a multiplicação de soluções para um mesmo caso, afinal, sobre regras gerais, deverá se buscar a regulação de um caso específico. Nesse toar, ao julgador caberá uma atuação plástica, pela exigência da conexão entre o fato, a norma e a harmonia da sociedade, mesmo na ausência de regra exata, essa criada sob a abstração (JUSTEN FILHO, 2018). Sobre a postura do agente decisor – ou o juiz pragmático, como denomina a doutrina¹³ - que deve ser tomada no exercício da argumentação consequencialista, Curtolo, Santos e Fernandes (2017, p. 4) descrevem:

O juiz pragmático está preocupado em encontrar a melhor decisão, que será aquela cujas consequências melhor correspondam às necessidades humanas e sociais, valendo-se das normas jurídicas apenas como um dos vários recursos e instrumentos que lhe estão disponíveis no momento da interpretação. A norma é, assim, apenas uma dentre as fontes de informação que orientam a sua atividade decisória. Observa-se, a partir dos pressupostos mencionados, que as críticas do jurista da escola de Chicago são dirigidas às teorias que, de alguma forma, buscam realizar uma aproximação entre a filosofia do direito e a filosofia moral, por ele denominada de “*academic moralism*” tendo como um dos principais expoentes Ronald Dworkin. Nesse sentido, são ilustrativas as palavras do próprio Richard Posner: “*Moral theory is not something that judges are, or can be, made comfortable with or good at, it is socially divisive, and it does not mesh with the actual issues in cases*”. Para o mencionado autor, para a decisão judicial é mais relevante que o juiz tenha uma máxima previsibilidade acerca das consequências geradas pela decisão, por meio de um domínio instrumental das questões econômicas, políticas e sociais envolvidas no caso, para obtenção da solução que traga maior benefícios nas condições observadas pelas partes envolvidas no caso.

Diante dessa margem de liberdade conferida ao julgador, Curtolo, Santos e Fernandes (2017), com um posicionamento que aponta os riscos da nova ordem, destacam que, considerando a posição que vem tomando o “Judiciário nas democracias contemporâneas, é acentuada a necessidade de se estabelecer quais as condições de possibilidade para a atribuição de sentido aos textos jurídicos, isto é, quais os limites à atividade jurisdicional” (CURTOLO; SANTOS; FERNANDES, 2017, p. 19).

¹³De acordo com Curtolo, Santos e Fernandes (2017), o juiz pragmático é “aquele que, para solucionar o caso concreto, vai avaliar as consequências práticas de sua decisão, como argumento fundamental e primordial”. Nesse contexto, segundo os autores citados, a norma constitui somente uma dentre as tantas outras condições que o juiz deve valorar no exercício típico de sua responsabilidade.

Na época de sua obra, Cezaroti (2009, p. 136) pontuou que o “argumento consequencialista é relativamente novo no cenário nacional, razão pela qual é importante que a doutrina e a jurisprudência se debrucem sobre o tema para esmiuçar suas características e instâncias de aplicação”. Apesar dessa afirmação ter sido feita anos atrás, aparentemente, o quadro, embora evoluído no Brasil, tem caminhado a passos lentos, já que as mudanças legislativas surgiram recentemente e muito ainda se espera da doutrina sobre o assunto.

Para Cezaroti (2009), o consequencialismo jurídico perpassa pelo conceito de toda tomada de decisão condicionada, promovida, implícita ou explicitamente, à luz do sopesamento das consequências, essas observadas dentro de cada uma das distintas decisões possíveis. No pensamento do autor, para cada decisão, há uma consequência, assim, entre os caminhos a serem escolhidos, o menos gravoso será o eleito.

O consequencialismo é a via argumentativa que considera as influências, os impactos esperados pela aplicação da decisão judicial no mundo dos fatos. Em outras palavras, o consequencialismo é a análise da projeção da tese no mundo concreto, material, onde se permite a observação dos efeitos extra-muros do entendimento consagrado pelo Poder Judiciário. Sob o aspecto econômico e social, o aplicador da norma apreciará as implicações da decisão, colocando-se entre valores, princípios, teses e fatos (TORRES, 2011). Consoante Torres (2011, p. 542), o consequencialismo é “fruto da jurisprudência dos princípios” e “encontra alguns dos seus fundamentos no próprio sistema jurídico: está ligado ao Estado Ponderador e se baseia nos valores e princípios”.

Seguindo a linha de pensamento do referido autor, é possível dizer que trilhar sobre o argumento consequencialista não significa percorrer o caminho diametralmente oposto àquele das demais fontes jurídicas. Todavia, revela um novo olhar sobre a construção das decisões judiciais, considerando que os efeitos da lei nem sempre são aqueles originariamente pretendidos pelo legislador democrático, afinal, como é de conhecimento comum, entre o desejo do criador da norma e a materialização dela, repousam a ambivalência e a insegurança, assim como a distribuição de benefícios e malefícios, porque plural é o mundo dos fatos. Em meio a essa discussão, Torres (2011) destaca a imagem do Estado Ponderador, essa refutada por Tôrres (2011), mas que para ele está imerso naquilo que o próprio autor destaca como Estado da Sociedade de Risco, “que pondera permanentemente entre valores e princípios jurídicos, seja no momento da legitimação do ordenamento, seja no da aplicação do direito, inclusive na via da judicialização das políticas públicas” (TORRES, 2011, p. 543).

Para parte da doutrina, a adoção do consequencialismo, contudo, não poderá ser indiscriminada. Cezaroti (2009, p. 137) revela que somente na constatação da incapacidade das

técnicas jurídicas convencionais é que o consequencialismo jurídico entra em cena, já que esse caminho alternativo exige um viés de cunho subjetivo e singular na interpretação, marcado pela discricionariedade.

Sobre a atuação do agente decisor no consequencialismo, Cezaroti (2009) destaca um ponto importante: as condições pessoais, as características próprias, inerentes ao ser humano, no ato decisório, poderão ser a causa volante da escolha. Ora, a valoração das consequências passará não por regras pré-definidas, objetivas, mas tão somente pelo julgamento prévio, em esfera íntima do julgador:

Por outro lado, não há que se deixar de ponderar que a valoração das consequências de uma decisão judicial pode ser influenciada pela educação, pelo ambiente familiar e pela visão de mundo, que não é uma em uma sociedade com múltiplas condições socioambientais, o que, sem sombra de dúvida, produz reflexos nos pronunciamentos dos juízes. Por isso mesmo, a hermenêutica passa a se preocupar não só com a compreensão do Direito em si, mas também com as condições em que surge determinada compreensão, de modo que o interpretar passa a ser antes uma experiência humana do mundo do que uma atividade científica. Decorrência lógica desta percepção é o afastamento da teoria de John Rawls da justiça com imparcialidade, bem como do princípio distributivo que dela decorre, tendo em vista que as decisões são tomadas não pela aplicação do direito puro e simples, mas também pela ponderação de suas consequências (CEZAROTI, 2009, p. 137).

Da visão de Cezaroti (2009), é possível extrair que o consequencialismo jurídico é, dentro da atividade decisória, um salto do cenário previsível, limitado às razões das regras, ao plano das ideias e ideais íntimos do julgador, de modo que a eleição do caminho da solução de um caso concreto dependerá das íntimas questões carregadas pelo decisor, porque a esse caberá apartar as consequências mais gravosas daquelas preferíveis ao interesse coletivo, segundo suas próprias convicções. Contudo, como o autor salienta em sua obra, a preterição de um caminho ante outros, quando na ausência de critérios conhecidos, deve ser acompanhada de uma argumentação jurídica robusta que, de fato, justifique, sustente a opção do julgador e seja leal aos valores essenciais à construção da relação jurídica processual e o perfeito desenvolvimento do processo (CEZAROTI, 2009). Como se sabe, a razão (*ratio*) do julgado formará tese aplicável de forma universalizada em casos semelhantes, sendo admitida, portanto, tal como regra geral, com efeitos sobre inúmeras situações equivalentes dentro da sociedade, carregando como objetivos aqueles que não poderão ser esquecidos: a segurança jurídica, a pacificação e a estabilização das relações. Destaca-se a fala de Cezaroti (2009, p. 141):

Não basta o senso de justiça ou o bom senso para justificar determinada escolha, é necessário que a argumentação desenvolvida preserve o caráter jurídico da decisão tomada, para justificar o resultado de um julgamento em um Estado Democrático de direito. Além disso, a argumentação do intérprete deverá ser explicitamente apresentada, em especial nos casos em que há ponderação de princípios ou normas, porque o julgador deve demonstrar qual foi o caminho percorrido para chegar a uma conclusão e não a outra. Esses casos não comportam decisões concisas e que simplesmente remetam a precedentes, porque este é justamente o momento de criação do precedente.

De outro lado, aduz a doutrina que o consequencialismo repousa também em outro pilar: a estrutura normativa sobre a qual trilhará a decisão judicial. Para Torres (2011), o consequencialismo, como se extrai do que já foi explicitado, observa os fins, as pretensões, preocupa-se com os resultados e, por isso, o argumento fundado nessa linha de pensamento não deve apartar-se dos objetivos pretendidos pelas normas, mas ressalta o autor: “[...] no caso de a consequência jurídica (*Rechtfolge*) não explicitar todas as possibilidades da norma, o interprete está autorizado a buscá-las por analogia e equidade, no suporte fático da norma (*Tatbestand*), quando nele houver a ponderação” (TORRES, 2011, p. 545). Trazendo como exemplo o direito tributário, Torres (2011) indica talvez o mais sensível ponto da matéria, já que perpassa pela discussão daquilo que representa o interesse público: a exação carrega sempre um especial fim, e esse sempre será o custeio do Estado e, em alguns outros casos, atrela-se a fins extrafiscais. Eis as palavras do autor:

O direito tributário, em larga faixa de sua competência, incide sobre normas de validação finalística. Assim acontece com as contribuições sociais e econômicas, que têm a destinação dos seus recursos vinculada a determinados fins e os impostos sobre circulação de bens, que incidem também em razão do destino da mercadoria previamente indicado na consequência da regra jurídica (TORRES, 2011, p. 544).

Contudo, como destaca Cezaroti (2009), no âmbito do Direito Tributário não poderão as “razões do Estado” sempre prevalecer a qualquer custo. Sobre esse pensamento, aliás, merece destaque a opinião de Machado (2009, p. 336): “não pode realmente o consequencialismo vir a se transformar na nova válvula de escape da Administração para afastar a juridicidade em prol da necessidade de caixa”. No mesmo sentido, revela Torres (2011): a preocupação com o uso desmedido do consequencialismo, caso em que o agente decisor esbarrará não no Estado de Direito, mas no abuso e na arbitrariedade: “o *argumentum ad consequentiam*, se exacerbado, leva à falácia, como acontece no exagero, na alegação do risco de esgotamento de recursos públicos para o atendimento de condenações judiciais” (TORRES, 2011, p. 544).

A título de exemplo, o autor traz o tema da prescrição, para o qual constitui elemento balizador da frágil relação – passível de falhas - instituída entre os contribuintes e o Estado. Na mesma medida que o tempo revela a proteção ao contribuinte ante às cobranças praticadas pelo Estado, é esse também o instituto que mitiga os impactos sobre os cofres públicos nas ações que objetivam o retorno de créditos indevidamente pagos à Fazenda. Ante essa discussão, merecem destaque as palavras do Ministro Celso de Mello, proferidas no julgamento do AI 241397 AgR/SP (BRASIL, 1999):

Impõe-se advertir, com apoio em autorizado magistério doutrinário (EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA, “La lucha contra las inmunidades del poder, 3ª ed., 1983, Editorial Civitas, Madrid), que as razões de Estado - quando invocadas como argumento de sustentação da pretensão jurídica do Poder Público ou de qualquer outra instituição - representam expressão de um perigoso ensaio destinado a submeter, à vontade do Príncipe (o que é intolerável), a autoridade hierárquico-normativa da própria Constituição da República, comprometendo, desse modo, a idéia de que o exercício do poder estatal, quando praticado sob a égide de um regime democrático, está permanentemente exposto ao controle social dos cidadãos e à fiscalização de ordem jurídico-constitucional dos magistrados e Tribunais.

No estudo de Cezaroti (2009), revela-se a diversidade da compreensão da expressão “interesse público”. De acordo com o autor, o interesse público secundário seria aquele carregado pela Fazenda Pública, observada no aspecto individual, o ente observado como pessoa, que defende interesses particulares como qualquer outro sujeito. Nas palavras de Cezaroti (2009, p. 148), seriam as pretensões não associadas a “fins tão nobres, mas somente a higidez dos cofres públicos”. De outro lado, põe-se o interesse público primário, então conhecido como “interesse público propriamente dito”. Destacando parte do discurso do Ministro Luiz Fux, no julgamento do AgRg no REsp 382.736/SC (BRASIL, 2004), o mencionado autor afirma que “é justamente o interesse público que é atingido quando os contribuintes são compelidos a pagar tributo ilegal ou inconstitucional” (CEZAROTI, 2019, p. 149):

Decisões que preservem o interesse da Fazenda Pública em prejuízo do interesse público – posto que os recursos a serem devolvidos aos contribuintes poderiam ser melhor empregados no desenvolvimento da própria atividade econômica – podem reduzir a própria legitimidade do Poder Judiciário, uma vez que agasalharia a tese da inconstitucionalidade útil tão criticada em manifestações legislativas e judiciais.

Em meio a essa discussão, o autor revela a preocupação no abuso da inconstitucionalidade útil, fenômeno que ocorre quando, em face da manifesta chance de perda dos cofres públicos em decorrência da declaração da ilegitimidade da cobrança praticada pelo Estado, opta-se pela decisão em favor da proteção do patrimônio público – ou do interesse público secundário -, ainda que a exação seja flagrantemente marcada pela violação às normas brasileiras. Cezaroti (2009, p. 151) aponta:

[...] o Judiciário não deve cancelar a cobrança de tributos inconstitucionais, justamente para repelir qualquer tentativa do Executivo de aplicar a chamada inconstitucionalidade útil, mas podem existir situações em que a modulação dos efeitos da declaração de nulidade deve ser admitida, atuando como válvula de segurança [...].

Considerando o pensamento do Ministro Otávio Gallotti, Torres (2011, p. 561) registrou que a inconstitucionalidade útil constitui oportunidade arbitrariamente construída pelos representantes do Poder Executivo, mediante atos normativos inconstitucionais, promovidos com um único fim: impulsionar exações com o intuito de equilibrar as finanças até que esses atos tenham finalmente a ilegitimidade reconhecida pelo Judiciário. Em outras palavras, a inconstitucionalidade útil representa uma manobra *contra legem*, praticada pelos governantes com o objetivo de aumentar a arrecadação em tempo suficiente, até que seja a exação obstada por ato judicial. Nessa linha de pensamento, defende Rocha (2013) que a exação inconstitucional pode ser praticada de forma consciente, devidamente arquitetada pelo legislador que, segundo o autor, conhece os óbices enfrentados no caminho da justiça: a dificuldade na compreensão dos termos das leis pelos próprios contribuintes – que os torna desconhecedores da injusta cobrança e a dificuldade do acesso, bem como a morosidade do judiciário.

Para Torres (2011, p. 561), “a tese da inconstitucionalidade útil pode ser catalogada no rol dos argumentos de resistência ao consequencialismo no Brasil”. Nesse sentido, assevera:

O Min. Sepúlveda Pertence, no julgamento em que se discutia sobre a possibilidade de se fixar a eficácia *ex nunc* da declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado, advertia que "essa solução, se generalizada, traz também o grande perigo de estimular a inconstitucionalidade". A questão da inconstitucionalidade útil é extremamente delicada: eis que pode fortalecer o argumento formalista da eficácia *ex tunc* da declaração de Inconstitucionalidade, exacerbando-lhe os aspectos perversos, ou favorecer a síndrome da presunção de inconstitucionalidade da norma tributária, que se tornou moda no Brasil nos últimos anos (TORRES, 2011, p. 561).

De outro lado, ressalta Cezaroti (2009) que mais importante no processo decisório é a exposição dos reais fundamentos que conduzem à conclusão do julgador. Ante a coletividade e a forma do Estado admitida, é papel do Judiciário apresentar as suas razões, aquelas que lastreiam a construção do produto de sua função precípua. Observando a doutrina, aqui é possível destacar a anotação de Gabardo e Souza (2020) sobre o novo texto da LINDB. Na obra dos mencionados autores, apreciando-se a cientificidade das previsões quanto às consequências práticas das decisões, destacou-se o pensamento de Fredie Didier e Rafael Alexandria Oliveira¹⁴, que ao tempo que indica a necessidade de uma fundamentação firme, pautada nas provas e na transparência das razões, também orienta a permissão ao contraditório:

Preocupados com essa questão, Didier e Oliveira sustentam que o artigo 20 da LINDB impõe um dever de fundamentar a previsão com lastro probatório que a demonstre, pois tal demonstração confere racionalidade à tarefa preditiva da decisão. Não apenas os resultados, mas também os meios que foram utilizados para se chegar neles devem ser tornados públicos. Ainda, os autores defendem a realização de contraditório acerca das consequências que sirvam de fundamentação da decisão, pois as consequências a serem consideradas pelo julgador seriam aquelas levadas ao debate judicial, constante nos autos (GABARDO; SOUZA, 2020, p. 115).

Ante o exposto, não é possível esquecer: voz proferida em cada caso apreciado nos tribunais consubstancia-se em precedentes e esses, quando devidamente harmonizados, edificam um sistema jurídico seguro. Sobre a construção da decisão, aliás, vale lembrar que o protagonismo não é papel reservado apenas à figura do julgador, mas é dividida com os interessados – os demais sujeitos processuais -, aos quais cabe o dever de apresentar as razões contrárias ou favoráveis à modulação dos efeitos da decisão. Ao tocar neste ponto, indica-se que o processo, apesar de terminar na decisão proferida pelo Poder Judiciário – na pessoa ou nas pessoas que o representa –, é constituído por uma pluralidade de vozes, pela diversidade do pensamento e que, por isso, deve ser reconhecido o poder das partes em produzir provas e expressar a tese que defendem, possibilitando a reflexão, o debate e o enriquecimento do direito.

¹⁴DIDIER, F. S.; OLIVEIRA, R. A. Dever judicial de considerar as consequências práticas da decisão: interpretando o art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 19, n. 75, p. 143-160, jan./mar. 2019.

4 O ESTUDO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 574.706-PR

O tema nº 69¹⁵, de repercussão geral, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e objeto do presente estudo, tem origem no mandado de segurança nº 2006.70.00.030559-9/PR. No citado *mandamus*, impetrado pela Imcopa Imp. Exp. e Ind. de Óleos LTDA, pleiteou-se o reconhecimento do direito de afastamento do valor do ICMS, destacado nas notas fiscais, da base de cálculo do PIS e da COFINS. Naqueles autos, a autora da ação mandamental ainda requereu o direito à compensação da quantia paga a maior nos últimos dez anos, atribuindo àquela causa o valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais). De forma simples, aqui expõe-se que o início do *leading case*, considerado como um marco histórico na jurisprudência atual e que, conforme acusa o sistema do Supremo Tribunal Federal¹⁶, é o motivo do sobrestamento de 9.484 processos pelo Brasil, estando 3.661 desses no Tribunal Federal da 4ª Região, 2.804 no Tribunal Federal da 3ª Região, 1.772 no Tribunal Federal da 1ª Região, 791 no Tribunal Federal da 5ª Região e, finalmente, 432 processos no Tribunal Federal da 2ª Região (BRASIL, 2017).

Na primeira instância, a Impetrante obteve êxito. No julgamento, fundamentou-se a decisão no sentido de que deveria a autoridade coatora afastar-se da função de lançar e exigir da impetrante os valores das contribuições objeto do *mandamus*. Reconhecendo a prescrição, o Juízo *a quo* delimitou o tempo, considerando legítimo somente aqueles créditos referentes a 01 de dezembro de 2001 em diante. Ainda no *decisum*, foi concedida a segurança pleiteada ao ser declarado o direito de afastar da base de cálculo da COFINS e do PIS a quantia que diz respeito ao ICMS destacado na nota fiscal, assim como foi reconhecido o direito à compensação dos valores pagos a maior, porque cobrados naquela condição.

Irresignada com o resultado proferido na primeira instância, a Fazenda Pública recorreu. Conforme relata-se no bojo da apelação julgada pela 2ª Turma do Tribunal Regional da 4ª Região (TRF4), a Impetrada atingiu diretamente o mérito, sob a alegação de que, por fazer parte do preço da mercadoria, o ICMS é parte da receita bruta e, portanto, constitui base de cálculo do PIS e da COFINS. Ainda segundo a argumentação da Fazenda Pública, apesar do ICMS se tratar de quantia destinada à Fazenda Estadual, essa condição não representa óbice ao reconhecimento como fração, parte do preço da mercadoria ou serviço (BRASIL, 2017).

Na decisão da segunda instância, anunciou-se no mérito um posicionamento que, à época, se coadunava com o entendimento já proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF),

¹⁵Tese fixada: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

¹⁶Dados disponibilizados pelo Supremo Tribunal Federal através do *link*: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=sobrestadosrg>. Acesso em 10/11/2019.

por seis ministros, no RE 240.785-2/MG (BRASIL, 2014). Na apelação, o Tribunal Federal da 4ª Região registrou a composição dos ministros da Corte Máxima, segundo a tese defendida por cada um (BRASIL, 2017). Vencida a posição da Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, foi dado provimento à apelação e à remessa oficial, no sentido de manter o entendimento que há muito se mantinha naquele Tribunal: o ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS (BRASIL, 2017).

Nas contrarrazões ao Recurso Extraordinário (RE), datada em 6 de novembro de 2007, a União defendeu que o ICMS se trata de tributo devido pela empresa que promove o faturamento de mercadorias, tal como o é no caso do Imposto de Renda (IR), a CSLL, o PIS e a COFINS. Alegou-se que, de forma diversa, o IPI, quando recolhido e não pago, encontra perfeita adequação do fato à norma, de modo que constitui crime contra a ordem tributária por apropriação indébita, diferentemente do que ocorre com o ICMS, porque diante da exação desse segundo tributo não se reconhece o tipo penal contra a ordem tributária ou sequer apropriação indébita (BRASIL, 2017).

Nas contrarrazões ao RE, a União combate a pretensão autoral com fundamento no debate restrito ao âmbito do direito material. Destacando os conceitos de receita bruta e receita líquida, a Recorrida registra que a receita bruta, base das contribuições objeto do Recurso, é composta por frações diversas, essas advindas dos gastos com a operação e a receita líquida.

Nos argumentos da contrarrazoante, rememorou-se o posicionamento da Corte Máxima no RE 212.209/RS que, quase por unanimidade, declarou não haver inconstitucionalidade na inserção de qualquer tributo na base de cálculo de outro, ou como no caso concreto ali apreciado na hipótese em que há o cômputo do crédito considerando o próprio tributo, fenômeno então apelidado de “cálculo por dentro” (BRASIL, 2017).

Ainda na defesa de seu posicionamento em sede recursal, a União invocou os aspectos nucleares da discussão, ressaltando que apesar de tratar de tributos distintos – o RE 212.209/SP e o RE interposto –, os dois recursos carregavam matéria semelhante, qual seja, o debate acerca da constitucionalidade da inclusão de um tributo na base de cálculo de outro tributo (ou ele mesmo), podendo extrair-se do RE 212.209/SP a resposta daquilo que se indagava nos autos: a definição do valor bruto.

No texto de defesa da União, ressaltou-se também o risco à segurança jurídica em face da previsão do proferimento de decisões conflitantes, uma vez que o precedente, aquele esculpido no RE 212.209/SP, já carregava nas suas razões argumentos suficientes para o deslinde da ação. Em um discurso no qual se dá um passo à observação das consequências, levantou-se a possibilidade de, julgado procedente o pedido autoral, posteriormente haveria,

por seguimento lógico, uma revisão do entendimento consagrado no mencionado RE 212.209/SP (julgamento do ICMS na base de cálculo do ICMS) (BRASIL, 2017).

Em 12 de novembro de 2007, nos autos do Recurso Extraordinário em Ação de Mandado de Segurança (AMS) nº 2006.70.00.030559-9/PR, o Desembargador Federal João Surreaux Chagas, vice-presidente, assinou a decisão que admitiu o recurso ao STF. No corpo da decisão, expôs-se a escolha daquele processo como representativo de controvérsia, sob a alegação de que, pelos fundamentos e as argumentações edificados naqueles autos pelos sujeitos envolvidos na lide, revelava-se aquele caso como possível paradigma a ser julgado pela Corte Máxima, enquanto os demais recursos deveriam permanecer sobrestados até a consagração do posicionamento do STF sobre o tema ventilado (BRASIL, 2017).

Em 15 de março de 2017, restando vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, o Tribunal, por maioria dos votos, seguindo o entendimento da Relatora, a Ministra Cármen Lúcia, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou-se no tema nº 69 a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins” (BRASIL, 2017). Sobre o Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706, cuja decisão foi proferida no ano de 2017, até o presente momento não ocorreu o trânsito em julgado e não foi definida a modulação dos efeitos do *decisum*. Enquanto é aguardada nos autos daquele processo a apreciação dos Embargos de Declaração opostos pela União, que apontou a existência de contradição, obscuridade, erro material e omissão no julgado, sob motivos de que poderiam atribuir efeitos infringentes ao recurso, juízes de todo o país têm deferido os pedidos de restituição dos valores pagos em decorrência da cobrança declarada inconstitucional.

Dada a importância da matéria, após requerimento próprio, então deferido pela Relatora, manifestando-se o Ministério Público Federal (MPF) através da Procuradora Geral da República, Raquel Elias Ferreira Dodge, relatou a diversidade de fundamentos amplos, com efeitos múltiplos, e porque a tese consagrada no RE 574.706 possui relevante impacto sobre o sistema tributário brasileiro, pleiteia o MPF pela segurança jurídica ante a necessidade da previsibilidade do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em face de casos espelhados àquele ali decidido. Nos aclaratórios, a embargante clama pela modulação dos efeitos do *decisum*, considerando a grandiosidade do impacto e a abrangência do precedente ali formado, alegou-se ser necessário delimitar os efeitos em tempo posterior à análise dos presentes embargos (BRASIL, 2017).

Apesar de defender um posicionamento que não se alinha à orientação majoritária tomada no Recurso Extraordinário, porque segue a corrente de pensamento celebrada na ADC

183, segundo a qual é legítima a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, ressaltou a Procuradoria Geral da República a ausência de vício, mácula no processo decisório ou no produto desse que tenha o condão de provocar a reforma do *decisum* através dos Embargos. Acredita a PGR que o acórdão impugnado analisou satisfatoriamente os pontos essenciais ao encontro da solução ante a controvérsia. Dessa forma, atuando a *custus legis*, declarou o órgão que o recurso oposto pela União não poderia provocar uma nova discussão e por ela travar um novo resultado. Contudo, diante desses fatos, vislumbrou-se a possibilidade de ver acolhido o pedido de modulação dos efeitos do julgado (BRASIL, 2017).

Pela percepção da PGR, apesar de inexistentes a omissão e a obscuridade, é possível pleitear via embargos o esclarecimento em face do conteúdo da decisão, principalmente porque não expostos os efeitos do julgado. Explica-se na manifestação (BRASIL, 2017):

Isso porque, de fato, como afirma a embargante, o julgado traz em si impacto e abrangência que impõem seja sua eficácia lançada pro futuro, com efeitos *ex nunc*. Neste ponto, cumpre destacar, inicialmente, que a presente pretensão envolve tese que claramente rompe com entendimento jurisprudencial histórico e tem potencial de influenciar outras exações, além de promover significativa alteração no sistema jurídico tributário.

Superadas a primeira e segunda instâncias, o julgamento do mandado de segurança chega ao Supremo Tribunal Federal, Corte Máxima do país, carregando uma discussão acirrada, em que se levantam distintas opiniões sobre a possibilidade da modulação dos efeitos do acórdão, ante os impactos diversos da decisão sobre o Estado e os contribuintes.

Diante do caso do RE 574.406/PR, vislumbra-se o estudo das consequências. Não apenas porque no julgamento os envolvidos expõem o profundo receio dos efeitos da decisão. Mais do que isso, o consequencialismo, numa visão ampliada, exige a discussão do papel do julgador, da função das partes e, principalmente, a reflexão acerca da construção da retórica, da formação do argumento e da produção de provas. Por outro lado, destaca-se que no consequencialismo o objeto de estudo não constituirá todo e qualquer resultado fático, mas tão somente aquele que, como aduz Piscitelli (2011), está associado à uma decisão carregada por uma ideia lógica – numa construção de um conhecimento sólido - e de aplicação universal.

A análise da consequência, movimento então celebrado na reforma do decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, é tema que suscita polêmica sob todos os aspectos, seja no âmbito teórico, formal, ou pelo desafio que impõe aos envolvidos na expressão de “dizer o direito”.

Apesar de trazer ao judiciário riscos na sua atuação e uma exigência associada a sobrecarga de trabalho aos seus membros, abster-se do consequencialismo, na moderna era que se adentra, do ponto de vista processual, não é a melhor opção. Como afirma Schuatz (2008), a decisão e suas consequências não estão dissociadas.

Quando se afasta dos juízes a análise do resultado na sua escolha, assim como as vias alternativas não eleitas, entrega-se tal função, de forma rigorosa, aos demais poderes do Estado – Legislativo e Executivo e, de certa forma, admitindo-se essa separação completa dos poderes, em uma definição restrita de papéis, revolve-se aquela discussão acerca do limite da lei e o esgotamento das hipóteses legais diante dos casos concretos. A norma, quando possuidora de amplo sentido, segundo o consequencialismo, exigirá vasta fundamentação das decisões e, em face dos rumos tomados pelo magistrado, deverá esse expor os resultados esperados pela decisão e os motivos de sua escolha, diante de opções outras existentes.

No presente capítulo, à luz das fontes de conteúdo obtidas na pesquisa e, considerando as mudanças promovidas pelo Código de Processo Civil (CPC) sobre a sistemática de precedentes, e a reforma da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), serão apreciados os argumentos proferidos pelos sujeitos processuais do RE 574.406, analisadas as provas produzidas no curso do processo e debatidos os conceitos doutrinários sobre a realidade fática, demonstrada nos autos do Recurso Extraordinário. Ao final, será apresentado e discutido o teor das respostas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre o caso do tema 69 do Supremo Tribunal Federal.

4.1 SOBRE OS TRIBUTOS OBJETO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 574.706/PR

Primeiramente, antes de partir à apreciação dos fatos e argumentos que circundam o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706/PR, faz-se necessário uma sucinta apresentação sobre as previsões normativas que dizem respeito à contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) e à contribuição ao PIS (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP).

No texto atual da Constituição de 1988, determina-se que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, através de recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. O dispositivo constitucional anuncia as contribuições sociais, espécie de tributo, como fonte de recursos, esses provenientes da exação sobre (a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho

pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (b) a receita ou o faturamento; e, finalmente, (c) o lucro, sendo consideradas essas bases no caso do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei (BRASIL, 1988).

De outro lado, fixa a Constituição Federal a exação sobre o trabalhador e os demais segurados da previdência social, hipótese na qual poderão ser adotadas alíquotas progressivas, de acordo com o valor do salário de contribuição, de modo que é vedada a incidência da contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social. Ainda, prevê o texto da Lei Maior que incidirão as contribuições sociais sobre a receita de concursos de prognósticos e, mais, sobre o importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (BRASIL, 1988).

Decerto, as contribuições sociais, objeto de discussão do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, são aquelas previstas no Art. 195¹⁷ da Constituição Federal. O texto do mencionado dispositivo, modificado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, e pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, apresenta uma ampla quantidade de bases para a exação das contribuições, mas a discussão levada ao Supremo Tribunal Federal envolveu apenas uma das bases de cálculo do tributo, indicadas no artigo: o faturamento (Art. 195, inciso I, alínea “b”, CF/88) (BRASIL, 1988).

Acolhidas desde o texto originário da Constituição de 1988, destaca-se que as contribuições destinadas ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), na verdade, são reguladas por leis complementares anteriores, datadas em 1970, mas passaram por mudanças na sua destinação, constituindo fonte de financiamento (Art. 239¹⁸, CF) do programa do seguro-desemprego, de

¹⁷Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998):

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998);

b) a receita ou o faturamento (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998);

c) o lucro (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998);

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019);

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

¹⁸Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição,

outras ações da previdência social, bem como para o abono previsto no Art. 239, § 3º, da CF (BRASIL, 1988). Ainda, vale destacar que antes da Constituição de 1988, mediante a Lei complementar nº 26 de 1975¹⁹, os fundos destinados ao PIS e ao PASEP foram unificados, consistindo, neste caso, destino único (BRASIL, 1988).

Também envolvido no tema central do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, tem-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O tributo, previsto na Lei complementar nº 70, de 1991²⁰, constitui fonte de recursos destinada exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social. De imediato, destaca-se: os tributos objeto do tema 69 do STF constituem fonte de custeio de direitos essenciais, inegavelmente importantes para o Estado Social hoje constituído no país. Em um lugar como o Brasil, valores como esses são vitais ao desenvolvimento de uma nação predominantemente pobre e extremamente dependente dos serviços públicos associados aos direitos fundamentais de segunda geração, que constituem motor para a promoção do primeiro dos direitos estampados no *caput* do Art. 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988): a vida.

Traçados breves apontamentos sobre as origens das contribuições PIS e COFINS e as importantes funções às quais estão enlaçadas, já que financiam os pilares da seguridade social,

a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).

§ 1º Dos recursos mencionados no caput, no mínimo 28% (vinte e oito por cento) serão destinados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que preservem o seu valor (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).

§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º Aos empregados que recebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

§ 5º Os programas de desenvolvimento econômico financiados na forma do § 1º e seus resultados serão anualmente avaliados e divulgados em meio de comunicação social eletrônico e apresentados em reunião da comissão mista permanente de que trata o § 1º do art. 166 (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).

¹⁹Art. 1º - A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nº 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.

Parágrafo único - A unificação de que trata este artigo não afetará os saldos das contas individuais existentes em 30 de junho de 1976.

²⁰Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do Art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

passa-se à apreciação dos fatos e argumentos levados aos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR.

4.2 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 574.706/PR

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado em 2006. No remédio constitucional, a impetrante defende que o Estado viola o texto da Lei nº 9.718/98 ao efetuar a cobrança do PIS e da COFINS sobre valores recolhidos a título de ICMS. Na fundamentação, revela-se que o conceito de faturamento se confunde com receita bruta, segundo a previsão do Art. 3º, §2º, III da Lei nº 9.718/98 e, considerando a definição dessas parcelas, não seria possível admitir que o valor correspondente ao ICMS seja nelas incluído, fato que justifica, de pronto, o afastamento da quantia referente ao imposto estadual da base de cálculo das contribuições federais (BRASIL, 2017; BRASIL, 1998). Eis algumas palavras da impetrante.

Vê-se da análise do referido diploma legal que a base de cálculo do PIS e da COFINS não pode extravasar, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. Descabe, assentar, assim, que os contribuintes do PIS e da COFINS faturam, em si, o ICMS. Ocorre que o ICMS não constitui, nem poderia constituir, um componente do faturamento, da receita operacional bruta ou do lucro, sendo, na realidade, um imposto indireto do qual o contribuinte é mero agente arrecadador.

Aduz a impetrante que a atuação do Estado viola frontalmente a Constituição Cidadã, isso porque o Art. 195, inciso I da *Lex Mater*, esculpe no ordenamento jurídico o conceito de faturamento ou receita, definição distante daquela entendida pela Administração Pública no exercício do poder de tributar. Sobre essa discussão terminológica, a impetrante destacou um importante julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal:

Nesse prisma, o próprio Supremo Tribunal Federal, ao declarar a constitucionalidade da COFINS, quando do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1-1/DF, entendeu, nos termos do voto do Ministro-Relator Moreira Alves, que: "*Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como 'a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO., no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços 'coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão*

somente nas vendas mercantis a prazo (Art. 1º da Lei 187/36)". [grifos do original].

Na construção da defesa de seus direitos, a contribuinte ainda afirma que a exigência das contribuições da União sobre o imposto estadual constitui, na verdade, uma nova exação, já que as bases de cálculo daqueles tributos não se assemelham àquela previsão legal que deveria ser obedecida. Dito isso, conclui-se que há violação ao princípio da legalidade, pilar do direito tributário, esculpido no Art. 150, I, da Constituição Federal:

A Impetrada ao exigir que a Impetrante inclua o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, desrespeita os princípios esculpidos na Lei Maior, vejamos: O legislador ordinário ao incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS criou contribuição nova, o que somente poderia ter feito por lei complementar, conforme dispõe o §4º do art. 195, da CF/88, assim redigido: "*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

(. .)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I."

Assim, resta demonstrado que a Impetrada ao exigir a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições ofende ao Princípio da Legalidade (art. 150, I, da CF/88). [grifos do original].

Adicionalmente, aponta a contribuinte para o descumprimento à ordem emanada do Art. 145, §1º, da Constituição Federal: o princípio da capacidade contributiva. Declara-se no mandado de segurança que a cobrança nos moldes praticados pela União no caso concreto atinge a capacidade de sobrevivência do contribuinte, pessoa jurídica de direito privado. Nesse ponto, ressalva-se o fato de que os valores correspondentes ao imposto estadual sequer representam ganhos ou agregação de riquezas ao patrimônio do particular. Na íntegra:

O cerne de tal princípio é que os contribuintes devem ser tratados de acordo com a capacidade de cada um em suportar o ônus tributário que lhe é imposto. Ainda, sobreleva-se, também, a necessidade de que seja utilizada, para a mensuração do valor a ser tributado, manifestações objetivas de riqueza, ou seja, deve ser sempre utilizado com base de cálculo aquilo que o contribuinte realmente pode usufruir ou, ao menos, pode determinar o destino a lhe ser dado. Com base no que se expôs, basta apenas um raciocínio lógico para se perceber, sem sombra de dúvida, a verdadeira agressão ao Princípio da Capacidade Contributiva consistente na inclusão da parcela de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim dispõem o referido artigo: "*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 afetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". Ademais, não pode o ICMS servir à incidência do PIS e CONFINS, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea "b" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Consolidado o equívoco da exigência, tem a impetrante o direito de repetir os valores pagos, indevidamente, observada a prescrição, devidamente atualizados, compensando, os valores, com qualquer tributo administrado pela SRF ou restituindo-os conforme lhe for conveniente [*grifos do original*].

Chamada aos autos, a Receita Federal do Brasil trouxe a defesa da sua atuação e requereu a denegação da segurança pleiteada pela impetrante. Entre os pontos da manifestação do órgão fazendário, pode-se destacar: (1) os limites definidos pelo teor do Art. 170 do CTN, que autoriza a compensação somente após o trânsito em julgado da sentença; (2) a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, extraída a partir da interpretação dos textos das normas revogadas e vigentes que tratam sobre a matéria; (3) o prazo decadencial sobre o direito à compensação; (4) a correção monetária do indébito. Eis uma fração dos argumentos do órgão fiscal:

A interpretação teleológica dos dispositivos anteriores aponta para a obrigatoriedade de utilizar-se, como base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o faturamento da pessoa jurídica. Não se pode olvidar que as exclusões admitidas somente são aquelas expressamente listadas em lei em enumeração do tipo *numerus clausus*. 12. Não cabe ampliar o rol de exclusões do faturamento por meio de exegese que não encontra amparo nas normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelo Código Tributário Nacional. Cabe lembrar especificamente o conteúdo do artigo 109: 13. Código Tributário Nacional. Artigo 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se, para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários. Por outro lado, o Direito Comercial ou as Ciências Contábeis, no âmbito tributário, devem ser aplicadas apenas subsidiariamente. De fato, o apego aos conceitos específicos destas áreas é muito utilizado na tentativa de se colocarem alguns tipos de receita fora do campo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sem a necessária previsão legal. 14. O valor do faturamento mensal, base de cálculo destas contribuições, deve incluir o ICMS, pois este, ao contrário do IPI, integra o preço da mercadoria, entendimento este forte na doutrina e na jurisprudência, sendo aplicável, no caso da contribuição ao PIS, a orientação contida na Súmula 68 do Superior Tribunal de Justiça, que reeditou a Súmula 258 do extinto TFR; e quanto à COFINS, caberia, ainda que originalmente referindo-se ao FINSOCIAL, a Súmula 94, também do STJ. [...].

17. O ICMS cobrado pelo contribuinte, diferentemente do IPI, está incluído no valor total da nota fiscal de venda, compondo o preço da mercadoria ou do serviço, de modo que integra, indiscutivelmente, a receita bruta e o faturamento. 18. Em síntese: faturamento é o produto das vendas de bens/serviços e demais receitas, produto este apurado em função dos preços

destes bens e serviços. Os impostos em destaque na nota fiscal não integram o preço, mas o ICMS, bem como outros impostos e taxas, não estando destacado na nota fiscal, são parcelas que entram na composição do preço, e, conseqüentemente, do faturamento, e da receita, sendo impossível a exclusão pretendida pela impetrante.

[...] 19. Em razão das considerações anteriormente consignadas, é necessário concluir que não há que se falar em ofensa à capacidade contributiva ou, ainda, ao princípio da vedação do confisco. Tampouco há violação ao princípio da legalidade, como crê a impetrante. Ademais, não se pode perder de vista, aqui, a natureza e finalidade das contribuições atacadas, por meio de cuja espécie a Constituição da República tratou de prever amplas possibilidades de tributação. O objetivo último é garantir os recursos financeiros necessários à efetivação do princípio da universalidade da cobertura e do atendimento da seguridade social, princípio supremo estabelecido no artigo 194 da Constituição, princípio esse por sua vez essencialmente ligado a um dos objetivos fundamentais da República: a construção de uma sociedade solidária, estabelecida no inciso I do artigo 3.0 da Carta Maior.

Na oportunidade que foi concedida à Receita Federal do Brasil (RFB), percebe-se que os argumentos envolveram questões limitadas à legalidade das ações praticadas pela Administração Pública, ou seja, a manifestação do órgão federal restringiu a própria tese aos aspectos puramente jurídicos, não expondo nos autos os aspectos materiais da arrecadação dos tributos objeto do mandado de segurança, como os números das receitas auferidas, ou a relação entre a tese defendida pela impetrante e a prática contábil. De outro lado, vê-se que a RFB ainda tocou nos fins a que se destinam os tributos em debate, colocando em poucas palavras o destaque da importância das contribuições para o Estado Social.

Na oportunidade que lhe foi concedida, o Ministério Público Federal (MPF) declarou que, em outro momento, já havia se pronunciado sobre a matéria, de modo que optou por anexar aos autos o Parecer nº. 2006.70.00.023724-7, outrora apresentado em caso análogo apreciado pela 5ª Vara Federal da mesma região jurisdicional. A argumentação do MPF acompanha a tese da contribuinte e acrescenta que, tal como o IPI, o ICMS não pode ser abarcado ao conceito de faturamento para fins de cômputo das contribuições da União objeto do processo.

Com relação ao ICMS impõe-se ao contribuinte a obrigatoriedade de incluir no valor da operação mercantil, o quantum de ICMS a ele correspondente. Assim, o ICMS só se distancia do IPI, dada a característica desse último em não compor a sua própria base de cálculo. Ou seja, afora essa pequena diferença e algumas outras que são decorrentes do perfil específico de cada um deles - os quais são irrelevantes para impor qualquer contraste de essência - ICMS e IPI são impostos fundamentalmente idênticos, pois ambos são destacados na nota fiscal e, sob o ponto de vista econômico, ambos são transferidos aos adquirentes. Trata-se, pois, de impostos que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, pretender incluir o valor dos impostos incidentes sobre a venda (IPI e ICMS), no valor do faturamento, seria desvirtuar seu conceito, incluindo parcelas que lhe são estranhas. A constitucionalidade da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre a receita bruta só é admissível enquanto o conceito daquela não ultrapasse os limites do conceito de faturamento. Sendo este o somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura. Ocorre, portanto, em equivoco o legislador, ao estabelecer diferença de regimes entre o ICMS e o IPI, pelo fato de tornar essencial aquilo que é apenas accidental - a forma de cálculo dos tributos. Em outras palavras, não se pode pretender majorar o faturamento de uma empresa pela simples forma de cálculo de um tributo. A incidência do PIS e da COFINS sobre a parcela atinente ao ICMS, desvirtua a regra-matriz de incidência prevista constitucionalmente, pois se exige o pagamento de tributo tendo por hipótese de incidência um outro tributo [...].

Quanto à compensação, na esteira do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o direito de pleitear a restituição de valores indevidamente pagos (o que se aplica inteiramente à compensação) extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário (artigo 168, caput e inciso I, do Código Tributário Nacional). Assim, nos termos do artigo 156, inciso VII, a extinção do crédito tributário se dá com a homologação nos tributos sujeitos ao autolancamento, o que, em não sendo expressa, somente se verifica decorridos 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional). Desta forma, é possível a compensação dos valores indevidamente recolhidos em razão dos fatos geradores ocorridos nos últimos dez anos.

Em 27 de fevereiro de 2007, foi julgado o mandado de segurança nº 2006.70.00.030559-9/PR na primeira instância. Ante a decisão proferida em favor da contribuinte, destaca-se: o julgador não tocou sobre a função arrecadatória do Estado ou a função dos tributos objeto do julgamento. Concedendo a segurança pleiteada, foi reconhecida a prescrição sobre os recolhimentos efetuados em momento anterior a 5 (cinco) anos, esses contados retroativamente ao ajuizamento da demanda, então ocorrido em 01 de dezembro de 2006.

Considerando a matéria de mérito principal, o julgador da primeira instância rememorou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785. Naquele momento, revelando verdadeira preocupação com a harmonia da jurisprudência e a garantia da segurança jurídica, nos autos do mandado de segurança, foi considerado o posicionamento até então manifestado pela maioria dos membros da Corte Máxima do país. Na condução do julgamento, vê-se que no juízo *a quo* apegou-se firmemente à construção de precedentes como lastro condutor da decisão, indicando que, nas primeiras fases do processo a repercussão material, aquela que impacta o sistema arrecadatório, não foi lembrada pelo julgador e nem tão pouco pela própria Fazenda, a principal interessada, mas somente a harmonia dos julgados. Eis um trecho da decisão em primeira instância:

A impetrante pretende, com a presente ação, que seja reconhecido o direito ao recolhimento das contribuições sociais para o PIS e COFINS sem a inclusão, na base de cálculo, da parcela relativa ao ICMS. Pedem, inclusive, que seja autorizada a compensação dos tributos recolhidos a maior nos últimos dez anos. A respeito do assunto, a jurisprudência dos TRFs e do STJ havia firmado o entendimento de que, sendo o ICMS um imposto indireto, embutido no preço da mercadoria, integra o faturamento e, por conseguinte, a base de cálculo das contribuições ora em comento (v.g, STJ, AGA 520.431/PR, Relator Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, unânime, DJ de Documento: 1471976 - Dju 24/05/2004, página 00241). No entanto, está em julgamento no STF o Recurso Extraordinário 240.785, que trata sobre a questão. Em 24/08/2006, o Tribunal, por maioria, conheceu o recurso, vencidos a Ministra Carmem Lucia e o Min. Eros Grau. No mérito, após os votos dos Ministros Marco Aurélio (Relator), Carmem Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, dando provimento ao recurso da empresa autora, e do voto do Min. Eros Grau, negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Min. Gilmar Mendes. Portanto, infere-se que já há 06 (seis) votos favoráveis à tese dos contribuintes, restando o voto de apenas três ministros, levando à conclusão de que o entendimento de que o ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS e do PIS deve prevalecer naquela Corte. Desse modo, revendo posicionamento anteriormente manifestado, diante do pronunciamento da maioria dos Ministros do C. STF, o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS e do PIS, seja considerando o faturamento (art. 195, inc. I, da CF - redação original) ou a receita (art. 195, I, "b" - redação dada pela EC nº 20/98), inclusive na vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Ante o teor da decisão proferida na primeira instância, vê-se que não foi apresentado argumento que permeasse a atividade arrecadatória, aquele fim carregado pelo direito tributário: a captação de receitas. De outro lado, também não se percebe na fundamentação qualquer argumento profundo sobre a outra função do direito tributário: a realização do Estado Democrático de Direito, mas apenas a preocupação com a segurança jurídica e o alinhamento ao entendimento que vinha prevalecendo na Corte Máxima do país.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs recurso de apelação. Ao construir os argumentos levados ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a recorrente trouxe parte do posicionamento da Receita Federal do Brasil, aquele mesmo apresentado ainda na primeira instância. Na peça recursal, a Fazenda Nacional defendeu que não se justifica o afastamento do valor do ICMS da composição da receita bruta e, se assim fosse admitido, outros valores também deveriam ser excluídos sob a mesma justificativa. Contudo, segundo o ente público, não existe resposta admissível no caso que possa ser extraída da lei e da Constituição Federal. Mais uma vez, vê-se que a Fazenda Nacional foca nos argumentos de natureza puramente jurídica, sem levantar nos autos as questões que versam propriamente aos números do impacto orçamentário. Percebe-se que, na construção da defesa, caminha-se limitado aos argumentos padrões trazidos pela contribuinte:

O erro no raciocínio do Impetrante é desconsiderar que o legislador ordinário estabeleceu como base de cálculo da Cofins e do Pis a receita bruta e não a receita líquida ou algo que ficasse no meio do caminho entre esses dois conceitos.

No conceito de receita bruta não está somente a receita líquida, isto é, a renda, mas todos os custos que compõem o valor da operação que gerou a receita contabilizada por um dado contribuinte. Nestes custos encontram-se o valor dos salários pagos, despesas com o FGTS, o valor pago a título de energia elétrica, despesas com segurança, propaganda, planejamento, custo da matéria prima etc., e, inclusive, os tributos pagos pelo contribuinte e que oneram o valor do produto ou do serviço, eis que repassados ao consumidor no preço, tais como todos os outros custos citados anteriormente. Entre esses tributos têm-se as mais diversas taxas, impostos e contribuições, e, obviamente, o ICMS, eis que, como os demais, são repassados para o preço final do produto ou do serviço, e cuja receita é justamente o fato econômico definido pelo legislador como a base de cálculo do PIS.

O que se pretende demonstrar é que pouco importa qual a natureza do custo que compôs o valor da mercadoria vendida ou do serviço prestado. Todos os custos compõem esse valor, e esse valor é justamente aquele que deve ser considerado como a base de cálculo do PIS, porquanto foi essa definida pelo legislador como sendo a receita bruta. O que não se pode admitir na tese do Impetrante é porque somente o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo das contribuições em tela, sob a alegação de que esse imposto é recolhido aos cofres públicos estaduais, não ficando com o contribuinte. E os demais custos ficam com a empresa ou são recolhidos a terceiros (empregados, companhia de energia elétrica, FGTS, fornecedores, empresas contratadas para a prestação de serviços, entes estatais)? É óbvio que, ressalvadas situações específicas, à exceção do lucro, também os demais elementos componentes do custo não ficam com o contribuinte e são recolhidos a terceiros, por força de obrigações legais ou volitivas (mas ainda assim obrigações), tanto quanto o ICMS.

Pergunta-se: o fato do ICMS ser recolhido para um Estado-membro, enquanto que grande parte dos demais custos é recolhida para pessoas jurídicas de direito privado ou pessoas físicas, desnatura a sua condição de custo que compõe o valor da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, a ponto de excluí-lo da receita bruta? Não se encontra um único argumento sólido a embasar esse discrimen.

Da mesma forma, para se ficar somente nos custos resultantes dos tributos, os quais são recolhidos ao respectivo ente tributante e repassados ao preço do produto vendido ou do serviço prestado, qual o motivo de se pretender somente a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS? O que o diferencia dos demais tributos a justificar a sua exclusão como custo contido no preço e que se converterá em receita? Aqui novamente não se encontra nenhuma resposta sólida a essas indagações.

Registre-se que o fato do ICMS ser destacado na própria operação não o desnatura da condição de custo repassado no preço da mercadoria ou do serviço. Aliás, se este critério formal, e juridicamente decorrente apenas da disciplina da matéria na respectiva legislação estadual, pudesse alterar a condição de incidência de um tributo federal, ademais da usurpação de competência da União ter-se-ia que todos os custos decorrentes de obrigações com terceiros, simplesmente porque discriminados na nota fiscal ou em outro documento válido da operação de compra e venda, seriam excluídos da base de cálculo da exação.

A exposição acima, que corresponde aos argumentos da Fazenda, fomenta uma reflexão. Para a construção do consequencialismo, principalmente no âmbito do direito tributário, é necessário que a discussão seja impulsionada, iniciada pela própria Fazenda, já que essa carrega o dever de defender o interesse público. Decerto, recai essa responsabilidade sobre o sujeito ativo da relação tributária, porque se trata da pessoa diretamente afetada pela decisão, caso entenda-se pela ilegitimidade da cobrança objeto da ação. Recordar-se aqui que os valores envolvidos estão ligados ao planejamento do Estado, às políticas públicas e, portanto, ao atendimento das necessidades da sociedade, sendo assim, uma decisão que leve à interrupção de um fluxo de receita e até mesmo uma devolução de quantias já incorporadas aos cofres públicos, importará numa revisão de projetos, uma construção de novos planos de governo e outros estudos orçamentários.

Como se sabe, o orçamento é produto de um conjunto de prioridades, estratégias governamentais que têm extrema dependência na previsão das receitas. Desse modo, entende-se que a defesa do Estado, nos autos, deve incorporar o espírito consequencialista desde a origem em ações de matéria tributária, para que, ao longo de todo o processo, venha sendo fortalecida a discussão, possibilite-se o enriquecimento do debate e se permita a construção de uma decisão coerente, racional, justa. Ainda, no caso concreto, é possível adentrar na outra face do direito tributário, apontada por Piscitelli (2011), já que os fins atrelados aos tributos objeto da ação possuem forte relação com a manutenção do Estado e a proteção dos valores fundamentais, esculpidos na Constituição Cidadã, notadamente os direitos sociais.

Em momento outro, na mesma peça recursal, a recorrente ainda destacou a jurisprudência dos tribunais superiores. Ao rechaçar o posicionamento até então tornado público no julgamento do RE nº 240.785, o ente público traz à discussão o teor do RE nº 212.209 RS²¹ (apreciado em 23 de junho de 1999), que fixou a tese de que não há inconstitucionalidade ante a inclusão na base de cálculo do ICMS do valor do próprio ICMS, situação a qual se denominou “cálculo por dentro”. Nesse segundo ponto, percebe-se que tal como fez o julgador da primeira instância, a harmonia entre as decisões do judiciário foi pauta nos argumentos da Fazenda Pública. Aqui, expressa-se a defesa do Estado, a preocupação com a segurança jurídica, com a efetiva proteção dos valores normativos que se extraem dos entendimentos já celebrados pelos tribunais ao longo dos anos:

²¹Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalStfInternacional/newsletterPortalInternacionalJurisprudencia>. Acesso em: 24 abr. 2021.

A importância do julgamento do citado RE 212.209/SP para com o presente lide não se limita ao fato de que as discussões, se não são idênticas, em face das peculiaridades dos tributos, são na essência as mesmas (a possibilidade de se considerar o valor de um tributo como custo, fazendo parte, portanto, do preço do produto ou do serviço, o qual resultará na base de cálculo do mesmo ou de outro tributo). Efetivamente, a importância daquele julgamento sobressai pela definição nele contida de que o valor relativo ao ICMS faz parte do valor do produto, devendo ser considerado, como consequência lógica, no valor da operação, base de cálculo do próprio ICMS, ou na receita bruta, base de cálculo do PIS. Repita-se: tal premissa, fundamental para a solução dos dois casos, já foi fixada naquele julgamento, e não se pode acolher a tese da impetrante sem contradizê-la ou ignorá-la, com as consequências que daí advém, em especial a insegurança jurídica trazida por decisões conflitantes.

Por fim, a própria Fazenda Nacional resume seus argumentos da seguinte forma:

Em conclusão, o resumo da posição da Fazenda Nacional é o seguinte:

- a) o valor do ICMS, como custo que é na formação do preço da mercadoria ou do serviço, deve compor o cálculo da receita bruta, base de cálculo da COFINS e do PIS;
- b) o fato do ICMS ser recolhido aos cofres públicos estaduais não desnatura a sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço, uma vez que os demais custos também não são, em regra, destinados ao contribuinte, mas sim a terceiros;
- c) não há nenhuma relevância jurídica no fato do ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais enquanto grande parte dos demais custos é destinada a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado; d) outros tributos que também compõem os custos da mercadoria ou do serviço são destinados a pessoas jurídicas de direito público, e nem por isso deixam de ser considerados custos e deixam de ser contabilizadas no valor da receita bruta;
- e) no julgamento do RE 212.209/MG o STF definiu que um tributo pode fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo ou de outro tributo, uma vez que se trata de custo que compõe o valor da mercadoria ou da prestação do serviço, motivo pelo qual o acolhimento da tese da impetrante implica mudança de entendimento inclusive quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS;
- f) o julgamento proferido no RE n. 346.084-PR, de novembro/2005, que considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS pelo artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, não guarda pertinência com a discussão aqui travada, pois enquanto naquele caso se tratava da ampliação da base de cálculo, neste se trata de restringir a base de cálculo existente desde a legislação anterior à Lei n. 9.718/98.

Ainda na segunda instância, na oportunidade que foi dada, o Ministério Público Federal (MPF) posicionou-se em entendimento contrário àquele apresentado na instância anterior. Fundamentando-se em lei ordinária, o MPF rogou pelo provimento do recurso de apelação interposto pela União:

Debate-se nos autos se é possível deduzir-se o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS recolhidos pela empresa impetrante. Ocorre que ditas

contribuições recaem sobre o faturamento da empresa, ou seja, sobre o resultado proveniente da atividade econômica empresarial. De fato, o preço pela venda de mercadorias, também é composto pelo valor do ICMS, destacado na nota fiscal, avultando como receita, sendo irrelevante a parte destinada ao pagamento de tributos. Tal figuração acarreta a incidência das referidas contribuições. Não inseriu o legislador pátrio dentre as hipóteses de exclusão inseridas no §2º do artigo 3º da Lei 9.718/98 a almejada pelo apelante. É certo que apenas é permitida a exclusão do ICMS quando cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, o que não se apresenta caracterizado nos autos (Art. 3º, §2º, I, da Lei n. 9.718/98 e art. 3º, parágrafo único, da Lei 9.715/98).

Em segunda instância, o caso do Processo nº 2006.70.00.030559-9 foi julgado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4). Sob a relatoria da Juíza Luciane Amaral Corrêa Münch e relatoria para acórdão do Desembargador Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira, por maioria, vencida a Relatora, foi dado provimento ao recurso de apelação da União em 17 de julho de 2007, portanto, o tribunal reformou a decisão da primeira instância, que como visto, concedeu a segurança pleiteada pelo contribuinte, reconhecendo o direito de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS as quantias referentes ao ICMS destacado na nota fiscal, assim como reconheceu o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e COFINS, observada a prescrição, ante os tributos e contribuições sob administração da Receita Federal do Brasil, corrigidos pela SELIC (BRASIL, 2017).

No relatório do julgado do TRF4, destacou-se que a defesa da União se fundamentou na natureza do valor do ICMS. Segundo o ente federal, as quantias referentes ao imposto estadual compõem o preço da mercadoria e, portanto, devem ser consideradas no cálculo da receita bruta, essa base de cálculo da COFINS e do PIS. Registrou-se nos autos do recurso também que a União defendeu a tese de que mesmo constituindo o ICMS importância repassada aos cobres públicos estaduais, não seria essa circunstância responsável pela perda da condição de fração do preço da mercadoria ou do serviço. Quanto à questão da compensação, restringiu-se a União a alegar que a autorização somente poderia ocorrer diante de tributos da mesma espécie (BRASIL, 2017).

No voto do Relator do julgamento do recurso de apelação, superada a matéria da prescrição sobre o direito à compensação (ou restituição), fundamentada sobre o Art. 168, inciso I, do CTN e o Art. 150, § 4º, do CTN, bem como o Art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, a questão do mérito (a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS) foi observada, considerando a mudança do entendimento nos tribunais. O relator, ao proferir o voto, mostrou uma postura de preocupação com o equilíbrio da jurisprudência e,

novamente, vem à tona a segurança jurídica como ponto central da discussão travada nos autos do mandado de segurança (BRASIL, 2017).

Naqueles autos ressaltou-se que o posicionamento da 2ª Turma do Tribunal vinha se alinhando à postura adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, esse que, inclusive, havia sido celebrado na súmula 94 da mesma Corte. Na ocasião, rememorou-se o julgamento da AC nº 2005.70.00.00746-3, ocorrido sob a relatoria do Juiz Federal Leandro Paulsen (BRASIL, 2017): “há muito se discute a dedução ou não do ICMS da base de cálculo das contribuições sobre o faturamento, tendo o entendimento do STJ se consolidado na súmula nº 94 daquela Corte: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”.

De outro lado, o Relator apontou a mudança de posicionamento em favor da admissão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Na defesa do posicionamento, o Relator fez constar que buscava a harmonia da jurisprudência regional à recente votação realizada pelo Supremo Tribunal Federal, na qual seis dos onze ministros já tinham se pronunciado a favor do afastamento do imposto estadual do cômputo dos mencionados tributos federais. Considerando as palavras do Relator, vê-se o desejo pelo cuidado da estabilização e alinhamento ao entendimento que já vinha sendo anunciado pela Máxima Corte do país, tal como fez o julgador na primeira instância (BRASIL, 2017):

O processo segue pendente de julgamento, e a última decisão foi publicada em 04.09.2006 do DJU, com o seguinte teor:

“(...) O TRIBUNAL, POR MAIORIA, CONHECEU DO RECURSO, VENCIDOS A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA E O SENHOR MINISTRO EROS GRAU. NO MÉRITO, APÓS OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCO AURÉLIO (RELATOR), CÁRMEN LÚCIA, RICARDO LEWANDOWSKI, CARLOS BRITTO, CEZAR PELUSO E SEPÚLVEDA PERTENCE, DANDO PROVIMENTO AO RECURSO, E DO VOTO DO SENHOR MINISTRO EROS GRAU, NEGANDO-O, PEDIU VISTA DOS AUTOS O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (...)” (RE 240.785-2/MG).

O relator, Min. Marco Aurélio, proferiu voto no sentido de que o ICMS deve ser deduzido da base de cálculo da COFINS: *“(...) O min. Marco Aurélio, relator, votou no sentido do conhecimento e provimento parcial do recurso, por entender estar configurada a violação ao art. 195, I, da CF, tendo em vista que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento (‘art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: i – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou faturamento’ (...)) (Inf. 161 do STF).*

Dessa forma, entendo não haver, pelo contribuinte, faturamento do ICMS, pois tal tributo não pode ser considerado parte do somatório dos valores das operações negociais realizadas pela empresa, haja vista, o contribuinte atuar apenas como mediador do repasse dessa exação aos cofres públicos. Confirma-se, pois, a sentença [*grifos do original*].

Com relação à compensação, conferiu-se atenção ao voto do Relator à evolução legislativa, outrora apontada pelo Ministro Teori Albino Zavascki, Relator do RE nº 548.161-PE (2003/0095057-4), julgado em 20 de novembro de 2003. Ante as mudanças ocorridas no sistema jurídico do país, foi declarado o direito à compensação após o trânsito em julgado da decisão e, seguindo a ordem da Lei nº 10.637/2002, deverá o ato ocorrer por iniciativa do contribuinte, por meio da entrega dos documentos, especificando informações sobre créditos e débitos do seu interesse, reservado o direito à compensação entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2017).

No voto divergente, apresentado no julgamento da apelação em mandado de segurança nº 2006.70.00.030559-9/PR e assinado pelo Desembargador Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira, a defesa pela manutenção do entendimento de que a parcela referente ao ICMS deve ser considerada no cálculo do PIS e da COFINS foi construída pelo ideal da perpetuação do entendimento que vinha sendo admitido nos tribunais superiores. No pronunciamento do voto, citou-se a súmula nº 258 do extinto Tribunal Federal de Recursos e as súmulas nº 68 e 94 do Superior Tribunal de Justiça. Opondo-se ao relator do julgamento, o desembargador federal Antônio Albino Ramos de Oliveira fez constar que não desconhecia o curso do julgamento do RE 240.785-2/MG, contudo, ressaltou que, mesmo já registrados os seis votos, poderiam os julgadores do Supremo Tribunal mudar o entendimento a qualquer tempo e, por esse motivo, deveria a Turma do TRF4 manter a postura até então celebrada nos últimos precedentes sobre a matéria. Expõe-se o voto divergente (BRASIL, 2017):

1 – Discute-se nestes autos se o ICMS pode ser incluído na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. No tocante à contribuição para o PIS, o tema encontra-se, de há muito, pacificado na jurisprudência. O extinto Tribunal Federal de Recursos já fixara sua orientação, na Súmula nº 258, que rezava: “inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM”. Esse posicionamento é reiterado pela Súmula nº 68 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. E outra não pode ser a conclusão. Pretende-se que o ICMS não integraria o faturamento porque, sendo tributo indireto, seu valor teria destinação aos cofres públicos. No entanto, essa distinção entre tributo direto e indireto é, antes, de natureza financeira que jurídica, como bem ressalta o Prof. Hugo de Brito Machado, em estudo publicado em “Repertório IOB de Jurisprudência”, 1990, 1/3314.

Como observa aquele jurista, a fisionomia jurídica do ICMS está delineada no Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, que estabeleceu em seu artigo 2º, § 7º, que “o

montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.” Ora, se o imposto integra a base de cálculo, é intuitivo que integra também o faturamento, não sendo algo que se acrescenta ao preço, mas algo que incide sobre o preço. O consumidor não paga o preço, mais o tributo: paga o preço e sobre o preço incide o tributo, pago pelo vendedor. Também em relação à COFINS outra não pode ser a conclusão, pois os mesmos argumentos se lhe aplicam. A respeito da contribuição para o FINSOCIAL, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça já pacificou sua jurisprudência, com a Súmula nº 94, verbis: “*A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.*” A mesma inteligência se aplica relativamente à COFINS.

2 – Não desconheço que se encontra pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, em razão do pedido de vista do Min. Gilmar Mendes, o RE nº 240.785-2, já havendo seis votos no sentido de que o valor do ICMS não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Há, pois, forte probabilidade de o Supremo Tribunal Federal considerar indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições. No entanto, não está descartada a hipótese de, em sendo apresentados sólidos argumentos em sentido oposto, haja alteração no entendimento dos Senhores Ministros através do expediente da retificação de voto, o que é muito comum nos julgamentos colegiados. Desse modo, mantendo a posição que vem sendo adotada por este Tribunal de longa data, nos termos já acima explicitados. Pelo exposto, dou provimento à apelação e à remessa oficial [*grifos do original*].

Como exposto alhures, o voto do relator foi vencido, sendo reformada a decisão do juízo *a quo* e consagrada a postura que até então vinha dominando a jurisprudência da época. Além de tocar efetivamente na matéria de mérito, ao tratar da natureza do valor atribuído ao ICMS recolhido pelo contribuinte, as palavras escritas no voto divergente demonstram novamente a preocupação com a segurança jurídica como núcleo central da discussão, conclusão que se tira a partir da exposição da necessidade do alinhamento ao pensamento exarado nos tribunais superiores sobre o tema.

Ante a decisão, a parte sucumbente recorreu via Recurso Extraordinário. No instrumento processual endereçado ao Supremo Tribunal Federal, a Contribuinte defendeu a existência de matéria de repercussão geral em debate naqueles autos. No mérito, a recorrente rememora o curso do julgamento do Resp 240.785 pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual seis dos ministros já havia se pronunciado contra a tese da União. Em breves palavras, o Contribuinte trouxe à Corte Máxima o questionamento sobre a natureza dos valores referentes ao ICMS à luz do texto do Art. 195, I, b, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Nas contrarrazões ao recurso extraordinário, a Fazenda Nacional ateu-se apenas a dois pilares na fundamentação: (1) discussão acerca da natureza do valor recolhido a título de ICMS; (2) a aplicabilidade de tese fixada em precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Nos fundamentos, a União defendeu que o ICMS compõe o preço de venda das mercadorias (ou

serviços), integra sua própria base de cálculo, como define o Art. 2º, § 7º, do Decreto-lei nº 406/68 e, portanto, trata-se o destaque na nota fiscal uma simples indicação para fins de controle da aplicação do princípio da não-cumulatividade (BRASIL, 2017). Na defesa de seus interesses, a União ressaltou aquelas súmulas edificadas pelos tribunais: a Súmula 258 do TFR (“inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM”); a Súmula 68 do STJ (“a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”); e, finalmente, a Súmula 94 do STJ (“a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”) (BRASIL, 2017).

Sobre o mérito, o ente federal se restringiu a discutir a parcela propriamente dita do ICMS, pontuando que o valor do imposto estadual não é efetivamente recolhido pelo contribuinte. A justificativa da sua afirmação se baseia na ideia de que “no caso do não pagamento do ICMS pelo contribuinte não se tipifica crime contra a ordem tributária nem apropriação indébita como no IPI, pois o vendedor não é mero depositário” (BRASIL, 2017).

De acordo com a União, o ICMS é pago pela empresa que promove o faturamento, tal como se observa na exação do PIS, do imposto de renda, do CSLL e a COFINS. Sendo assim, segundo a recorrida, a circunstância que envolve o imposto estadual diverge completamente daquela na qual se insere o IPI que, para a União, é tributo recolhido e não pago. A defesa, nesse sentido, fundamentou-se no Resp 152.736/SP, nos seguintes termos:

O STJ assim já se manifestou a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, que sucedeu o FINSOCIAL:
 “[...] Tudo quanto entra na empresa a título de preço pela venda de mercadorias e receita dela, não tem qualquer relevância em termos jurídicos, a parte que vai ser destinada ao pagamento de tributos. Consequentemente, os valores a conta de ICMS integram a base de cálculo da contribuição para financiamento da seguridade social.” [in.: Resp 152.736/SP, Relatos Ministro ARI PARGENDLER, DJU de 16 de fevereiro de 1998].

As contrarrazões ao Recurso Extraordinário foram, então, conduzidas sobre os dizeres do Procurador da Fazenda Nacional, Fabricio da Soller, que a tese de defesa fundamentando-se prioritariamente na discussão acerca da natureza da verba que diz respeito ao ICMS (se constitui faturamento ou não da pessoa jurídica). Ao longo do texto, apenas um ponto merece ressalva, aquele no qual se questiona a possibilidade de mudança ou revisão do entendimento há anos consagrado e os impactos dessa transformação da jurisprudência já consolidada:

[...] Para restar bem claro: a consequência lógica de acolher-se a tese da Recorrente significará que num próximo julgamento sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS este e. STF alterará o seu atual

entendimento, porquanto já terá modificado no presente julgamento a premissa que o sustentava.

Por fim, a própria Procuradoria registra o resumo dos pilares da defesa nos seguintes termos:

- a) o valor do ICMS como custo que é na formação do preço da mercadoria ou do serviço deve compor o cálculo da receita bruta, base de cálculo da COFINS;
- b) o fato do ICMS ser recolhido aos cofres públicos estaduais não desnatura a sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço, eis que os demais custos também não são, em regra, destinados ao contribuinte, mas sim a terceiros;
- c) não há nenhuma relevância jurídica no fato do ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais enquanto grande parte dos demais custos é destinado a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado;
- d) outros tributos que também compõem os custos da mercadoria ou do serviço são destinados a pessoas jurídicas de direito público, e nem por isso deixam de ser considerados custos e deixam de ser contabilizados no valor da receita bruta;
- e) no julgamento do RE 212.209/MG o STF definiu que um tributo pode fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo ou de outro tributo, eis que se trata de custo que compõe o valor da mercadoria ou da prestação do serviço, motivo pelo qual o provimento do presente recurso implicará a mudança de entendimento inclusive quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS;
- f) não há nenhuma relação do julgamento que em novembro de 2005 considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 9.718/98 com o presente julgamento, pois enquanto naquele caso se trata de restringir a base de cálculo existente desde a LC 70/91 [*grifos do original*].

Em abril de 2008, o Ministro Marco Aurélio posicionou-se a favor do reconhecimento da repercussão geral da matéria envolvida no RE 574.706/PR. O pronunciamento do citado Julgador acompanhou o entendimento da Relatora, a Ministra Cármen Lúcia, que considerou o caso envolvido em “inegável repercussão jurídica, econômica e social”. Em 24 de abril de 2008, foi publicada a decisão do Tribunal sobre o tema. Oportunamente, destacam-se as palavras do Ministro Marco Aurélio:

[...] 2. Conforme venho ressaltando, cumpre encarar o instituto da repercussão geral com largueza. O instrumental viabiliza a adoção de entendimento pelo Colegiado Maior, com o exercício, na plenitude, do direito de defesa. Em princípio, é possível vislumbrar-se grande número de processos, mas, apreciada a questão, a eficácia vinculante do pronunciamento propicia a racionalização do trabalho judiciário.

No caso, a situação concreta envolve interesse coletivo - dos contribuintes em geral e da Administração Fazendária. Salta aos olhos a necessidade de o Supremo elucidar, de uma vez por todas, o alcance da disciplina legal,

presente o disposto no artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal e, mais do que isso, a ordem natural das coisas, cuja força mostra-se insuplantável.

3. Manifesto-me pela configuração do instituto, a fim de que haja o deslinde da controvérsia.

Nos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, elevou-se a discussão aos seguintes pontos: (1) erro material, indicando a parte recorrente que dever-se-á realizar análise integral e sistemática do Art. 187 da Lei 6.404/76, bem como que se considere, nem que seja para apresentar refutação, a argumentação suscitada pela corrente vencida, acerca do Art. 12 do Decreto-lei 1.598/77; (2) a necessidade de realização da distinção entre o RE 212.209 e o RE 582.461-RG e o caso concreto, já que nos mencionados julgamentos admitiu-se a inclusão na base de cálculo do ICMS o próprio ICMS. De acordo com a Fazenda, a partir dessa comparação, será possível “verificar o alcance do referido pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, uma vez que a enorme amplitude dos fundamentos adotados tem potencial para atacar a sistemática de cobrança de praticamente todos tributos” e, ainda, “projetar ou afastar a possibilidade de alteração da jurisprudência da Corte, estabelecida no RE 582.461-RG”; (3) qual parcela deve ser afastada da base do PIS e da COFINS; (4) sobre a modulação dos efeitos da decisão ante a mudança expressiva do entendimento da corte e a necessidade de atribuir efeito *ex nunc*, com o fim de gerar menos prejuízos ao Estado; (5) os impactos orçamentários advindos da aplicação da tese do tema 69 e a extrema necessidade da preservação do equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado; (6) o debate sobre o conceito de receita; (7) os impactos sociais, o desequilíbrio dos efeitos sobre diversos estratos da sociedade e a distribuição desigual do ônus e do bônus concebidos pela tese vencedora. De acordo com a Fazenda, o conceito de justiça fiscal, na aplicação prática do tema 69 sofreria uma ruptura, gerando a ruína dos valores fundamentais, aqueles cujos fins do direito tributário convergem: a proteção de um Estado mais justo e solidário; (8) o efeito revolucionário sobre o sistema tributário do país, tendo em vista a capacidade de replicação da tese sobre a regra de outros tributos. Abaixo, o destaque sobre o que pode ser atingido pela tese do tema 69 do STF, como alegado pela PGFN nos aclaratórios:

Se prevalecer a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, teremos de reconhecer que o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, porquanto os argumentos que a sustentam levam à conclusão de que:

- o IPI não poderia incidir sobre o ICMS, o Imposto de Importação e as taxas relacionadas à atividade de importação;
- o ICMS não poderia incidir sobre o ICMS, o IPI, o Imposto de Importação, a COFINS-Importação e o PIS/PASEP importação;

– o PIS-Faturamento, o Finsocial, a COFINS, a contribuição ao PIS, a CPRB e o IRPJ e a CSLL, calculados pelo lucro presumido, não poderiam incidir sobre o ICMS e tampouco sobre o ISS;

Não só. Firmada a tese de que os tributos incidentes, de forma direta ou indireta, sobre a receita devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita, chegaríamos à conclusão de que a COFINS, a CPRB, a contribuição ao PIS e o IRPJ e a CSLL, calculados sobre o lucro presumido, deveriam ser excluídos da sua base de cálculo, ou seja, da base de cálculo da COFINS, da CPRB, da contribuição ao PIS, bem como do IRPJ e da CSLL calculados pelo lucro presumido. Essas insólitas consequências jurídicas bastariam para evidenciar a incorreção dos argumentos que sustentam a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Como aduzem Chaves e Lima (2020), a teoria consequencialista vai além da integração entre a norma e a realidade. O Julgador, observando o mundo dos fatos, aprecia a particularidade do caso concreto e ultrapassa as barreiras do plano abstrato, ao escolher a melhor decisão possível juridicamente. Decerto, essa forma de atuação confere à atividade de aplicação do direito uma maior dinamicidade, afinal, o julgar dentro do pensamento consequencialista escapa o modelo tradicionalmente conhecido de aplicação direta da norma, exigindo uma maior análise das nuances singulares dos fatos levados aos tribunais. Ante a tese trazida pela Fazenda Nacional, não há como deixar de pontuar: a defesa chama aos autos tema que permeia o consequencialismo. Ao tocar em matéria que vai além da norma, dos traços do texto da lei, e passa-se a caminhar sobre as repercussões da decisão sobre o mundo dos fatos, puxa-se para o centro do debate um assunto que vai além da regra, da letra da norma, e lança-se à economia, ao âmbito financeiro, aos aspectos sociais dos impactos da decisão e ao debate sobre o custeio dos direitos sociais.

Como exposto anteriormente, desde o início, já na primeira instância o julgamento do MS foi marcado pela expressão do desejo pela harmonia entre as decisões do judiciário e a busca pela segurança jurídica exarada dos produtos daquele Poder. Neste ponto, vale lembrar o apontamento de Machado (2009, p. 343), que destaca a necessidade da exposição da razão, da análise coerente, da observação do contexto jurídico que cerca a circunstância trazida aos autos: o entendimento que até ali foi proferido pelos tribunais. Eis um trecho da obra da mencionada autora:

[...] a modulação com fundamento no consequencialismo deve ser feita com coerência, respeitando-se a linha de jurisprudência que já vinha sendo delineada. Até porque, já que se trata de analisar as consequências extrajurídicas de uma decisão judicial, não há como ignorar que seus efeitos práticos na sociedade advêm, em grande parte, da expectativa já gerada por decisões anteriores.

Na pendência do julgamento dos embargos de declaração, a Contribuinte apresentou os memoriais. No instrumento, a parte defende que nos regimes cumulativo e não-cumulativo a parte do ICMS a ser afastada do cômputo das contribuições deve ser aquela considerada destacada, mas com uma ressalva: especialmente no caso da não-cumulatividade, a exclusão dever ocorrer considerando somente aquele ICMS que recai sobre os insumos sujeitos à incidência das contribuições:

À primeira vista, num juízo apressado, parece ter razão a Fazenda Nacional ao propor que a base de cálculo para a repetição do indébito seja o valor do ICMS recolhido. Tal seria verdade se todos insumos estivessem sujeitos ao mesmo tempo à incidência do ICMS e sujeito ao pagamento das contribuições, mas nem sempre acontece assim, aliás, na maioria das vezes não é assim.

Na defesa, revela-se que a argumentação da Fazenda Nacional conduz à flagrante lesão aos contribuintes, de modo que dever-se-á encontrar, na medida do possível, a solução justa aos dois lados:

Então temos que no caso da apuração da base do ICMS a ser utilizada para apuração do valor a restituir, deveria se dar da seguinte forma: ICMS DESTACADO, MENOS ICMS DE INSUMOS SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES, apurado em cada operação tributada pelo ICMS e sujeita ao pagamento das contribuições. Ou ainda, ICMS DEVIDO NA OPERAÇÃO (ICMS agregado), MAIS O ICMS DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AOS PAGAMENTOS DAS CONTRIBUIÇÕES. A formulação representará a mesma grandeza [*grifos do original*].

Ainda nos memoriais, a defesa destacou o seguinte cenário: (1) considerando a base de apuração do valor a devolver igual ao ICMS destacado, proporcionará a decisão a lesão ao Fisco; (2) sendo admitida a situação proposta pela Fazenda em sede de Embargos, a qual considera a base de apuração do valor a devolver como o ICMS recolhido, será promovida a lesão ao contribuinte; e, por último, (3) se considerada a tese do Embargado (o Contribuinte), na qual defende-se que seja admitida a base de apuração do valor a devolver igual à aplicação plena dos conceitos da não cumulatividade, sendo o ICMS destacado diminuído dos ICMS dos insumos sujeitos ao pagamento das contribuições, defende-se que promover-se-á a garantia da justiça nos montantes devolvidos que equivalerão aos montantes recebidos pela fazenda e serão devolvidos na proporção exata a cada elo da cadeia. Ante os argumentos trazidos pelo Contribuinte, vê-se que se desenha uma tese lastreada pela análise dos impactos da decisão para

cada uma das partes, indicando-se, inclusive, um caminho alternativo, menos custoso às partes, revelando indícios do estudo das consequências. Em meio a tantos impasses, a uma espera exaustiva e que vem sendo acompanhada por verdadeiros sinais de instabilidade da segurança jurídica envolvida ao tema central, a tentativa da abertura à discussão sobre as vias possíveis parece ter se tornado a bandeira levantada pelo Contribuinte.

Nos autos, foi juntado pela Contribuinte parecer elaborado por escritório de advocacia renomado. Na ocasião, destacou-se os principais pontos do julgamento, como as alegações da Fazenda Nacional, trazidas nos embargos de declaração e a postura adotada pela Receita Federal do Brasil após a publicação da tese consagrada no Tema 69 do STF:

A Fazenda Nacional, ao não se conformar com a tese firmada, opôs embargos de declaração contra referido acórdão, oportunidade em que, além de pretender rediscutir o conceito de renda e faturamento já amplamente examinado no acórdão embargado, trouxe debate a respeito de dois pontos centrais: a) o valor do ICMS a ser considerado para efeito de exclusão da base de cálculo das contribuições em tela – sustentou que não se podem excluir os valores correspondentes a operações anteriores; b) a modulação de efeitos – pleiteou que, na hipótese de manutenção do acórdão, seus efeitos devem ser postergados para depois da publicação do *decisum*.

Nesse interregno, a Receita Federal do Brasil, em adição, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/20182, entendeu que, da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, deveria ser excluído tão somente o valor mensal do ICMS a recolher, ou a pagar, conforme interpretação conferida ao acórdão proferido nos autos do RE 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal. Em outras palavras, afirma que deve ser excluído apenas o quantitativo relacionado ao ICMS efetivamente pago pelo contribuinte, quer dizer, aquilo que verteu aos cofres públicos. Posteriormente, editou a Instrução Normativa 1.911/2019, em que “regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação”, a fim de consolidar, em impressionantes 765 artigos, regras dispostas em outras instruções normativas, revogando-as. Em seu art. 27, parágrafo único, inciso I, **em descumprimento ao acórdão do STF**, prevê que “o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher” [*grifos do original*].

Em conclusão, o voto da relatora definiu que o valor integral do ICMS destacado na nota fiscal não constitui receita ou faturamento e, portanto, não integra a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. A relatora foi acompanhada pelos Excelentíssimos Ministros Marco Aurélio Mello, Rosa Weber, Luis Fux, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, este último com um substancial pronunciamento, em que confirmou todas as premissas sobre as quais se apoiam o voto da Ministra Carmem Lúcia, consignando que o valor relativo ao ICMS é repassado aos cofres estaduais e, assim, não poderia ser considerado faturamento ou

receita, para fins de incidência de Contribuição ao PIS e a COFINS, porque não se incorpora ao patrimônio em caráter definitivo.

No que diz respeito aos impactos sobre os cofres públicos, o tema somente veio a ser comentado após o julgamento do recurso extraordinário. De fato, resta evidente nos autos que o assunto foi negligenciado durante todo o processo e, somente em vias de concluir, fomentou-se o debate sobre as consequências no aspecto arrecadatário.

Mais uma vez, rememora-se que a segurança jurídica, aquela associada à harmonia na jurisprudência e ao respeito aos precedentes, foi mesmo tocada repetidas vezes por diferentes sujeitos processuais, contudo, esqueceu-se de um dos efeitos materiais atribuídos ao direito tributário, qual seja, a constituição de receitas do Estado. Nos autos, eis as palavras contidas na manifestação apresentada pela contribuinte (BRASIL, 2017):

É flagrantemente lastimável, para dizer o mínimo, a alegação da Fazenda Nacional relativa à repercussão financeira da matéria decidida nos cofres dos entes tributantes. Além de ser uma informação distorcida e desprovida de natureza jurídica, passa a impressão de que a Corte Constitucional não tem consciência da importância de suas decisões.

O impacto financeiro proveniente de decisões definitivas nessa seara é algo inerente a qualquer provimento jurisdicional, seja favorável ao ente tributante, seja favorável ao contribuinte. A repercussão nos cofres públicos não pode impedir a realização da Justiça. Não constitui óbice à irradiação principiológica que deve ser promovida em conformidade com o texto constitucional, com reflexos nos direitos e nas liberdades fundamentais.

[...] Por todo exposto, entende-se por ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições em tela aquele destacado nas notas fiscais de saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, que deve ser observado por todos os integrantes da cadeia produtiva. Essa solução apresenta-se alinhada ao que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 574.706/PR, e, por conseguinte, com as normas constitucionais e infraconstitucionais incidentes. Contudo, cabe uma ponderação, que pode ser examinada no julgamento dos embargos de declaração, apenas para fins de liquidação dos casos já judicializados, de contribuintes submetidos ao regime não cumulativo das contribuições sociais, com a finalidade de orientar a elaboração dos cálculos de restituição do valor indevidamente cobrado, considerando o ICMS destacado na nota fiscal.

Nessas situações, o cálculo do PIS e da Cofins refletirá uma majoração, caso se observe tão somente o valor destacado em cada etapa da cadeia produtiva, o que poderia lesar, de certo modo, o Fisco. Por outro lado, se adotada a tese da Fazenda, o contribuinte seria lesado, porque nem todo ICMS traz consigo créditos das contribuições ao PIS e à Cofins, e também nem toda operação com débito de ICMS corresponderá a um valor a recolher de ICMS no final da apuração (ICMS dos insumos menos ICMS devido na operação é igual a ICMS a complementar aos cofres públicos), visto que o ICMS a complementar aos cofres públicos pode ser compensado com créditos acumulados, de diversas origens, no caso da consulente, acumulados em função das suas exportações. Por esse motivo, propõe-se a adoção de tese que consiste na

observância plena do princípio da não cumulatividade das contribuições, consagrado no art. 195, § 12º, da Constituição Federal.

Nesse caso o valor do ICMS a ser usado como base para a repetição do indébito seria o ICMS destacado DEDUZIDO EXCLUSIVAMENTE do ICMS dos insumos que estavam sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e a Cofins. Não se deduz da base o ICMS de insumos que não estavam sujeitos ao pagamento das contribuições.

[...] Deve ser considerado que, na sistemática de não cumulatividade, o valor da própria Contribuição ao PIS e da Cofins integra o ICMS recolhido, de modo que se aquelas contribuições, em sua base de cálculo, contemplavam valores majorados, esse excesso deve ser decotado, para que se alcance o exato montante a ser restituído. Nesse cenário, deveria ser observada a seguinte sistemática de cálculo: ICMS devido na operação + ICMS de insumos sem créditos de PIS e Cofins – ICMS insumos com créditos de PIS e Cofins = montante de ICMS a ser excluído. Essa proposição permite a devolução rigorosa em cada elo da cadeia produtiva do que efetivamente foi pago pelo contribuinte, considerando o posicionamento da Corte Constitucional, sem prejuízo para a Fazenda Pública. Ressalta-se que tal solução, apenas faz sentido para as liquidações relativas aos contribuintes submetidos ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

No entanto, a tese julgada no RE 574.706 não se enquadra nas hipóteses de cabimento da modulação de efeitos. De fato, a discussão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins perdura há mais de 20 anos com a distribuição do RE 240.785 em 1998 e da ADC 18 em 2007. O recurso em debate é o tão esperado desfecho, com a reafirmação da jurisprudência da Suprema Corte sobre o tema. O Supremo Tribunal Federal, ao declarar que o ICMS não integra a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, não pronunciou a inconstitucionalidade de nenhuma lei ou ato normativo. Tão somente, à luz da Constituição Federal e da legislação infraconstitucional de regência, conferiu interpretação ao texto constitucional de modo a afastar um entendimento equivocado, que vinha sendo adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na cobrança de referidas contribuições. Ademais, não houve alteração de jurisprudência dominante ou revisão de teses firmadas em recurso repetitivo ou de repercussão geral.

[...] Eventual modulação de efeitos contemplaria hipótese que extrapola o conteúdo normativo do art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015.

[...] Além disso, o Código Tributário Nacional (CTN) contém regras de decadência e prescrição, que se mostram suficientes para não permitir desmedidas restituições de indébito, se for essa a principal preocupação. De fato, no âmbito tributário, mencionados institutos exercem, de modo satisfatório, a função de estabelecer limites à atuação de contribuintes e dos entes tributantes, em observância ao princípio da segurança jurídica.

[...] Muito embora não se afaste a repercussão de qualquer decisão judicial, na seara tributária, impõe-se que, tanto para contribuintes quanto para entes tributantes, orientações relativas a eventual comprometimento das finanças públicas não podem determinar modulação temporal ou retrocesso daquilo que ficou decidido em caráter definitivo. O interesse meramente econômico ou financeiro não pode servir de pressuposto para eventual afastamento da restituição do indébito reconhecido. De qualquer modo, na eventualidade de a Suprema Corte decidir proceder à modulação dos efeitos, ao julgar os embargos à declaração, nosso pensamento se alinha ao de Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, no sentido de que apenas seria possível para se garantir segurança jurídica a favor dos contribuintes, principais prejudicados pela edição de normas inconstitucionais no campo tributário, [...].

[...] Porém, caso a Suprema Corte atribua efeitos prospectivos à sua decisão, deve-se consignar, data venia, o desrespeito e a injustiça que serão perpetrados, porquanto se percorreu longo caminho até o reconhecimento de uma indevida onerosidade tributária, decorrente de interpretação equivocada do texto constitucional. Tal situação causará imensa insegurança jurídica, pois impedirá que, ao menos parcialmente, haja a devida restituição do indébito.

[...] Eventual modulação com efeitos prospectivos equivale a declarar que a inconstitucional incidência de ICMS na base de cálculo das contribuições em tela nunca existiu, que nunca irradiou seus efeitos negativos na atividade econômica, que nunca ensejou que fossem vertidos indevidos valores aos cofres públicos, pelo menos, desde a promulgação da CF/1988. Definitivamente, não há interesse social que se sobreponha à lesão causada, por longo período de tempo, aos contribuintes pela inconstitucional interpretação de leis que conduziu à cobrança de contribuições sobre bases de cálculo majoradas. Na verdade, se há algum interesse social a ser preservado é aquele relativo ao direito da sociedade de ser tributada de forma justa, com total respeito às leis vigentes. Contudo, a história da Suprema Corte, de absoluto resguardo dos princípios e das garantias fundamentais expressos na Constituição Federal, corroborada pelo acórdão que ora se aprecia, aliado a outros pronunciamentos relacionados à desnecessidade de prospecção dos efeitos de decisões em matéria tributária, aponta para rejeição da pretensa modulação, requerida, em embargos de declaração, pela Fazenda Nacional.

[...] As gravíssimas consequências na esfera patrimonial e jurídica dos contribuintes, decorrentes da exigência de contribuições sociais, por longa data, sobre base de cálculo indevidamente majorada, não podem simplesmente ser ignoradas, a ponto de conferir efeitos meramente prospectivos ao acórdão proferido nos autos do RE 574.706/PR, principalmente após a sinalização dada pela Suprema Corte, ainda em 2014, de que é indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins. Deve ser ressaltado ainda que o mérito do recurso foi julgado em 2017 e desde então já foram a prova das três leis orçamentárias. Não é razoável concluir que houve a inclusão de estimativas de receitas oriundas de uma base de cálculos inflada inconstitucionalmente. Todavia, caso o tenha feito, a transferência do ônus da não realização da receita aos contribuintes que estão há anos litigando no Judiciário atenta contra o bom senso. Indubitavelmente, os argumentos fazendários acerca da repercussão econômica do julgado, passados três anos da oposição dos embargos de declaração, estão superados. No mesmo sentido estão os argumentos referentes à consequência do julgado de transferir riqueza social aleatoriamente. Trata-se de uma tentativa de obscurecer o cerne da discussão e o objeto do recurso, por meio do qual o contribuinte busca a restituição de um tributo cobrado a maior em afronta à Constituição Federal. Igualmente impróprio é falar em perda de arrecadação, pois isso presume um tributo válido. O caso é de correção de uma grave injustiça tributária imposta aos contribuintes por uma legislação considerada inconstitucional pela Corte Suprema. Caso haja elevação de outros tributos para compensar as receitas que vão deixar de ingressar indevidamente nos cofres da União e as despesas com as restituições, isso vai decorrer da política fiscal do governo e não há impedimento para tanto, desde que se faça em obediência à Constituição.

[...] Vale lembrar, contudo, que o caso em exame não trata de desoneração tributária com a obrigatoriedade de instituir outras fontes de arrecadação. Ademais, as restituições serão cabíveis aos contribuintes que efetivamente tiveram a base de cálculo do PIS/Cofins indevidamente majorada pelo ICMS. Não há que se falar em circulação ilícita de riqueza ao se devolver um valor que não poderia ter saído do caixa do contribuinte. A circulação de riquezas não pode ser considerada prejudicial no atual cenário econômico. O próprio

governo tem tomado medidas para promover o aquecimento da economia e o consumo. A liberação de saques do FGTS é um exemplo disso. Por fim, a alegação de dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento não pode servir de fundamento para a modulação dos efeitos da norma declarada inconstitucional. Diz-se alegação porque não há comprovação nos autos.

A apuração dos tributos devidos no Brasil exige conhecimentos técnicos e, em muitos casos, de programas de computadores fornecidos por outras empresas. Nenhum contribuinte pode alegar dificuldade operacional para deixar de cumprir suas obrigações tributárias; incumbe-lhes o custo de contratar profissionais e empresas especializadas em prestar o suporte necessário. Assim, eventuais dificuldades na implementação da tese julgada devem ser resolvidas pela área técnica da Receita Federal e não servem de fundamento para postergar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

Do texto, é possível destacar os pilares da defesa e, dentre esses, vê-se que foi ressaltada a questão da natureza da ação, ou melhor, o ramo do direito que circunda o objeto: o Direito Tributário. Defendeu-se, nesse primeiro ponto que, em face da matéria, sempre a repercussão terá natureza econômica. Assim, de acordo com a contribuinte, o motivo determinante para o desenvolvimento consequencialista não poderia ser concebido por essa característica, por esse viés. Caso contrário, o judiciário caminhará sempre em favor da Fazenda Pública, sob o risco de desenhar diversas decisões injustas, autorizando, de certa forma, qualquer violação de valores constitucionalmente assegurados, perdoando arbitrariedades cometidas em nome da proteção do equilíbrio das receitas públicas. Decerto, os atos da Fazenda, eivados de vícios desde a origem, não podem suplantar o interesse e os direitos da coletividade em nome da arrecadação em toda e qualquer circunstância, ou fatalmente se autorizará, de certa forma, uma organização entre os representantes do legislativo e executivo, em favor da instituição intencional de uma ilegítima arrecadação, com o mero interesse no aumento da arrecadação, sempre que conveniente, sob o conforto da certeza do perdão dos atos do Estado pelo judiciário.

O segundo pilar da defesa do contribuinte foi edificado sob a alegação da Fazenda acerca da dificuldade na operação exigida na restituição e aplicação prática do entendimento jurisprudencial. Nesse quesito, a contribuinte foi de encontro aos argumentos de que existiria óbice ao cumprimento da ordem judicial, questionou a produção da prova que validasse o afirmado e exigiu da outra parte a disponibilidade, o empenho e adaptação das operações, já que tal alegação, por si só, não parece ser suficiente para afastar uma decisão judicial em reconhecimento de inconstitucionalidade.

No que diz respeito à modulação dos efeitos pretendida pela Fazenda Nacional, declarou-se no parecer emitido em defesa do contribuinte:

Os pressupostos para a modulação dos efeitos da decisão não estão presentes. Não houve mutação jurisprudencial; pelo contrário, reafirmou-se um entendimento já consagrado em 2014 nos autos do RE 240.785/MG, Rel. Ministro Marco Aurélio. Além disso, não se declarou a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. A Suprema Corte apenas conferiu interpretação ao texto constitucional, a fim de solucionar a controvérsia. Em matéria tributária, o Código Tributário Nacional (CTN) contém regras de decadência e de prescrição que se mostram suficientes para não permitir desmedidas restituições de indébito, se for essa a principal preocupação. De fato, mencionados institutos exercem de modo satisfatório a função de estabelecer limites à atuação de contribuintes e dos entes tributantes, em observância ao princípio da segurança jurídica. Eventual modulação com efeitos prospectivos equivale a declarar que a inconstitucional incidência de ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins nunca existiu, que nunca irradiou seus efeitos negativos na atividade econômica, que nunca ensejou que fossem vertidos indevidos valores aos cofres públicos, pelo menos desde a promulgação da CF/1988. Contudo, a história da Suprema Corte, de absoluto resguardo dos princípios e das garantias fundamentais expressos na Constituição Federal, corroborada pelo acórdão que ora se aprecia, aliada a outros pronunciamentos relacionados à desnecessidade de prospecção dos efeitos de decisões em matéria tributária, aponta para rejeição da pretensa modulação pro futuro.

No memorial, o contribuinte ainda trouxe uma explicação de forma didática e de fácil compreensão, apontando as seguintes teorias, assim organizadas:

- Quadro 1. Situação atual: O voto hoje. Base de apuração do valor a devolver é igual ao ICMS destacado. Lesa o Fisco.
- Quadro 2. Situação proposta pela Fazenda em sede de Embargos. Base de apuração do valor a devolver é igual ao ICMS recolhido. Lesa o contribuinte.
- Quadro 3. Situação proposta. Base de apuração do valor a devolver é igual a aplicação plena dos conceitos da não cumulatividade, ICMS destacado diminuído dos ICMS dos insumos sujeitos ao pagamento das contribuições, conceito adotado na Constituição no artigo 195, § 12º. Garante a justiça nos montantes devolvidos que equivalerão aos montantes recebidos pela fazenda e serão devolvidos na proporção exata a cada elo da cadeia.

Ante os termos da manifestação da contribuinte, vê-se que houve uma verdadeira elevação do nível de discussão acerca da matéria central. No ato, revelou-se pontos que não haviam sido tocados ao longo do processo, como a exposição de métodos de cálculo para a aplicação prática da tese já consagrada no tema 69 do STF, tratou-se dos requisitos legais autorizativos da modulação dos efeitos da decisão e comentou-se sobre os aspectos econômicos associados ao direito tributário.

Diante do exposto, vê-se que ao longo do processo analisado, ficou à parte temas que permeiam a função dos tributos objeto da ação e os impactos orçamentários e, ainda, foi relegado o debate mais profundo sobre as funções do direito tributário como ferramenta de

proteção dos valores do Estado. O que trouxe a Fazenda em sede de embargos de declaração foi uma inovação no debate, constituindo uma verdadeira mudança na postura, se comparada aos discursos apresentados no curso da ação até esse momento processual dos aclaratórios.

Mais uma vez, traz-se a reflexão já previamente anunciada: há necessidade de uma defesa proativa, atenta às repercussões materiais advindas de decisão em matéria tributária, já que, por sua própria natureza, poderá atingir negativamente o sistema arrecadatório e as previsões orçamentárias do Estado e, conseqüentemente, as políticas públicas. A colaboração de um corpo técnico conhecedor dos aspectos jurídicos e práticos ligados à tese debatida em juízo é essencial para a promoção do aperfeiçoamento do debate consequencialista, o enriquecimento do processo de formação de decisões úteis, universais e aceitáveis e o fomento de um julgamento mais justo, porque possibilitará o contraditório, se evitará a decisão surpresa e se aproximará o produto do poder judiciário da realidade enfrentada pelas partes.

4.3 A RESPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Caminhando-se pelo tema central do presente estudo, não se poderia deixar de consultar a Administração Pública. Como já exposto, foram atribuídas ao tema 69 do STF previsões de impactos extremamente negativos aos cofres públicos. Considerando o arcabouço teórico observado no presente estudo, o qual aponta o protagonismo das partes processuais no apoio à formação da decisão de viés consequencialista e, tomando como base as diretrizes que orientam a gestão pública, principalmente àquelas atreladas ao conceito de governança²², compreende-se a necessidade do estreitamento dos laços entre aqueles órgãos ou instituições da União diretamente envolvidos, seja na atividade efetivamente arrecadatória, seja na defesa dos interesses nos autos do processo.

Assim, ante o caso do RE 574.706/PR, imperiosa era a busca por informações perante a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), carregando o interesse de observar as ações e o grau de comprometimento desses órgãos com os fins perseguidos pela Administração Pública e com aqueles fins especiais, ligados intimamente às competências legais que assumem. Através da plataforma integrada de ouvidoria e acesso à informação da Controladoria-Geral da União, o *site* “Fala.BR”, em 27 de outubro de 2020, foi aberta a manifestação endereçada ao Ministério da Economia e direcionada

²²Para Luiz Carlos Bresser Pereira (1998, p. 98), “existe governança em um Estado quando seu governo tem as condições financeiras e administrativas para transformar em realidade as decisões que toma”.

à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

Com fundamento na Lei de Acesso à Informação (LAI), nº 12.527/2011²³, foram dirigidos àqueles órgãos federais os seguintes questionamentos: (a) a Administração Pública Federal já apreciou os impactos sobre a arrecadação do PIS e da COFINS? Há um estudo movido pela Administração Pública sobre o tema 69 do STF dentro da PGFN e Receita Federal do Brasil?; (b) sobre os valores envolvidos, quanto ainda se espera restituir e quanto já foi efetivamente restituído? Há o registro em números sobre o caso? Quantos processos de compensação já foram iniciados e quantos já obtiveram êxito diante dessa matéria?; (c) quais os impactos sobre os cofres públicos? Quanto (em reais) a União já deixou de arrecadar até o momento e quanto (em reais) já foi devolvido aos contribuintes, com fundamento na decisão do STF?; (d) há o registro ou uma expectativa sobre o número de processos que poderão dar origem a abertura de (novos) programas de compensação?

Em tom mais restrito, o atendimento à solicitação prestado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi limitado sob a alegação de que o julgamento do RE 574.706/PR, por não se encontrar encerrado, já que na ocasião estava o recurso de embargos de declaração pendente de apreciação pela Corte Máxima, impedia a resposta à parte das perguntas, pois essas guardam “pontos de tangência ou implicam revelar a estratégia judicial da PGFN e, enquanto não se findar, está acobertada pelo sigilo profissional” (Anexo A). Destaca-se um trecho da resposta formulada pela PGFN, que se fundamentou em parecer (Anexo B) emitido pelo próprio órgão:

[...] Do mesmo modo, a repercussão da *ratio decidendi* em outras teses tributárias guarda relação com a estratégia judicial razão pela qual não poderiam ser antecipadas ainda que tivesse havido o trânsito em julgado daquele RE 574.706/PR (Tema 69).

Nos termos do Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 2328/2013 e Nota CGU/AGU anexos, e cujos fundamentos e inteligência também se acrescem às razões de decidir deste requerimento, não está a União obrigada a revelar ou antecipar teses e estratégias judiciais de seus órgãos de consultoria e assessoramento jurídico ou de representação judicial em atenção ao sigilo profissional.

Na mesma ocasião, destacou a PGFN que no Anexo de Riscos Fiscais das Leis Orçamentárias constam os impactos medianos. Contudo, explica o órgão que as repercussões

²³Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do Art. 5º, no inciso II do § 3º do Art. 37 e no § 2º do Art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 08/12/2020.

do julgamento talvez sejam majoradas, tendo em vista as diversas variáveis que poderão atingir significativamente as previsões de cunho orçamentário, ainda mais se a decisão final do julgado conduzir outras demandas judiciais, se impulsionada a aplicação da mesma *ratio decidendi*. Por fim, no que diz respeito ao pagamento direcionado aos contribuintes, esse mediante precatório, revelou a PGFN que ainda inexistia o controle dos valores despendidos, dado o pouco tempo de início das fases de liquidação nos processos pelo país:

Não obstante o referido indeferimento, algumas considerações podem ser feitas, de imediato, em relação às indagações formuladas a fim de auxiliar a discente cujo tema da dissertação de mestrado, aliás, revela-se relevantíssimo sob todos os aspectos.

Os impactos medianos constam do Anexo de Riscos Fiscais das Leis orçamentárias, de conhecimento e acesso público. De toda forma é possível que sejam substancialmente elevados e, talvez, isso não dependa apenas do desate dos Embargos de Declaração opostos no RE 574.706/PR. Isso porque, a título de exemplo, o cálculo depende de uma série de parâmetros, dentre outros, ICMS efetivamente pago, ICMS a pagar ou ICMS destacado. Há várias outras variáveis já postas em discussão nas liquidações que se iniciaram no primeiro grau e que influem apreciavelmente na estimativa de impacto orçamentário, seja sob o ângulo das receitas, seja sob o das despesas. E algumas delas podem reverberar em outras demandas se houver a tentativa de se aplicar a elas a mesma *ratio decidendi*.

Informações sobre a arrecadação e a própria compensação pertencem à RFB e não à PGFN. Para a repetição de indébito por precatório ainda não se tem o referido controle dos valores despendidos uma vez que as liquidações são relativamente recentes. É interessante esclarecer, por fim, que há várias decisões do STF a determinar o sobrestamento dos feitos até que ocorra o trânsito em julgado do tema 69, a exemplo da Tutela Provisória Incidental no RE 1.273.731/RS, da própria Ministra Relatora do Tema 69.

Diante da lembrança da PGFN acerca da possibilidade da aplicação da “razão da decisão” em outros casos, vale aqui mencionar que, ao longo dos anos, outros temas foram levados às mais altas instâncias no poder judiciário, debates esses que estavam ligados à linha de pensamento que conduzia o curso do RE 574.506/PR. Isso porque, ao tempo que definiu o conceito de receita e faturamento, o julgamento do RE 574.706 abriu caminhos para as discussões sobre a exação de outros tributos, como o IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica) e o CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). A razão do acórdão descortinou novos conceitos, constituindo no sistema jurídico tributário uma retórica que transcende o objeto central daquele recurso extraordinário. Lançou-se ao mundo jurídico debates que, por analogia, remetem a *ratio decidendi* ao encontro das soluções para outros entraves.

A definição de faturamento, cujo efeito imediato foi a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS²⁴, foi usada para o debate sobre a ilegitimidade da inserção do ISS no cômputo das mesmas contribuições, debate esse que hoje é o tema de repercussão geral nº 118²⁵ no STF; possibilita extrair a resposta ante o questionamento da constitucionalidade da inclusão do PIS e da COFINS nas suas próprias bases de cálculo, esse que é o tema 1067²⁶ no STF; redesenhar o cômputo do IRPJ e do CSLL, porque diante da delimitação de suas bases também seria indevida a inclusão do ISS (Imposto sobre Serviço) e ICMS, matéria hoje ventilada no tema 1048²⁷ (BRASIL, 2008; 2019a; 2019b).

Nesse toar, compreende-se a dimensão da força da decisão proferida no RE 574.706 ante o mundo dos fatos. Os temas acima elencados foram reconhecidos pela sistemática de repercussão geral e, nos autos do *Leading Case* de cada um, ressalta-se a estreita semelhança axiológica com o precedente consagrado no citado recurso extraordinário. De outro lado, sob julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), estão relacionados pelo menos dois temas consagrados sob a sistemática de recursos repetitivos que também encontram identidade com a *ratio decidendi* daquele RE. São eles: o nº 994²⁸, cuja tese já foi consagrada, no sentido de que “os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, instituída pela Medida Provisória n. 540/2011, convertida na Lei n. 12.546/2011”, e o nº 1008²⁹, que traz ao debate a “possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido” (BRASIL, 2019c; 2019d).

²⁴Tema 69. *Leading Case*: RE 574706. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do Art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

²⁵Tema 118. *Leading Case*: RE 592616. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos Artigos 1º; 18; 60, § 4º; 145, § 1º; 146-A; 151; 170, IV; 195, I, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

²⁶Tema 1067. *Leading Case*: RE 1233096. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do Artigo 195, inciso I, alínea b, da Constituição Federal, a constitucionalidade da inclusão da COFINS e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo.

²⁷Tema 1048. *Leading Case*: RE 1187264. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do Artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, se o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

²⁸Acórdão Publicado em 26/04/2019. Tese firmada: “os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, instituída pela Medida Provisória n. 540/2011, convertida na Lei n. 12.546/2011”. Representativos de controvérsia: REsp 1638772/SC, REsp 1624297/RS, REsp 1629001/SC. Não ocorrência do trânsito em julgado.

²⁹No tema nº 1008, afetado em 12/03/2019, o STJ leva a julgamento a seguinte questão: “possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido”.

Em face do pedido de informações, o Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), registrou a resposta no e-dossiê nº 13035.102443/2020-31, mediante a Nota SIC Cetad/Coest nº 205, de 13 de novembro de 2020 (Anexo C). No documento, o setor informante primeiramente tratou de esclarecer a sua função dentro do órgão federal. De acordo com o Cetad, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, fixou as responsabilidades sobre a PGFN e a RFB nas hipóteses de lides judiciais quando a União é parte. Segundo o texto da nota, o ato “define o fluxo de informações relativas aos julgamentos proferidos nas instâncias superiores da Justiça, ou seja, no Supremo Tribunal Federal (STF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ)” e traz o protagonismo daqueles órgãos dentro da função de estimar o impacto orçamentário e financeiro decorrentes das decisões desfavoráveis à União no âmbito do Poder Judiciário. Resume-se as etapas do procedimento interno:

- [...] 4. Em síntese, os procedimentos previstos na citada Portaria Conjunta ocorrem da seguinte forma:
- i) a PGFN, responsável pela classificação dos riscos fiscais decorrentes de eventuais decisões judiciais desfavoráveis ao Governo, solicita à RFB e em particular, ao Cetad, estimar os efeitos financeiros de determinados recursos em tramitação no STF e no STJ;
 - ii) este Centro de Estudos recebe a indicação dos temas em discussão e dos recursos impetrados, acompanhados de breve descrição da matéria objeto da lide;
 - iii) procede a estimativa do efeito fiscal de cada tema, em geral para compor o Anexo de Riscos Fiscais (ARF) do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO), que normalmente é encaminhado à Secretaria de Orçamento Federal (SOF) pela PGFN, para subsidiar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) do ano seguinte.

No que diz respeito às previsões apresentadas nas leis orçamentárias, aos números encontrados pelo setor responsável da Receita Federal do Brasil (o Centro de Estudos), fez-se constar na Nota SIC Cetad/Coest nº 205/2020 que o Anexo de Riscos Fiscais (ARF) da LDO não apresenta efetivamente valores que serão desembolsados caso vencida a União nos tribunais superiores. Em verdade, trata-se de estimativa da potencial perda de arrecadação, se houver decisão desfavorável à Fazenda Nacional. Revelou-se que se admite-se como referência uma base ampla de contribuintes, sujeitos inseridos em uma mesma condição jurídica, considerando a matéria objeto da ação representativa. Aqui, destaca-se importante parte da explicação do Cetad:

- [...] 6. Assim, o que se busca no cálculo das estimativas de risco fiscal é aplicar, sempre que possível, uma metodologia que consiste em selecionar os

contribuintes ou setores que se encontrem na mesma situação jurídica daqueles que são parte no processo principal, no qual foi admitida a repercussão geral (exemplo do RE 574.706) ou efeito repetitivo e, a partir desse conjunto, efetuar uma comparação entre a situação prevista na legislação contestada e a situação pleiteada pelo litigante. Nessa apuração, considera-se também como premissa que, caso a União perca o pleito, todos os contribuintes que se encontrarem na mesma situação irão demandar a restituição ou compensação dos valores pagos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos.

Este ponto merece uma ressalva. Ante a explicação da equipe da RFB, vê-se que há um efetivo rastreio da população de contribuintes que seria beneficiada pela tese dominante no julgamento. A partir da verificação desse público, traça-se a estimativa dos números que esvaziarão os cofres públicos, seja através da devolução do valor pago, seja através do instituto da compensação, hipótese de extinção do crédito tributário, que consiste no encontro de contas entre créditos e débitos entre os sujeitos passivo e ativo da relação jurídico-tributária.

Voltando-se ao objeto central do presente estudo, e considerando cada questionamento levado à Receita Federal do Brasil, o Cetad informou que os impactos do julgamento da matéria do RE 574.706 foram apreciados ainda em 2014, mas ao longo dos anos, os valores do prejuízo aos cofres públicos vêm sendo atualizados e repassados em cada exercício financeiro. No ano de 2020, mediante a Nota Cetad/Coest nº 167, de 31 de agosto de 2020, registrou a informação de que a perda potencial é de R\$ 258,3 bilhões, quantia essa que se refere a um quinquênio, o qual abarca os anos de 2014 a 2018. Ressalva o Cetad, assim como já tinha esclarecido antes, que o valor de referência considera a possibilidade de todos os contribuintes, imersos à mesma situação jurídica, solicitarem a restituição ou compensação dos tributos pagos a maior:

[...] quanto à primeira parte do item “a”, a RFB analisou os impactos de uma decisão desfavorável à União no RE 574.706 desde o ano de 2014, sendo que os valores estimados de perda de arrecadação do PIS/COFINS foram sendo atualizados ano a ano, por solicitação da PGFN, até alcançar a última estimativa, para o exercício de 2020, cujo valor foi informado à PGFN por meio da Nota Cetad/Coest nº 167, de 31/08/2020. Tal valor, de R\$ 258,3 bilhões, refere-se à perda potencial relativa ao período de cinco anos (2014 a 2018), caso todos os contribuintes sujeitos à mesma situação jurídica solicitem restituição ou compensação do que pagaram a maior.

No esclarecimento, expôs-se parte da Nota Cetad/Coest nº 167, de 31 de agosto de 2020, enviada à PGFN. Ante o teor do trecho apresentado, confere-se destaque à média anual de perda dos cofres públicos: R\$ 49,35 bilhões. Eis as palavras na íntegra:

“A presente Nota Técnica visa responder ao Ofício SEI nº 182605/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, endereçado ao Sr. Secretário-Especial da Receita Federal do Brasil, do qual consta uma relação de 36 temas em juízo e solicitação para que seus cálculos de estimativa de impacto econômico sejam atualizados. Esse Ofício foi incorporado ao Processo SEI em epígrafe e encaminhado a este Centro de Estudos em 29/07/2020.

2. Os resultados obtidos da atualização solicitada são os apresentados abaixo, por Tema, juntamente com um resumo da correspondente metodologia de cálculo da estimativa adotada.

Tema 01: Contribuição Previdenciária Cooperativas de Trabalho (RE 595.838)

.....

Tema 02: PIS e Cofins. Base de cálculo, inclusão do ICMS (RE 574.706)

Objeto: Trata-se de questionamento sobre a inclusão da parcela relativa ao ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins (tributação por dentro).

Cálculo atualizado para 2020: Cálculo para 5 anos: **R\$ 258,3 bilhões**. Média anual: **R\$ 49,35 bilhões**.

Metodologia: O impacto foi considerado como sendo o resultado da aplicação da alíquota nominal de 9,25% à soma das arrecadações de ICMS + ISS de 2014 a 2018. O resultado foi atualizado ano a ano até 2020 pela variação da taxa Selic. Em seguida aplicada a participação do ICMS, com base na proporção do ICMS no total ISS + ICMS [*grifo do original*].

Considerando os números apontados pelo órgão federal, e tendo com o fim melhor ilustrar a situação, vale aqui mencionar que o valor correspondente à média anual de perda dos cofres públicos é maior que aquele gasto pela União, nos anos de 2014 a 2019³⁰, com o programa inclusão social por meio do Bolsa Família, do Cadastro Único e da articulação de políticas sociais. As expressivas quantias pelo estudo da Receita Federal preveem um impacto de grande repercussão, gerado pelo julgamento do tema 69 do STF, sendo necessário destacar ainda que, a partir de então, poderão haver outras decisões fundamentadas na mesma *ratio*, fato que ensejará em outros resultados negativos sobre o sistema arrecadatório da União.

Ultrapassado o questionamento do item “a” e, dando continuidade à prestação de informação pela Receita Federal, mediante a Nota RFB/Suara/Codar/Coare nº 29, de 26 de novembro de 2020, através da Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento (Suara) foi afirmado que, no que diz respeito aos processos de compensação (tema trazido no item “b” do requerimento), no período compreendido entre 2018 até outubro de 2020 foram transmitidas em torno de 78 mil declarações de compensação oriundas de ação judicial por 7,8 mil pessoas

³⁰De acordo com os dados expostos no “portal da transparência” do Governo Federal, os gastos com o programa inclusão social por meio do Bolsa Família, do Cadastro Único e da articulação de políticas sociais oscilaram entre R\$ 26.499.003.331,19, valor referente ao ano de 2014, e R\$ 33.008.261.522,82, quantia registrada no ano de 2019. Informações disponíveis em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/programas-e-acoess/programa-orcamentario/2019?ano=2019>. Acesso em: 07 mai. 2021.

jurídicas. Nesse mesmo período, confirma a RFB que o valor total do crédito informado é de R\$ 143,7 bilhões, sendo utilizados na compensação de débitos R\$ 72,1 bilhões. Sobre o assunto, a Suara ressaltou ainda: “em relação ao êxito, as declarações de compensação têm efeito imediato na extinção dos débitos tributários sob condição resolutória, tendo a Secretaria de Receita Federal do Brasil o prazo de 5 (cinco) anos para decidir sobre a homologação ou não da compensação”.

Diante das informações prestadas pela PGFN e pela RFB, não há como se entender de outra forma: o impacto do julgamento do RE 574.706/PR alcança valores expressivos, mesmo que esses, como revelado pelos próprios órgãos, tratem-se de previsões, expectativas e não de números absolutos, já que esses últimos só serão efetivamente observados após o trânsito em julgado da tese consagrada pelo Supremo Tribunal Federal. De todo modo, ainda que não se tenha quantias reais, a quantidade de processos sobrestados e a diversidade de temas debatidos em sede de repercussão geral na mais alta Corte do país já demonstram a grandiosidade da repercussão do tema 69 do STF. Além disso, como mencionado, espera-se a reverberação da *ratio* nas ações daqueles temas do STF e do STJ anteriormente indicados, que carregam debates jurídicos próximos àquele levado ao RE 574.706/PR.

5 CONCLUSÃO

Como visto, o direito tributário vai além do seu objeto central, aquele “conjunto de normas que se destina à regulação das formas de instituição, cobrança e fiscalização de tributos” (PISCITELLI, 2011, p. 129). Em verdade, o direito tributário está atrelado ao seu próprio resultado, ao seu produto final, aquela sua face concreta que se revela no mundo dos fatos: os tributos. De outro lado, revela-se o direito tributário como elemento condutor à busca da realização dos fins do Estado. Nesse toar, perpassa-se pela compreensão do direito tributário como fonte de custeio do Estado, ao tempo que também constitui meio estruturante de valores principiológicos e reguladores do poder estatal.

Voltando-se ao estudo das bases do consequencialismo, vê-se que a sua fundamentação teórica e a sua face prática requerem um olhar apurado de todos os atores envolvidos no processo de construção do direito. Ora, para a estrita obediência da norma, que exige do julgador a apreciação dos efeitos do julgamento corrente sob sua liderança, solicita-se a formação de um arcabouço teórico composto por um conjunto de leis harmônicas entre si e pela doutrina, e uma boa construção de provas, que deverá fomentar o debate, a busca pelo julgamento honesto, justo e, assim, promover a transformação do mundo dos fatos à luz da segurança jurídica. Decerto, o consequencialismo leva à discussão a extrema necessidade do instrumento probante e a exposição das teses defendidas pelos sujeitos envolvidos na lide, ante a formação do fundamento da decisão, afinal, sacramenta-se a dúvida de como poderia um julgador apreciar as consequências sem um mínimo material constituído nos autos, esse que somente poderia ser trazido pelas partes processuais.

Sobre a construção da decisão, vale lembrar que a importância não é reservada apenas à figura do julgador, mas é dividida com os interessados – os demais sujeitos processuais -, aos quais cabe o dever de apresentar as razões às teses que defendem e produzir provas quando achar necessário. Voltando-se ao consequencialismo, vê-se que sobre as partes recai a responsabilidade da contribuição ao debate, o fornecimento de um arcabouço teórico forte, dentro dos autos, que alimente a discussão e a análise dos efeitos do julgamento sobre o mundo dos fatos. As partes aqui tornam-se a via, a ponte entre o mundo e os autos, um canal permissivo ao trânsito de informações, constituindo instrumento importante para a formação da decisão.

Seguramente, construir uma retórica consequencialista sem a apreciação apurada de elementos técnicos, concretos, com indicativos dos impactos sobre o futuro, abre chance para a construção de precedente maculado, por violação direta a garantias e direitos fundamentais e manchado pela ausência da razão. Ao eleger um caminho distinto por fundado receio da

repercussão, atrelado a outra possível resposta, sacramenta-se a ideia de que uma das partes, apesar de ter o direito reconhecido, receberá decisão pautada na exceção, essa ponderada à base do cenário fático que se anuncia. Sendo assim, a tomada de decisão na ausência da produção de provas, a abertura ao contraditório e à ampla defesa sobre essas, põem em risco o que efetivamente é de direito a qualquer das partes, seja réu ou autor.

No âmbito do direito tributário, o consequencialismo requer uma exigência ainda mais marcada, forte, porque não há outro valor defendido senão o interesse público, os anseios da sociedade, os pilares levantados sob bases constitucionais e o Estado Democrático de Direito. Dentro da seara fiscal, é possível dizer que, quando em juízo, sob as mãos do Judiciário se coloca o futuro das políticas públicas, o planejamento orçamentário, principalmente em um caso como o RE 574.706/PR, visto impactos expressivos esperados.

Diante de todo o arcabouço jurídico apresentado e do caminhar do consequencialismo dentro do direito tributário, que vem ganhando força no território nacional, é possível pontuar que nasce para a Administração Pública uma responsabilidade adicional, já que a essa, seja dentro da própria procuradoria, ou por meio de órgão distinto (como a Receita Federal), cabe o acompanhamento mais de perto nos processos de natureza fiscal, permitindo o fomento de uma discussão consequencialista firme, condizente com os princípios processuais já conhecidos, possibilitando a construção de uma sentença universal - um sistema de precedentes replicáveis e harmônico - e a edificação de um campo fértil à segurança jurídica dentro e fora dos tribunais do país.

Acompanhando os argumentos da União ao longo do processo do RE 574.706, aqueles esculpidos pela RFB e, principalmente, pela PGFN, viu-se que faltaram parâmetros objetivos, a constituição de provas ao longo do processo e a construção de argumentos que revelassem o valor real dos tributos objeto do julgamento para a União, isto é, indiscutivelmente marcou-se a ausência do debate acerca da função dos tributos, dos impactos sobre as políticas públicas e as perdas esperadas sobre a sociedade. Nos autos, viu-se uma atuação não enérgica por parte dos mencionados órgãos no curso da ação, demonstrando uma postura que somente veio a contribuir com o debate consequencialista em momento tardio, já nos últimos passos do processo. Decerto, o caso em apreço traz uma reflexão sobre a necessidade do maior envolvimento dos agentes da PGFN e da RFB, do protagonismo que deve ser assumido por essas instituições ante debates de natureza tributária, afinal, a consequência não será outra, senão o impacto sobre o orçamento público e, por fim, a execução de políticas planejadas. Não há como deixar de observar que o movimento consequencialista impõe uma singular atuação que recai sobre o julgador e que, diretamente, afetará imediatamente os jurisdicionados, o

Estado e, de forma mediata, as políticas públicas. Por esse motivo, promover uma pesquisa pautada sobre um caso concreto de grande repercussão, como o RE 574.706, com base em fundamentos teóricos consagrados, poderá colaborar, à frente, com estudos mais específicos, que investiguem as possibilidades de adoção de medidas processuais que visem a promoção do engajamento daqueles órgãos públicos e a busca efetiva da constituição da segurança jurídica e a proteção do interesse coletivo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Leonardo Monteiro Crespo de; REGO, George Browne. Pragmatismo jurídico e decisão judicial. **Pensar**, Fortaleza, v. 20, n. 2, p. 404-429, maio/ago. 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.5020/23172150.2012.404-429>. Acesso em: 03 abr. 2021.

ALVES, Geovane Machado; OLIVEIRA FILHO, Ivan de. A Constituição Federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e suas implicações no direito tributário. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 17 n. 17. 2015. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/564>. Acesso em: 03 abr. 2021.

ALVES JÚNIOR, Luís Carlos Martins. Justiça fiscal, paz tributária e obrigações republicanas: uma breve análise da dinâmica jurisprudencial tributária do supremo tribunal federal. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 3, n. 2, p. 33-50, 2013.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 506-523. 2018. Disponível em: <https://bitlybr.com/6oDM>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em: 06 mai. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.616 RG**. Direito tributário. ISS. Inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Conceito de faturamento. Existência de repercussão geral. Tema 118 - Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Recorrente: Viação Alvorada Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Menezes Direito. 09/10/2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+592616%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+592616%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/ayzdcun>. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário 574.706**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o Art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Recurso Extraordinário 574.706. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Recorrido: União. Relatora: Min. Cármen Lúcia. 29/09/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Contribuição previdenciária – receita bruta – base de cálculo – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – inclusão – recurso extraordinário – adequação – repercussão geral configurada. Possui repercussão geral controversia alusiva à inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB. Tema 1048 - Inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB. Recurso Extraordinário 1187264 RG. Recorrente: MIDORI AUTO LEATHER BRASIL LTDA. Recorrida: União. Relator: Min. Marco Aurélio. 16/05/2019a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+1187264%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+1187264%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y4ntzfvp>. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição ao PIS. COFINS. Inclusão em suas próprias bases de cálculo. Repercussão geral reconhecida. 1. Possui repercussão geral a controversia relativa à inclusão da COFINS e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo. 2. Repercussão geral reconhecida. Tema 1067 - Inclusão da COFINS e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo. Recurso Extraordinário 1233096 RG. Recorrente: Athena Construções Ltda. Recorrida: União. Relator: Ministro Presidente Dias Toffoli. 17/10/2019b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+1233096%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+1233096%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y5jku6rq>. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Processual civil. Recurso Especial. Código de Processo Civil de 2015. Aplicabilidade. Proposta de afetação como representativo da controvérsia. Tributário. Imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL. Apuração pelo lucro presumido. Inclusão do ICMS na base de cálculo. 1. Delimitação da questão de direito controvertida: possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido. 2. Recurso especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos, em afetação conjunta com os REsp's ns. 1.772.634/RS e 1.772.470/RS. Tema Repetitivo 1008. Recorrente: Cerâmica CTS Silva Ltda. Recorrida: União. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. 12/03/2019c.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Contribuição previdenciária sobre a receita bruta - CPRB. Lei nº. 12.546/11. Inclusão do ICMS na base de cálculo. Impossibilidade. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e desta Corte. [...] II - Os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, prevista na Lei n. 12.546/11. [...] III - [...] Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/15. Tema de Recurso Repetitivo 994. Recursos Especiais nº 1624297 RS, nº 1629001 SC, nº 1638772 SC. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. 10/04/2019d. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/recrep/toc.jsp?livre=1638772&LREF=REPETITIVO&tema=99>. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo de Instrumento 241397 AgR/SP**. Recurso de agravo - recurso extraordinário corretamente denegado na origem - FGTS - correção monetária - matéria infraconstitucional - hipótese de ofensa reflexa - inadmissibilidade do apelo extremo - agravo improvido. Somente o conflito direto e imediato com o texto da constituição federal enseja a interposição de recurso extraordinário. - O exame da matéria em debate - correção monetária das contas vinculadas do FGTS - reclama a necessária análise de diplomas normativos de caráter infraconstitucional. A alegada ofensa à Constituição, acaso existente, apresentar-se-ia por via reflexa, por exigir - para efeito de seu reconhecimento - confronto prévio da legislação comum com o texto constitucional, circunstância esta que, por si só, basta para inviabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Precedentes. Razões de estado não podem ser invocadas para justificar o descumprimento da constituição. - É preciso advertir que as razões de Estado - quando invocadas como argumento de sustentação da pretensão jurídica do Poder Público ou de qualquer outra instituição - representam expressão de um perigoso ensaio destinado a submeter, à vontade do Príncipe (o que é intolerável), a autoridade hierárquico-normativa da própria Constituição da República, comprometendo, desse modo, a ideia de que o exercício do poder estatal, quando praticado sob a égide de um regime democrático, está permanentemente exposto ao controle social dos cidadãos e à fiscalização de ordem jurídico-constitucional dos magistrados e Tribunais. Relator: Min. Celso de Mello, 10 de agosto de 1999. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14696549/agregno-agravo-de-instrumento-ai-241397-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 06 mai. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Agravo Regimental no REsp 382.736/SC. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. SOCIEDADE CIVIL. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. ISENÇÃO. LC 70/91. 1. A isenção tributária concedida por Lei Complementar só pode ser revogada por lei de igual natureza e não por lei ordinária. 2. Agravo regimental improvido. Relator: Min. Ministro CASTRO MEIRA, Relator para

Acórdão: Min. Francisco Peçanha Martins, 08 de outubro de 2003, **Diário da Justiça**: p. 91, 25 fev. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 240785. Tributo – base de incidência – cumulação – impropriedade. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – base de incidência – faturamento – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. Relator: Min. Marco Aurélio, 08 de outubro de 2014, **Diário da Justiça**: 246, 16 dez. 2014.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. v. 38, n. 1, jan./jun. 2018. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/32678>. Acesso em: 05 abr. 2021.

CEZAROTI, Guilherme. O consequencialismo jurídico e as modulações das decisões do STF. *In*: ROCHA, V. O. (coord). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, Rafael de Oliveira. Entre o direito e a política: a criatividade e o “fechamento hermenêutico” no exercício da jurisdição constitucional. **Pensar**, Fortaleza, v. 21, n. 2, p. 692-720, mai./ago. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.5020/2317-2150.2016.v21n2p692>. Acesso em: 04 abr. 2021.

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. v. 39, n. 1, jan./jun. 2019. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/41334>. Acesso em: 06 abr. 2021.

CUNHA E SILVA, Ana Flávia Carneiro da. Modulação dos efeitos da decisão de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS e o impacto financeiro nas empresas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 20, p. 117 – 135, set./out. 2019.

CURTOLO, Cristiane Maria de Lima; SANTOS, Maira Bianca Scavuzzi de Albuquerque; FERNANDES, Ricardo Yamin. Considerações sobre o risco antidemocrático das teorias da decisão que não respeitam os limites interpretativos do texto. **Revista de Direito Privado**, v. 78, p. 17-39, jun. 2017. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/281749/revista_dir_privado_78.pdf. Acesso em: 05 abr. 2021.

DOMINGUES, José Marcos; GONZÁLEZ, Clemente Checa. Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 573-614, jul./dez. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rdgv/v9n2/a09v9n2.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2021.

FOLLONI, André; DIB, Natália Brasil. Notas sobre a tributação como bem jurídico coletivo. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, v. 7, n. 3, p. 323-333, set./dez. 2015.

GABARDO, Emerson; SOUZA, Pablo Ademir de. O consequencialismo e a LINDB: a cientificidade das previsões quanto às consequências práticas das decisões. **A&C – R. de Dir. Adm. Const.**, Belo Horizonte, n. 81, p. 97-124, jul./set. 2020. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1452>. Acesso em: 05 abr. 2021.

HEIL, Danielle Mariel; SILVA, Andrey Gastaldi da. O crescimento do papel do precedente judicial no sistema jurídico brasileiro: a busca pela uniformidade das decisões judiciais. **Justiça do direito**. v. 30, n. 1, p. 91-109, jan./abr. 2016. Disponível em: <http://seer.upf.br/index.php/rjd/article/view/5908/3691>. Acesso em: 06 mai. 2021.

HUETE, Miguel Ángel Sánchez. El Carácter Fundamental del Deber de Contribuir: el Derecho y la Ética de las Relaciones Tributarias. **Direito, Estado e Sociedade**, n. 50, p. 179-207, jan./jun. 2017. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/934>. Acesso em: 04 abr. 2021.

JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 13-41, nov. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 07 out. 2019.

KOZICKI, Katya; BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Jurisdição Constitucional brasileira: entre Constitucionalismo e Democracia. **Revista Sequência**, n. 56, p. 151-176, jun. 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2008v29n56p151>. Acesso em: 03 abr. 2021.

MACHADO, Kaline Pacífico Britto. O STF na contramão da segurança jurídica tributária: consequências negativas da modulação dos efeitos de suas decisões. **Rev. Cereus**, v. 6, n. 2, p.142-153, mai./ago. 2014. Disponível em: <http://ojs.unirg.edu.br/index.php/1/article/view/602>. Acesso em: 05 abr. 2021.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O consequencialismo jurídico e as modulações das decisões do STF. *In*: ROCHA, V. O. (Coord). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2009.

MACEIRA, Elena Polo; RIZO PEREZ, Nilda Haydeé. Propuesta de modelo para el perfeccionamiento del ordenamiento jurídico tributario. **Bol. Mex. Der. Comp.**, México, v. 50, n. 150, p. 1289-1318, 2017. Disponível em: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S004186332017000301289&lng=es&nrm=iso. Acesso em: 11 mai. 2019.

MIGLIAVACCA, Luciano de Araújo. Ativismo judicial e processo civil no estado contemporâneo. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 8, n. 1, p. 108-124, jun. 2012. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/280/230>. Acesso em: 06 jun. 2019.

MORAIS, Fausto Santos de; ZOLET, Lucas. A nova LINDB e os problemas da argumentação consequencialista. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 4, n. 53, p. 497-523, 2018. Disponível em: [10.6084/m9.figshare.7628996](https://doi.org/10.6084/m9.figshare.7628996). Acesso em: 05 abr. 2021.

NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 13, n. 2, p. 231-259, jul./dez. 2018.

NUNES, Dierle; LACERDA, Rafaela; MIRANDA, Newton Rodrigues. O uso do precedente judicial na prática judiciária brasileira: uma perspectiva crítica. **Rev. Fac. Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 62, p. 179-208, jan./jun. 2013.

NUNES, Jorge Amaury Maia. **Revista do Tribunal Regional Federal: 1 Região**, v. 22, n. 11, p. 25-33, nov., 2010.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. A reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. **Lua Nova**, n. 45. 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0102-64451998000300004>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O consequencialismo decisório e a sua relevância para o direito tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 38, p. 158-183. 2017.

PIOVESAN, Fúlvio Machado; RECK, Janrie Rodrigues. Os direitos fundamentais enquanto pilares da democracia e condição para o Estado de Direito. **Revista Justiça do Direito**, v. 31, n. 1, p. 67-79, mai. 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.5335/rjd.v31i1.6725>. Acesso em: 04 abr. 2021.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando Pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

RECK, Janriê Rodrigues; VICENTE, Jacson Bacin. Ativismo judicial: uma forma de controle social?. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 8, n. 1, p. 125-140, jun. 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.18256/2238-0604/revistadedireito.v8n1p125-140>. Acesso em: 03 abr. 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributação, segurança e risco. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. v. 35, n. 1, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1286>. Acesso em: 05 abr. 2021.

ROCHA, Sergio André. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo. **R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, n. 64, p. 183-201, jul./ago. 2013.

ROUSSEAU, Dominique. Constitucionalismo e democracia. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**. n. 3, v. 10, p. 228-237. 2018. Disponível em: <http://www.revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2018.103.01>. Acesso em: 06 jun. 2019.

SANTOS, Josyler Aparecida Arana. A importância do princípio da estrita legalidade para o direito tributário. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 7/8. 2003. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5433/2178-8189.2004v7n0p322>. Acesso em: 05 abr. 2021.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 248, p. 130-158, mai. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41531>>. Acesso em: 07 out. 2019.

SILVEIRA, PAULO ANTÔNIO CALIENDO V. DA. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: Conceito e aplicação do princípio in dubio contra *sacrificium*. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 18, n. 1, p. 181-216. 2014. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/18584/14736>. Acesso em: 06 mai. 2021.

SILVA José Afonso da. Os tributos no quadro do direito. **Revista de direito administrativo**, v. 124, 1976. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41763>. Acesso em: 20/01/2021.

SILVA, Maceno Lisboa da. O pragmatismo ou consequencialismo econômico e a modulação temporal de efeitos das decisões judiciais do STF em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 24, p. 225-243, mai./jun. 2020. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/bitstream/11037/37717/1/Maceno%20Lisboa%20da%20Silva.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2021.

SOUZA, Draiton Gonzaga de; ROSENFELD, Luis. Secularização e autonomia do direito em Hobbes. **Novos Estudos Jurídicos**, v. 21, n. 1, p. 290-311, abr. 2016. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/8768>. Acesso em: 05 jun. 2019.

TEIXEIRA, Daniel Alves. Constitucionalismo democrático e a transição da legalidade para a juridicidade no direito tributário. **RFPTD**, v. 2, n. 2. 2014. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/12111>. Acesso em: 03 abr. 2021.

TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança Jurídica Judicial em Matéria Tributária e Consequencialismo. *In*: ROCHA, V. O. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. **Revista de direito do estado**. n. 21, p. 541-574, jan./dez. 2011.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 38, n. 2, jul./dez. 2018. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/43941>. Acesso em: 06 abr. 2021.

VECCHIO, Fausto. O estado constitucional em perigo: crise da representação e instituições judiciais sob ataque. **Direito Público**, v. 17, n. 91, mar. 2020. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/4026>. Acesso em: 03 abr. 2021.

ANEXO A – RESPOSTA DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL

06/05/2021

Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação

Publicação	Tipo	Responsável	Decisão	Especificação da Decisão	Destinatário Recurso 1*	Prazo para recorrer
Texto	Senhor(a),					
	<p>O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.</p> <p>Em atenção à sua solicitação, esclarecemos que a demanda foi encaminhada para duas unidades deste Ministério: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.</p> <p>1) Seguem, em anexo, os esclarecimentos prestados pelas unidades responsáveis pelo assunto dentro da Receita Federal do Brasil - RFB.</p> <p>2) Abaixo, segue a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN:</p> <p>O Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN atendendo à solicitação de informação formulada e, tendo em vista o disposto na Lei nº 12.527/2011, presta as seguintes considerações:</p> <p>Em relação à solicitação formulada pela Sr. Julyene Cortez de Albuquerque Ferreira relativamente ao TEMA 69 RG, indefere o pedido pelos motivos que passa a expor.</p> <p>Considerando que o julgamento do RE 574.706/PR não se encontra encerrado por haver Embargos de Declaração pendentes de julgamento parte das perguntas guarda pontos de tangência ou implicam revelar a estratégia judicial da PGFN e, enquanto não se findar, está acobertada pelo sigilo profissional. Do mesmo modo, a repercussão da ratio decidendi em outras teses tributárias guarda relação com a estratégia judicial razão pela qual não poderiam ser antecipadas ainda que tivesse havido o trânsito em julgado daquele RE 574.706/PR (Tema 69).</p> <p>Nos termos do Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 2328/2013 e Nota CGU/AGU anexos, e cujos fundamentos e intelecção também se acrescem às razões de decidir deste requerimento, não está a União obrigada a revelar ou antecipar teses e estratégias judiciais de seus órgãos de consultoria e assessoramento jurídico ou de representação judicial em atenção ao sigilo profissional.</p> <p>Por esses motivos, indefere-se a solicitação objeto de sua demanda.</p> <p>Não obstante o referido indeferimento, algumas considerações podem ser feitas, de imediato, em relação às indagações formuladas a fim de auxiliar a discente cujo tema da dissertação de mestrado, aliás, revela-se relevantíssimo sob todos os aspectos.</p> <p>Os impactos medianos constam do Anexo de Riscos Fiscais das Leis orçamentárias, de conhecimento e acesso público. De toda forma é possível que sejam substancialmente elevados e, talvez, isso não dependa apenas do desate dos Embargos de Declaração opostos no RE 574.706/PR. Isso porque, a título de exemplo, o cálculo depende de uma série de parâmetros, dentre outros, ICMS efetivamente pago, ICMS a pagar ou ICMS destacado. Há várias outras variáveis já postas em discussão nas liquidações que se iniciaram no primeiro grau e que influem apreciavelmente na estimativa de Impacto orçamentário, seja sob o ângulo das receitas, seja sob o das despesas. E algumas delas podem reverberar em outras demandas se houver a tentativa de se aplicar a elas a mesma ratio decidendi.</p> <p>Informações sobre a arrecadação e a própria compensação pertencem à RFB e não à PGFN. Para a repetição de indébito por precatório ainda não se tem o referido controle dos valores despendidos uma vez que as liquidações são relativamente recentes. É interessante esclarecer, por fim, que há várias decisões do STF a determinar o sobrestamento dos feitos até que ocorra o trânsito em julgado do tema 69, a exemplo da Tutela Provisória Incidental no RE 1.273.731/RS, da própria Ministra Relatora do Tema 69.</p>					
	Atenciosamente,					
	Responsável pela resposta: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros - CETAD, Coordenação-Geral de Arrecadação e de Direito Creditório - CODAR e Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial - COCAJ / RFB; Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN					
	Destinatário do recurso de primeira instância: Subsecretário-Geral da Receita Federal do Brasil - RFB; Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial / PGFN Serviço de Informações ao Cidadão (SIC) Ministério da Economia					
	Anexos MANIFESTACAO_RECEITA_FEDERAL_DO_BRASIL.zip PARECER_PGFN_CJU_COJPN_N_2328_2013_Sigilo_Profissional__1_.pdf CGU_00077002022201939_S GPR_Reconsideracao___sic_3312020_.pdf					
	Histórico de ações					
	Data/Hora	Ação	Responsável	Informações Adicionais		
	27/10/2020 21:32	Cadastro	JULYENE CORTEZ DE ALBUQUERQUE FERREIRA	Registro dos dados da manifestação		
	18/11/2020 08:16	Prorrogação	SIC	Resposta de manifestação prorrogada de 18/11/2020 para 30/11/2020		
	27/11/2020 15:51	Registro Resposta	SIC	Resposta Conclusiva		
	Encaminhamentos					
	Não foram encontrados registros.					
	Prorrogações					

<https://falabr.cgu.gov.br/publico/Manifestacao/DetalleManifestacao.aspx>

3/4

ANEXO B – PARECER DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

PARECER PGP/NCJU/COJPN/Nº 2328/2013

Parecer Público. Ausência de informação de acesso restrito. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

As teses de defesa da União em juízo produzidas e custodiadas pelos órgãos da Advocacia Pública Federal, bem como os elementos de fato e de direito necessários à atuação dos membros da AGU para defesa judicial dos direitos ou interesses da União, encontram-se protegidas pela garantia de inviolabilidade do advogado, da qual decorre o sigilo profissional, CF, art. 131. Lei 8006/94, art. 7º, II. Lei 12.527/2011, art. 22. Decreto 7.724/2012, art. 6º, I.

I

Proveniente do Gabinete da Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, por intermédio do expediente registrado neste órgão sob o nº 2803/2013, vem a esta Coordenação Jurídica de Legislação de Pessoal e Normas da Coordenação-Geral Jurídica (COJPN/CJU/PGFN), consulta¹ acerca do conceito e da extensão do sigilo profissional do advogado, sobre sua aplicabilidade aos pronunciamentos e atos praticados pelos membros da Advocacia Pública Federal, e, acaso aplicável, sobre a compatibilidade dessa garantia com os preceitos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, denominada Lei de Acesso à Informação - LAI. Instrui o expediente cópia do Parecer PGP/CGD nº 727/2013², da Coordenação-Geral dos Grandes Devedores desta Procuradoria-Geral, assim ementado:

Documento sob sigilo profissional. Acesso à Informação. Atividades desenvolvidas na CGD. Alcance e conteúdo da Lei nº 12.527/11, a Lei de Acesso à Informação - LAI. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012 e Portaria PGP/Nº 503, de 29 de junho de 2012. Conceito legal de informação. Sigilo profissional. Fiscal. Informação pessoal. Planos, estratégia e atividade de inteligência.

¹ Conforme o encaminhamento do expediente a esta CJU não tenha sido deixado expresso tratar-se de uma consulta jurídica, cumpre esclarecer que, mediante consultas telefônicas, o Gabinete da Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional solicitou a esta Coordenação-Geral que se pronunciasse sobre o tema, no âmbito da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Administrativa, Esclarecedora, tendo que a mesma providência foi requerida à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Orientação Tributária. Por fim, orientou-se a Instância de que os Pareceres das diferentes áreas da PGFN sejam consolidados em um único documento para posterior remessa à Consultoria-Geral da União (CGU/AGU), com vistas a uniformização da prática no âmbito da Administração Pública Federal.

² Ao aprovar o referido Parecer, a Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional determinou: "Encaminhe-se às Afundações de Consultoria e Contracção Deliberativa e Consultoria Jurídica Adulterativa, Após restar-se".



II

2. O dever de guardar segredo em relação a determinadas informações de que se tem conhecimento em razão do trabalho é comum a muitas profissões. Para UADI LAMMÉGO BULOS, “o *segredo profissional, estendido do direito à privacidade, é a exigência mínima de quem desempenha uma profissão regulamentada, em razão da qual há de tomar conhecimento do segredo de outra pessoa e guardá-lo com fidelidade*”¹.

3. Com efeito, o segredo profissional constitui um bem jurídico tutelado pelo Ordenamento Jurídico brasileiro, que prevê como crime a sua violação, nos termos do art. 154 do Código Penal:

Art. 154. Revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem:

Pena: detenção, de três meses a um ano, ou multa.

Parágrafo único. Somente se procede mediante representação.

4. Também com o escopo de proteger o referido bem jurídico, os Códigos Civil e de Processo Civil garantem à testemunha a faculdade de se recusar a depor sobre fato protegido por sigilo profissional:

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil):

Art. 229. Ninguém pode ser obrigado a depor sobre fato:

I - a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar segredo;

Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil):

Art. 363. A parte e o terceiro se escusam de exhibir, em juízo, o documento ou a coisa:

I -

IV - se a exibição acarretar a divulgação de fatos, a cujo respeito, por estado ou profissão, devam guardar segredo;

5. No que toca à advocacia, o sigilo profissional constitui **dever ético**², inerente ao exercício da profissão, por meio do qual fica o causídico obrigado a guardar em segredo as

¹ BULOS, Uadi Lammégo. *Questões Fideias*. JusPod. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 176.

² Nesse sentido, os artigos 25 a 27 do Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil:

“Art. 25. O sigilo profissional é inerente à profissão, impondo-se o seu respeito, salvo grave ameaça ao direito à vida, à honra, ou quando o advogado se veja afrontado pelo próprio cliente e, em defesa própria, tenha que revelar segredo, porém sempre dentro os limites da causa.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGRFN nº 2303/2013

informações sobre seu cliente que venha a conhecer em razão do ofício ou sobre fato relacionado com a pessoa de quem seja ou tenha sido advogado.

6. Como decorrência desse dever, é correto afirmar que o advogado também possui a prerrogativa³ de legitimamente recusar-se a revelar dados sobre as quais tenha obrigação de manter segredo. Em outros termos: para que o advogado possa bem observar o dever de guardar o sigilo profissional, faz-se necessário que se lhe assegure o direito de não ser coagido a revelá-lo, de modo a não violar o referido preceito ético, sob pena de sofrer as sanções disciplinares previstas na legislação, sem prejuízo de responsabilização nas esferas cível e criminal. Sobre o conteúdo jurídico do sigilo profissional do advogado, confira-se a doutrina de HAROLDO CARDELLA e JOSÉ ANTÔNIO CREMASCO, *in verbis*:

O sigilo profissional é inerente à própria profissão do advogado e sempre será de interesse público, devendo ser respeitado até mesmo diante dos juízes e tribunais. Porém, poderá ser quebrado de forma excepcional, em razão de justa causa ou de estado de necessidade, devendo resultar exclusivamente de avaliação e decisão pessoal do advogado, submetendo-se à sua consciência profissional ou quando houver grave ameaça à vida, à honra, ou diante de situações em que o advogado se veja afrontado ou ameaçado pelo próprio cliente e em defesa própria, e desde que isto tenha conexão ao interesse da causa patrocinada, tenha que revelá-lo (artigo 25 do CED).

[...]

A quebra do sigilo não só fere a ética como constitui também infração disciplinar, pois o sigilo passa dos limites do interesse do próprio cliente para alcançar uma condição de interesse público, não podendo jamais o advogado ser compelido a revelá-lo, nem mesmo com a autorização do próprio cliente.

O artigo 26 do CED considera dever do advogado guardar sigilo sobre o que saiba em razão de seu ofício, cabendo-lhe recusar a depor como testemunha em processo no qual funcionou ou deva funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoa de quem seja ou tenha sido advogado, mesmo quando autorizado ou até mesmo solicitado pelo próprio constituinte, devendo, porém, o advogado sempre atender o chamamento judicial, mas diante do magistrado recusar-se a depor.

[...]

O advogado, portanto, é sempre o juiz da sua própria consciência, e somente no rigor da excepcionalidade, da justa causa ou do estado de necessidade é possível revelar um segredo obtido profissionalmente. Este jamais será obrigado a revelá-lo, uma vez que a lei,

Art. 26. O advogado deve guardar sigilo, mesmo em depoimento judicial, sobre o que saiba em razão de seu ofício, cabendo-lhe recusar-se a depor como testemunha em processo no qual funcionou ou deva funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoa de quem seja ou tenha sido advogado, mesmo que autorizado ou solicitado pelo constituinte.

Art. 27. As confidências feitas ao advogado pelo cliente podem ser utilizadas nos limites da necessidade da defesa, desde que autorizada explicitamente pelo constituinte.

Parágrafo único. Permanecem confidenciais as comunicações espontâneas entre advogado e cliente, as quais não podem ser reveladas a terceiros.

³ "É prerrogativa do advogado deixar qual fato deve ser protegido pelo sigilo profissional, uma vez que dele advém em razão do exercício da advocacia. Quando por não depor, merece respeito sua decisão" (STJ, 4ª Turma, Agravo Regimental em Habeas Corpus nº 48.843/MS, Relator Ministro Nelson Savenz, DJ 11/02/2008).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGCN nº 2803/2013

conforme já dito, garante o sigilo não como um poder, mas sim como um verdadeiro direito⁶.

7. Em acréscimo, cumpre ressaltar que o dever de sigilo – e, ao mesmo tempo, a prerrogativa de ver respeitada a comunicação com seu cliente, notadamente no tocante a informações imprescindíveis à amplitude de sua defesa⁷ – decorre da própria inviolabilidade do advogado, garantida pelo art. 133 da Constituição da República de 1988, que assim dispõe:

Art. 133. O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.

8. Com efeito, quis o legislador constituinte de 1988 erigir a inviolabilidade do advogado ao *status* de garantia constitucional, destinada a assegurar ao causídico o pleno exercício de sua atividade⁸. Ela compreende não apenas a imunidade profissional⁹, mas também a inviolabilidade do local e dos meios de trabalho, ou seja “de seu escritório ou local de trabalho, bem como de seus instrumentos de trabalho, de sua correspondência escrita, eletrônica, telefônica e telemática”¹⁰, e o sigilo profissional. Consoante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, todos esses aspectos visam proteger não a pessoa do advogado em si, mas as garantias constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal:

A inviolabilidade constitucional do Advogado: garantia destinada a assegurar-lhe o pleno exercício de sua atividade profissional.

[...]

- O Supremo Tribunal Federal tem proclamado, em reiteradas decisões, que o Advogado – ao cumprir o dever de prestar assistência àquele que o constituiu, dispensando-lhe orientação jurídica perante qualquer órgão do Estado – converte, a sua atividade profissional, quando exercida com independência e sem indevidas restrições, em pública inalienável de liberdade. Qualquer que seja a instância de poder perante a qual atue,

⁶ CARDELLA, Haroldo; CREMASCO, José Antônio. *Manual de ética profissional do advogado*. Campinas: Millennium, 2003, p. 166-168.

⁷ “Preservar-se o sigilo profissional do Advogado em respeito ao papel essencial que desempenha para a administração da Justiça (art. 5º, IV, e 133 da CF) e a confiança depositada pelos clientes, vedando-se ao Juiz ou à Autoridade Policial determinar a apreensão ou apreender documentos acostados por aquele sigilo, ou seja, todos os que possam, de qualquer forma, comprometer o cliente ou a sua defesa, seja na esfera cível seja na esfera penal. *Auto em homenagem ao princípio que garante o exercício do amplo direito de defesa*”. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 5ª Turma. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 27.419/SP. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 22/05/2009).

⁸ “Antes mesmo da atual Constituição, que confere inviolabilidade ao advogado no exercício da profissão (art. 133), o EGRAB revogado já o protegia contra eventual coação que o fizesse o depor em processo no qual funcionasse ou devesse funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoa de quem seja páramo, mesmo quando autorizado ou solicitado pelo constituente, bem como sobre fato que constitua sigilo profissional” (DIBO NETO, *Ativo. Novo Estatuto da Advocacia e da OAB comentado*. Florianópolis: Orla Jurídica Editora, 1994, p. 28-29).

⁹ Art. 7º, § 2º, da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, que “aliquota sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)”.

¹⁰ Art. 7º, II, da Lei nº 8.906, de 1994.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2803/2013

incumbe, ao Advogado, neutralizar os abusos, fazer cessar o arbítrio, exigir respeito ao ordenamento jurídico e voltar pela integridade das garantias – legais e constitucionais – outorgadas àquele que lhe confiou a proteção de sua liberdade e de seus direitos.

- O exercício do poder-dever de questionar, de fiscalizar, de criticar e de buscar a correção de abusos cometidos por órgãos públicos e por agentes e autoridades do Estado, inclusive magistrados, reflete prerrogativa indisponível do Advogado, que não pode, por isso mesmo, ser injustamente cerceado na prática legítima de atos que visam a neutralizar situações configuradoras de arbítrio estatal ou de desrespeito aos direitos daquele em cujo favor atua.

- O respeito às prerrogativas profissionais do Advogado constitui garantia da própria sociedade e das pessoas em geral, porque o Advogado, nesse contexto, desempenha papel essencial na proteção e defesa dos direitos e liberdades fundamentais¹¹.

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 8.906, DE 4 DE JULHO DE 1994. ESTATUTO DA ADVOCACIA E A ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. DISPOSITIVOS IMPUGNADOS PELA AMB. PREJUDICADO O PEDIDO QUANTO À EXPRESSÃO "JUEZADOS ESPECIAIS", EM RAZÃO DA SUPERVENIÊNCIA DA LEI 9.099/1995. ACÇÃO DIRETA CONHECIDA EM PARTE E, NESTA PARTE, JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE.

I - O advogado é indispensável à administração da Justiça. Sua presença, contudo, pode ser dispensada em certos atos jurisdicionais.

[...]

III - A inviolabilidade do escritório ou do local de trabalho é consectária da inviolabilidade assegurada ao advogado no exercício profissional. [...]¹².

9. Por óbvio, a garantia da inviolabilidade do advogado não tem caráter absoluto. Nesse sentido, a própria Constituição conferiu à lei ordinária o papel de definir os limites dessa prerrogativa. Para tanto, foi editada a Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, que "*dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)*" - EAOAB. O referido diploma não apenas define o conteúdo da inviolabilidade, mas também prevê hipóteses em que essa garantia cede diante de outros bens jurídicos de grande relevância. Senão vejamos:

Art. 7º São direitos do advogado:

[...]

II - a inviolabilidade de seu escritório ou local de trabalho, bem como de seus instrumentos de trabalho, de sua correspondência escrita, eletrônica, telefônica e telemática, desde que relativas ao exercício da advocacia;

[...]

XIX - recusar-se a depor como testemunha em processo no qual funcionou ou deva funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoas de quem seja ou foi advogado, mesmo

¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. Habeas Corpus nº 98.231/SP. Relator: Ministro Celso de Mello. Dde 06/12/2010.

¹² STF. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.127/DF. Relator para o Acórdão Ministro Ricardo Lewandowski. Dde 17/06/2010.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2803/2013

quando autorizado ou solicitado pelo constituinte, bem como sobre fato que consúlia **sigilo profissional**;

[...]

§ 6º Presentes indícios de autoria e materialidade da prática de crime por parte de advogado, a autoridade judiciária competente poderá decretar a **quebra da inviolabilidade** de que trata o inciso II do caput deste artigo, em decisão motivada, expedindo mandado de busca e apreensão, específico e pormenorizado, a ser cumprido na presença de representante da OAB, sendo, em qualquer hipótese, vedada a utilização dos documentos, das anotações e dos objetos pertencentes a clientes do advogado averiguado, bem como dos demais instrumentos de trabalho que contenham informações sobre clientes.

§ 7º A ressalva constante do § 6º deste artigo não se estende a clientes do advogado averiguado que estejam sendo formalmente investigados como seus partícipes ou coautores pela prática do mesmo crime que deu causa à quebra da inviolabilidade.¹³

[...]

Art. 34. Constitui infração disciplinar:

[...]

Vii - violar, sem **justa causa**, sigilo profissional;

10. A propósito, confira-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, **necessariamente** quanto à necessidade de se condicionar o uso das prerrogativas constitucionais e legais do advogado ao exercício regular e legítimo da profissão, isto é, dentro dos limites impostos pelas normas ético-jurídicas aplicáveis:

A garantia da **intangibilidade profissional do advogado** não se reveste, contudo, de valor absoluto, eis que a cláusula associatória dessa especial prerrogativa jurídica **encontra limites na lei**, consoante dispõe o próprio art. 133 da CF. A invocação da imunidade constitucional pressupõe, necessariamente, o **exercício regular e legítimo da advocacia**. Essa prerrogativa jurídico-constitucional, no entanto, revela-se **incompatível com práticas abusivas ou atentatórias à dignidade da profissão ou às normas ético-jurídicas que lhe regem o exercício**.¹⁴ (destaca-se)

A Constituição da República trata o sigilo de forma **principlológica**, expressa no inciso XIV do seu art. 5º, nos seguintes termos: XIV - é assegurado a todos o acesso à

¹³ A Lei nº 11.767, de 7 de agosto de 2008, conferiu nova redação ao inciso II e acresceu os parágrafos 6º e 7º ao art. 7º do Estatuto. O referido diploma legal resultou do Projeto de Lei nº 5.243, de 2005 (PLC nº 36, de 2005, no Senado Federal), de autoria do então Deputado Federal Michel Temer. A justificativa da proposição é clara em afirmar que "o sigilo do relatório cliente-advogado, bem como especial proteção aos dados e informações constantes nos arquivos dos seus advogados" são indispensáveis para a plena realização do direito à ampla defesa e da essencialidade da função do advogado para a realização da Justiça, além de reconhecer que a Constituição Federal "é pátria de preceitos indelével de preservação do sigilo do relatório advogado-cliente". Declara, por fim, o Autor: "Este projeto, compatível com a Constituição, visa a impedir a conduta delictiva do profissional do direito *in actum*, no mesmo tempo, a prerrogativa da inviolabilidade do local de trabalho com o qual se preserva o sigilo que prevalece em relação entre o cliente e seu advogado". Vale lembrar, por oportuno, que o inciso II do art. 7º do Estatuto, em sua redação original, previu: "II - ser respeitada, em nome da liberdade de defesa e do sigilo profissional a intangibilidade de sua escritório ou local de trabalho, de sua arquivos e dados, de sua correspondência e de suas comunicações, inclusive telefônicas ou afins, salvo caso de busca ou apreensão determinada por autoridade a autoridade de representação da OAB".

¹⁴ STF, 2ª Turma, Recurso em Habeas Corpus nº 81.750/SP, Relator: Ministro Celso de Mello, DJe 10/08/2007.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2808/2013

Informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional. [...] É de se considerar que a proteção conferida pela Constituição da República ao sigilo profissional visa conferir amplitude à defesa do indiciado ou acusado, não devendo, porém, ser acclamada com o fito de acobertar eventuais delitos praticados pelo impetrante. Havendo indícios contundentes de que o material objeto da busca se relaciona com o crime objeto da investigação, o princípio do sigilo deve ceder para que o Estado possa buscar os elementos que lhe permitam exercer de forma eficaz o *jus puniendi*.¹⁵ (destacou-se)

11. Definidos, em apertada síntese, os contornos da garantia da inviolabilidade do advogado, da qual é corolário o sigilo profissional, passa-se ao exame do objeto da consulta.

III

12. A presente manifestação tem por objeto esclarecer se é possível aos membros da Advocacia Pública Federal impor limitações à publicidade de determinadas informações, dados, manifestações, documentos ou processos inerentes às suas atividades, sob o fundamento de estarem protegidos pelo sigilo profissional.

13. Com fulcro no art. 131¹⁶ da Constituição, a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993¹⁷, dispôs sobre o regime jurídico dos membros da Advocacia-Geral da União (AGU) da seguinte forma:

CAPÍTULO IV

DOS DIREITOS, DOS DEVERES, DAS PROIBIÇÕES, DOS IMPEDIMENTOS E DAS CORREIÇÕES

Seção I

Dos Direitos

Art. 26. Os membros efetivos da Advocacia-Geral da União têm os direitos assegurados pela Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; e nesta lei complementar.

¹⁵ STJ. 2ª Turma. Habeas Corpus nº 91.016/DA. Relator Ministro Gilmar Mendes. Dia 22/06/2010.

¹⁶ Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

§ 1º A Advocacia-Geral da União tem por chefe o Advogado-Geral da União, de livre nomeação pelo Presidente da República dentre cidadãos maiores de vinte e cinco anos, de notável saber jurídico e reputação ilibada.

§ 2º O ingresso nas classes iniciais das carreiras da instituição de que trata este artigo far-se-á mediante concurso público de provas e títulos.

§ 3º Na execução da atividade administrativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

¹⁷ "também a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e de outras providências".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2803/2013

Parágrafo único. Os cargos das carreiras da Advocacia-Geral da União têm o vencimento e remuneração estabelecidos em lei própria.

Seção II

Dos Deveres, das Proibições e dos Impedimentos

Art. 27. Os membros efetivos da Advocacia-Geral da União têm os deveres previstos na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, sujeitando-se ainda às proibições e impedimentos estabelecidos nesta lei complementar.

14. Embora a Lei Orgânica da AGU nada tenha disposto sobre a vinculação de seus membros ao Estatuto da Advocacia, verifica-se que a Lei nº 8.906, de 1994, em seu art. 3º, §1º, buscou deixar clara a sujeição dos advogados públicos aos seus preceitos, sem prejuízo da submissão ao respectivo estatuto. Senão vejamos:

Art. 3º O exercício da atividade de advocacia no território brasileiro e a denominação de advogado são privativos dos inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

§ 1º Exercem atividade de advocacia, sujeitando-se ao regime desta lei, além do regime próprio a que se subordinam, os integrantes da Advocacia-Geral da União, da Procuradoria da Fazenda Nacional, da Defensoria Pública e dos Procuradores e Consultorias Jurídicas dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas entidades de administração indireta e fundacional.

15. O referido dispositivo teve sua validade reconhecida pelos Tribunais pátrios¹⁴, assim como pela própria Advocacia-Geral da União, que, por meio da Orientação Normativa nº 1, de 21 de junho de 2011, da Corregedoria-Geral da Advocacia da União, determinou:

É obrigatória a inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil, por todos os Advogados da União, Procuradores da Fazenda Nacional, Procuradores Federais e integrantes do Quadro Suplementar da Advocacia-Geral da União, de que trata o art. 46 da Medida Provisória nº 2.229-43, de 6 de setembro de 2011, para o exercício da advocacia pública no âmbito da instituição.

16. Desse modo, tendo em vista que as disposições da Lei nº 8.906, de 1994, também se destinam aos advogados públicos – sem prejuízo do regime próprio a que estão sujeitos – e considerando que a Lei Complementar nº 73, de 1993, nada dispôs de modo a limitar o exercício da

¹⁴ - “[...] § 1º do art. 3º do Estatuto da Advocacia – como visto de sua transcrição pelo recorrente – ao prescrever a submissão dos integrantes da Advocacia do Estado ao seu regime, não dá sem prejuízo do regime próprio a que se subordinam” (STF, 1ª Turma, Recurso Extraordinário nº 259.022/RJ, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 05/05/2000).

¹⁵ - “[...] artigo que os advogados públicos, além de se submeterem ao regime legal próprio, sujeitam-se também ao Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil (Lei nº 8.906/94), que estabelece, em seu artigo 3º, inciso I § 1º [...]” (STJ, 8ª Turma, Recurso Especial nº 1.148.017/03, Relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJe 05/03/2012).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2803/2013

garantia prevista no art. 133 da Constituição pelos membros da AGU, conclui-se que a eles também se aplicam a garantia da inviolabilidade e o direito/dever de sigilo profissional.

17. Contudo, o fato de os membros da AGU serem agentes públicos que representam a União – uma pessoa jurídica que se sujeita ao princípio da publicidade, por força do art. 37 da Constituição – impõe que tanto a inviolabilidade como o sigilo profissional previstos no EAOAB sejam interpretados com ponderação. Ou seja, faz-se necessário interpretar sistematicamente as disposições da Lei nº 8.906, de 1994, com vistas a conjugar a garantia da inviolabilidade e o dever de sigilo profissional dos advogados com os preceitos constitucionais que tratam da transparência e do acesso à informação.

18. No que concerne aos advogados públicos, o Procurador do Município do Rio de Janeiro DARCIO AUGUSTO CHAVES FARIA, em artigo intitulado *A Ética Profissional dos Procuradores Públicos*, trata de uma possível mitigação do dever de sigilo profissional ante a submissão desses agentes ao princípio da publicidade:

O dever da verdade extrapola o campo da ética, conquanto as normas processuais brasileiras impõem-no às partes e seus procuradores – é o princípio da *lealdade processual*, que visa à descoberta da verdade dos fatos no processo (a chamada *verdade judicial*). É vedado ao advogado buscar aliana a verdade dos fatos; a doutrina admite, entretanto, que o causidico omita informações, o que não configura falta de lealdade.

Entretanto, o dever de não distorcer ou falsar a verdade dos fatos, imposto como norma legal (e não moral) em sede de processo, não afasta o problema ético da verdade e sua ligação com a questão do sigilo profissional.

O advogado goza da confiança de seu cliente, e detém o conhecimento de todos os fatos a ele relativos, pertinentes à causa; acerca desses fatos deve o advogado guardar sigilo – não parcela da intimidade de seu cliente, à qual só teve acesso em função da profissão que exerce. Quanto a esses, quando conveniente, admite-se a emissão da informação em juízo.

E quanto ao Procurador Público? Tem ele o dever de guardar sigilo quanto aos assuntos que dizem respeito ao ente público que representa? Qual a postura que deve ele adotar diante dos fatos que tem conhecimento em razão da função que exerce?

O Procurador Público representa uma pessoa jurídica que, por força de dispositivo constitucional, deve observância ao princípio da publicidade:

[...]

Diante do imperativo constitucional da publicidade dos atos da Administração Pública, inexistindo motivo para que se exija do Procurador sigilo acerca dos fatos que lhe são pertinentes, visto que a regra geral impõe que sejam estes de conhecimento público.

E mais: deve o Procurador levar a juízo todos os fatos de que tem conhecimento em razão do exercício do cargo, colaborando com o Judiciário para que a verdade judicial esteja o mais próximo possível, ou mesmo coincida, com a verdade real dos acontecimentos. Desta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2803/2013

foram estará efetivamente concorrendo para a perfeita administração da justiça - é esse o seu papel constitucional.

[...] É de extrema conveniência a transcrição das palavras de RUY SODRÉ:

"Ele (o segredo profissional), como princípio de ordem pública, é estabelecido no interesse geral, qual seja, o da própria sociedade, assegurando, em última análise, o direito de defesa.

Mas a esse essencial direito de defesa se opõem, em certos casos, outros direitos mais substanciais à coletividade. Surgem, assim, as exceções à regra da inviolabilidade do segredo [...].

Assim, deve ser violado o segredo quando estiver em jogo o direito à vida, à honra, afetada ou à própria defesa da Pátria, ou quando o advogado se veja atacado pelo próprio cliente e em sua defesa precise alegar algo do segredo, sempre, porém, restrito ao interesse da causa.

O segredo profissional pode, pois, ser revelado quando entrar em jogo ou grave dano à coletividade, ou defesa do advogado contra o próprio cliente.

Não se pode admitir que o Procurador emita deliberadamente a verdade dos fatos, quando sabe que a sua revelação ou não em juízo poderá influir decisivamente no processo, levando a uma prestação jurisdicional injusta, quando se encontra em jogo o interesse público. O Procurador tem, como agente público e advogado, o compromisso com a legalidade. Não está ele em juízo representando o ente público para respaldar atos manifestamente ilegais ou imorais - muito pelo contrário: deve ele diligenciar internamente para que eles não ocorram - e, se em sede processual, abre-se a oportunidade para a sanatória, deve ele exercer a parcela de poder que detém na qualidade de representante do ente público nesse sentido.

Cumprir, porém, esclarecer que tal atuação não deve importar em manifestação de vontade que consistencie no dispositivo de bem ou direito público. Os poderes de representação que a lei confere ao Procurador Público resumem-se àqueles contidos na cláusula *ad iudicia*, não compreendendo os poderes especiais mencionados no art. 38 do CPC, que possam importar em alienação de bem ou direito público. Face à indisponibilidade destes, não pode o Procurador confessar, reconhecer a procedência do pedido, transigir ou renunciar ao direito em que se funda a ação, sem estar devidamente autorizado por quem detenha tais poderes por força de lei, sob pena de considerar-se abuso do poder de representação. Cuida-se aqui não somente da revelação de fatos que, obstante públicos por natureza, podem não chegar a juízo senão por intermédio de quem representa o ente público.

Esse é, talvez, o aspecto fundamental que envolve a questão ética relativa à verdade e ao segredo profissional do Procurador Público, que, sem dúvida, importa em muitos desdobramentos, que vão além dos limites deste trabalho. O que é fundamental é a noção de que, sendo o Procurador um agente político que participa efetivamente da formação da vontade do ente no âmbito de sua atuação, não pode este furtar-se à sua missão de colaborador na distribuição da justiça e de guardião da legalidade e moralidade do Poder Público¹⁹.

19. Com efeito, o Estado rege-se pelo princípio da publicidade, segundo o qual "*os atos da Administração devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administrados*". de

¹⁹ FARIA, Diócio Augusto Chaves. A ética profissional dos Procuradores Públicos. *R. Dir. Proc. Geral Rio de Janeiro*, v. 86, 1993, p. 77-102.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGGFN nº 2803/2013

modo "a propiciar-lhes a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos. Só com a transparência dessa conduta é que poderão os indivíduos aquilatar a legalidade ou não dos atos e o grau de eficiência de que se revestem"²⁰. De modo correlato ao dever de publicidade da Administração Pública, a Constituição, no inciso XXXIII de seu art. 5º, assegura ao cidadão o direito fundamental ao acesso à informação, nos seguintes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

20. Com vistas a regulamentar o citado preceito constitucional, bem como o disposto no inciso II do § 3º do art. 37, e no § 2º do art. 216, todos da Carta Política de 1988, foi editada a Lei nº 12.527, de 2011, que inaugurou no País um novo regime jurídico nessa seara. Nos termos do referido diploma legal, a informação pode ser categorizada em dois grandes gêneros: a **informação pública** e a de **acesso restrito**.

21. A informação pública compreende a grande maioria dos dados produzidos ou acumulados pelo Estado e constitui a **regra geral** (art. 3º, I, da Lei nº 12.527, de 2011). Em contrapartida, **excepcionalmente**, tem-se a informação sob restrição de acesso, ou seja, aquela que deve ser resguardada, temporariamente, do alcance do público em geral (arts. 25 e 31, da Lei nº 12.527, de 2011). Tais hipóteses se encontram taxativamente previstas na legislação e só se justificam ante a necessidade de proteção de determinados bens jurídicos indicados na Constituição, a exemplo dos direitos da personalidade (art. 5º, X) e da segurança da sociedade e do Estado (art. 5º, XXXIII).

22. Por sua vez, nos termos da Lei nº 12.527, de 2011, o gênero *informação sob restrição de acesso* compreende as seguintes espécies: (a) os **documentos preparatórios** (art. 7º, § 3º²¹ da LAI, bem como os arts. 3º, XII²², e 20, *caput*²³, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de

²⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Larcus Juris, 2005. p. 20.

²¹ "§ 3º O direito de acesso aos documentos ou às informações neles contidas não constitui fundamento da concessão de decisão e do ato administrativo ser assegurado com a edição do ato declatório respectivo".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2803/2013

2012²⁴); (b) **informação pessoal** relativa à intimidade, vida privada, honra e imagem da pessoa natural (arts. 4º, IV, e 31 da referida Lei); e (c) **informações sigilosas *stricto sensu***, ou seja, aquelas imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado e, portanto, passíveis de **classificação** (art. 23), mediante procedimento formal (art. 28).

23. Há que se destacar, ainda, a existência de **outras hipóteses de sigilo previstas em leis especiais**, que não seguem o regime da lei geral, por disposição expressa do art. 22²⁵ da Lei nº 12.527, de 2011, bem como do art. 6º²⁶ do Decreto nº 7.724, de 2012. São exemplos os sigilos fiscal, bancário, comercial, industrial, **profissional**, o segredo de justiça e, também, “as informações relativas à atividade empresarial de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado obtidas pelo Banco Central do Brasil, pelas agências reguladoras ou por outros órgãos ou entidades no exercício de atividade de controle, regulação e supervisão da atividade econômica cuja divulgação possa representar vantagem competitiva a outros agentes econômicos” (§ 2º do art. 5º do citado Decreto).

24. Verifica-se, pois, que a Lei nº 12.527, de 2011, **ressalvou** expressamente de seu âmbito de aplicação as modalidades de restrição de acesso à informação regidas por **leis específicas**, como é o caso do sigilo profissional do advogado. Na mesma esteira, vê-se que o Decreto regulamentador do referido diploma teve o cuidado de mencionar explicitamente, em seu art. 6º, I, o sigilo profissional. Assim, não parece haver dúvidas de que o **sigilo profissional do advogado constitui hipótese excepcional, fora do alcance da Lei de Acesso à Informação, nos termos de seu art. 22**.

25. Forçoso reconhecer, contudo, que o regime jurídico a que se submetem os advogados públicos impõe que se confira ao sigilo profissional desses agentes contornos e alcance diversos daqueles aplicáveis aos advogados que se sujeitam exclusivamente ao EAOAB.

²⁴ “*XII - documento preparatório - documento formal utilizado como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, o exemplo de pareceres e notas técnicas*”.

²⁵ “*Art. 20. O acesso a documentos preparatórios ou informação nele contida, utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, será assegurado a partir da edição do ato ou decisão*”.

²⁶ “*Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previstas no inciso XXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição*”.

²⁷ “*Art. 22. O disposto nesta Lei não exclui as demais hipóteses legais de sigilo e de segredo de justiça nos casos à hipótese de segredo industrial decorrente da exploração direta de atividade econômica pelo Estado ou por pessoa física ou entidade privada que tenha qualquer vínculo com o poder público*”.

²⁸ “*Art. 8º O acesso à informação disciplinado neste Decreto não se aplica:*

1 - às hipóteses de sigilo previstas na legislação, como fiscal, bancária, de operações e serviços no mercado de capitais, comercial, **profissional**, industrial e segredo de justiça; e [...]”



26. Razão assiste a DÁRCIO AUGUSTO CHAVES FARIA quando afirma ser dever do Procurador “levar a juízo todos os fatos de que tem conhecimento em razão do exercício do cargo, colaborando com o Judiciário para que a verdade judiciária esteja o mais próximo possível, ou mesmo coincida, com a verdade real dos acontecimentos”, uma vez que tem, “como agente público e advogado, o compromisso com a legalidade”. Com efeito, o sigilo profissional não autoriza o advogado público a omitir ou distorcer deliberadamente a verdade dos fatos que deva expor no curso do processo judicial ou administrativo, ou mesmo no âmbito das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos. Tampouco poderá o agente público impor sigilo para acobertar irregularidades conforme dispõem o art. 32, V²⁷, da Lei nº 12.527, de 2011, e o art. 116, VI²⁸, da Lei nº 8.112, de 1990. Nesse sentido, há que se destacar não apenas os princípios da legalidade, da publicidade e da moralidade, a que estão sujeitos todos os agentes públicos, mas também os deveres estabelecidos no art. 14²⁹ do Código de Processo Civil, bem como no art. 2^o³⁰ da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999³¹.

²⁷ - Art. 32. Constituem condutas ilícitas que ensejam responsabilidade do agente público ou servidor:

[...]

V - impor sigilo à informação para obter vantagem pessoal ou de terceiro, ou para fins de ocultação de ato ilegal cometido por si ou por outrem;

²⁸ - Art. 116. São deveres do servidor:

[...]

VI - levar as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo ao conhecimento da autoridade superior ou, quando tratar de assunto de administração direta, ao conhecimento de outra autoridade competente para apuração;

²⁹ - Art. 14. São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo:

I - expor os fatos em juízo conforme a verdade;

II - proceder com lealdade e boa-fé;

III - não formular pedidos, nem alegar defesas, cientes de que são desnecessários de fundamento;

IV - não produzir prova, nem praticar ato inútil ou desnecessário à decisão ou defesa do direito;

V - cumprir com exatidão os procedimentos regulamentares e todos os embargos à efetivação de providências judiciais, de natureza antecipatória ou final;

Parágrafo único. Entendidos os advogados que se inscrevem exclusivamente nos estatutos da OAB, a violação do disposto no inciso V deste artigo constitui ato atentatório ao exercício da jurisdição, podendo o juiz, sem prejuízo das sanções criminais, cíveis e processuais cabíveis, aplicar ao responsável multa em montante a ser fixado de acordo com a gravidade do caso e não superior a vinte por cento do valor da causa, não sendo paga no prazo estabelecido, contado do trânsito em julgado do decisão final da causa, a multa será inscrita sempre como dívida ativa da União ou do Estado.

³⁰ - Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outras, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a exclusão total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - efetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - observação oficial dos atos administrativos, ressalvada ao âmbito de sigilo previsto na Constituição;

VI - observância entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, sanções e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de forma simples, acessível para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.



27. Ocorre que a atividade do advogado público, na salvaguarda dos interesses do Estado, não se resume ao mero agrupamento de informações acerca de fatos e normas jurídicas. Na verdade, o trabalho da Advocacia Pública envolve, precipuamente, a produção de conhecimento estratégico e indispensável às mais diversas atividades estatais, e compreende, dentre outros aspectos, a elaboração de teses jurídicas, a criação, o aprimoramento e o emprego de meios destinados à proteção do patrimônio público e a construção de estratégias úteis à representação e defesa da pessoa jurídica de direito público nas esferas judicial e extrajudicial.

28. No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, podemos citar como exemplos desses dados sensíveis os manuais de diligências para a localização de bens e devedores, os sistemas informatizados necessários no desempenho das atividades da PGFN, bem como as orientações para seu manuseio, as estratégias para a prevenção, detecção e repressão de fraudes em dívida ativa, os estudos jurídicos voltados ao embasamento de medidas a serem implementadas pela Administração³², as teses de defesa a serem apresentadas aos órgãos do Poder Judiciário³³, os subsídios fáticos e jurídicos requisitados pelos órgãos da AOU, a serem incorporados a futura contestação ou recurso da União³⁴, dentre outros. Sobre esses dados, produzidos e mantidos por

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que dependem recursos e nos atos de direito;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impedição de ações do processo administrativo, nos prejuízos da atuação dos servidores;

XIII - interpretação de normas administrativas de forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação³².

³² - Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

³³ Enquanto os recursos nos ou decisões não foram citados. Com a edição do ato ou decisão, e se não houver outro fundamento para a restrição de acesso, o documento ou informação referida cessará de ser público. É o que se dispõe (na norma que reger a figura do *decretum preparatório* (art. 7º, §2º da LAD e arts. 3º, XII, e 30, caput, do Decreto nº 7.724, de 2012).

³⁴ Enquanto não forem apresentadas em juízo, nos atos de processo sobre o qual não recai o sigilo de justiça.

³⁵ Do mesmo modo, entendemos que as informações que efetivamente integram a manifestação processual do União em processo que não mantie sob sigilo de justiça passarão também a ser públicas nos moldes do inciso IX do art. 93 da Constituição e do art. 155 do Código de Processo Civil:

Constituição

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

I - I

II - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a eles, em casos em que a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação³⁵.

Código de Processo Civil

Art. 155. Os atos processuais são públicos. Correm, todavia, em sigilo de justiça os processos:

I - em que o exigir o interesse público;

II - que dizem respeito a casamento, filiação, separação dos corpos, casamento de novo, alimentos e guarda de menores;

Parágrafo único. O direito de consultar os autos e de obter cópias de seus atos é reservado às partes e a seus procuradores. O terceiro, que demonstrar interesse jurídico, pode requerer ao juiz certidão dos dispositivos de sentença, sem caso de impedimento e partilha restrita de despesas³⁶.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2803/2013

órgãos da Advocacia Pública, é que deve recair o sigilo profissional, de modo a preservar o interesse público, ressalvando-se, por óbvio, a **requisição de informações por órgãos públicos**, notadamente os de controle, na forma da lei²⁹.

29. Veja-se que os dados mencionados no parágrafo anterior, sobre os quais deve recair o sigilo profissional do advogado público, têm como traço distintivo a circunstância de não existirem para outro fim que não a **representação e a defesa judicial ou extrajudicial da pessoa jurídica de direito público**. Ou seja, são informações produzidas e mantidas no interesse **exclusivo** dessas atividades. Esses dados também se distinguem por seu caráter puramente **interno** ao funcionamento dos órgãos da Advocacia Pública e por serem indissociáveis das atividades de seus membros.

30. Essas constatações, a nosso ver, constituem **diretrizes** que permitem ao intérprete identificar criteriosamente as informações, dados, documentos e processos que demandam a proteção do sigilo profissional da Advocacia Pública. Assim, não poderá o advogado público se recusar a apresentar em Juízo a cópia de um processo administrativo³⁰, ainda que veicule informação que possa conduzir ao provimento do pedido da parte adversa. Tampouco lhe seria lícito deixar de informar ao administrado a existência de documento, norma ou qualquer fato que possa ser favorável à consecução de seus interesses. Ao contrário, as teses e estratégias de defesa da Fazenda Pública em Juízo, as orientações para a prevenção, detecção e repressão de fraudes e os manuais de diligências, dentre outros, representam verdadeiros **instrumentos de trabalho** do advogado público, que existem **exclusivamente** para o desempenho da representação e a defesa judicial ou extrajudicial da pessoa jurídica de direito público.

31. Pois bem. Na esteira da argumentação desenvolvida no Parecer PGFN/CGD nº 727/2013, cuja cópia instrui o presente expediente, entendemos que eventual divulgação das informações estratégicas supramencionadas teria o condão de conferir **proveito indevido à parte**

²⁹ Confira-se, por oportuno, o Parecer PGFN/CGJ/COJFN nº 1948/2013, assim ementado:

"Eventual restrição de acesso à informação que venha a recair sobre determinado documento não obsta o atendimento de requisição formulada por Auditor da Controladoria-Geral da União nos termos do art. 26 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Dever do sigilo que se atende ao princípio da anterioridade requisitante. Conselho formulado pela Coordenação-Geral da Unidade Ativa da União desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Lei 10180-2001, art. 26; Lei 12.527/2011, arts. 22 e 25; Decreto 7724/2012, art. 6º, I."

³⁰ Ressalvadas, por óbvio, as demais hipóteses legais de sigilo e suas peculiaridades, notadamente quanto ao tratamento da informação, nos termos da legislação específica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGFN nº 2803/2013

adversa³⁷, privilegiando-a com o acesso antecipado a dados úteis à defesa de seus próprios interesses, muitas vezes contrários ao interesse público. O Estado, nessas circunstâncias, ficaria vulnerável, especialmente no âmbito do processo judicial ou administrativo. Em outras palavras: desconsiderar o sigilo profissional no âmbito da Advocacia Pública, permitindo que o particular (ou até mesmo outro ente público) em conflito de interesses com a Administração Pública tenha acesso a essas informações, pode acarretar grave prejuízo à representação da pessoa jurídica de direito público e à defesa de seus interesses, o que equivaleria a dispor do interesse público.

32. Vale lembrar que em muitas das situações em que o Estado e o particular se encontram em polos opostos, o administrado encontra-se assistido por advogado. Este, a seu turno, por estar sujeito exclusivamente ao EAOAB, poderá se valer do sigilo profissional em sua plenitude. Diante dessa circunstância, parece-nos que eventual desconsideração ou supressão do sigilo profissional da Advocacia Pública colocaria o Estado em franca desvantagem processual, afetando o equilíbrio entre as partes, a *paridade de armas*³⁸, e, via de consequência, o próprio devido processo legal³⁹. Não obstante, quanto ao exame da matéria sob a ótica dos princípios que regem o direito processual civil, entendemos que melhor dirá a Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Tributário, para a qual foi encaminhada consulta idêntica⁴⁰ à do presente expediente.

33. Por derradeiro, pode-se dizer que as teses jurídicas, os manuais de diligências e de cálculos, as estratégias para a representação judicial e extrajudicial da União, as técnicas para a detecção de fraudes, os sistemas informatizados, dentre outras informações estratégicas, são os meios de que dispõem os advogados públicos para o melhor desempenho de suas funções. Como já dito, são verdadeiros instrumentos de trabalho, cuja proteção é assegurada pela garantia da inviolabilidade, nos termos do art. 133 da Constituição e do inciso II do art. 7º da Lei nº 8.906, de 1994, também aplicável aos advogados públicos por força do § 1º do art. 3º do mesmo diploma legal. Entretanto, entende-se que aqui também devem ser ressalvadas as hipóteses de requisição de informações por órgãos públicos na forma da lei, conforme destacado no item nº 28, *supra*.

³⁷ Assim compreendida a pessoa natural ou jurídica que tenha ou possa vir a ter interesse conflituoso com o ente estatal.

³⁸ "O processo é uma luta. A paridade de armas significa dar ao vencedor oportunidades e os mesmos instrumentos processuais para que jamais seça safor as seu direitos e prerrogativas, quando após, obtendo resposta, etc." (DIDIER JR., Fláudio. *Curso de Direito Processual Civil*, v. 1. São Paulo: Edições Jus Podivm, 2007, p. 41).

³⁹ "PROCESSO - TRATAMENTO IGUALITÁRIO DAS PARTES. O tratamento igualitário das partes é a medida do devido processo legal, observando, na via interpretativa, quando, observando prerrogativa constitucionalmente prevista." (STF. 1ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 213.212/SP, Relator Ministro Marco Aurélio. DJe 06/03/2009).

⁴⁰ Por intermédio do Registro PGFN nº 2621/2013.



IV

34. Diante do exposto, podemos concluir que:

a) sigilo profissional do advogado constitui dever ético, inerente ao exercício da atividade, por meio do qual o profissional fica obrigado a guardar em segredo as informações sobre seu cliente que venha a conhecer em razão do ofício ou sobre fato relacionado com a pessoa de quem seja ou tenha sido advogado;

b) como decorrência desse dever, é correto afirmar que o advogado também possui a prerrogativa de se recusar a revelar dados sobre os quais tenha obrigação de manter segredo;

c) esse direito/dever tem como fundamento constitucional a garantia da inviolabilidade do advogado (art. 133), que visa a assegurar ao profissional o pleno exercício da atividade e, conseqüentemente, a defesa dos direitos e liberdades fundamentais, notadamente do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório;

d) a Lei nº 8.906, de 1994, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil, ao regulamentar o art. 133 da Constituição, define o alcance e os limites da inviolabilidade do advogado e contempla o direito/dever de sigilo profissional do advogado;

e) conquanto a Lei Orgânica da AGU nada tenha disposto sobre a vinculação de seus membros ao Estatuto da Advocacia, observa-se que a Lei nº 8.906, de 1994, em seu art. 3º, §1º, buscou deixar clara a sujeição dos advogados públicos aos seus preceitos, sem prejuízo da submissão ao respectivo estatuto, do que se conclui que a estes também se aplicam a garantia da inviolabilidade e o direito/dever de sigilo profissional;

f) o art. 22 da Lei nº 12.527, de 2011, ressaltou expressamente do âmbito de aplicação desse diploma as situações de sigilo regidas por leis específicas, ao passo que o inciso I do art. 6º do Decreto nº 7.724, de 2012, ao regulamentar o citado dispositivo, assinalou claramente o sigilo profissional, razão pela qual se depreende que o sigilo profissional do advogado constitui hipótese fora do alcance da Lei de Acesso à Informação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGCFN nº 2803/2013

g) o regime jurídico a que se submetem os advogados públicos impõe que se confira ao sigilo profissional desses agentes contornos e alcance diversos daqueles aplicáveis aos advogados que se sujeitam exclusivamente ao EAOAB;

h) de plano, deve ser ressaltado que o sigilo profissional não autoriza o advogado público a omitir ou distorcer deliberadamente a verdade dos fatos que deva expor no curso do processo judicial ou administrativo, ou mesmo no âmbito das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, sendo vedado ao agente público impor sigilo para acobertar irregularidades, haja vista o que dispõem o art. 32, V, da Lei nº 12.527, de 2011, e o art. 116, VI, da Lei nº 8.112, de 1990;

i) o sigilo profissional da Advocacia Pública deve recair sobre as informações produzidas ou mantidas por seus órgãos e que se caracterizem como conhecimento estratégico e indispensável às atividades estatais, a exemplo das teses jurídicas a serem apresentadas em Juízo ou destinadas a embasar futuras medidas do Poder Público, a criação, o aprimoramento e o emprego de meios destinados à proteção do patrimônio público e as demais estratégias úteis à representação e defesa da pessoa jurídica de direito público nas esferas judicial e extrajudicial;

j) as circunstâncias de uma determinada informação (i) ser produzida ou mantida por órgão da Advocacia Pública no interesse exclusivo da representação judicial e extrajudicial da pessoa jurídica de direito público; (ii) possuir caráter essencialmente interno ao funcionamento do órgão; e (iii) mostrar-se indissociável das atividades legalmente conferidas aos advogados públicos, constituem diretrizes que permitem ao intérprete identificar criteriosamente as hipóteses que demandam a proteção do sigilo profissional da Advocacia Pública;

k) eventual divulgação das informações estratégicas supramencionadas teria como consequências, dentre outras: (i) o benefício indevido à parte adversa (*i.e.*, aquela que tenha ou possa vir a ter interesse conflitante com o ente estatal), privilegiando-a com o acesso antecipado a dados úteis à defesa de seus próprios interesses, muitas vezes contrários ao interesse público; (ii) a vulnerabilidade do Estado, especialmente no âmbito do processo judicial ou administrativo; e (iii) grave prejuízo à representação da pessoa jurídica de direito público e à defesa de seus interesses, o que equivaleria a dispor do interesse público;

l) além de protegidos pelo sigilo profissional, tem-se que os sistemas informatizados, as teses jurídicas, os manuais de diligências, as estratégias para a representação judicial e extrajudicial da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL JURÍDICA

Registro PGEN nº 2803/2013

pessoa jurídica de direito público, as técnicas para a detecção de fraudes, dentre outras informações estratégicas, também se encontram resguardados pela garantia da inviolabilidade dos instrumentos de trabalho do advogado, assegurada na forma do inciso II do art. 7º da Lei nº 8.906, de 1994, também aplicável aos advogados públicos por força do § 1º do art. 3º do mesmo diploma legal; e

m) a restrição de acesso decorrente do sigilo profissional da Advocacia Pública poderá ceder diante das hipóteses de requisição de informações por órgãos públicos, conforme dispuser a legislação aplicável, caso em que o dever de sigilo se estenderá ao órgão ou autoridade requisitante, consoante entendimento fixado no âmbito desta PGEN por intermédio do Parecer PGEN/CJU/COJPN nº 1948/2013.

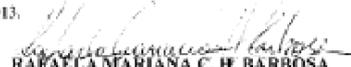
À consideração superior, com proposta de restituição do presente expediente ao Gabinete da Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, com vistas à consolidação das manifestações desta e de outras áreas da PGEN sobre o assunto e posterior encaminhamento à Consultoria-Geral da União (CGU/AGU) para uniformização da matéria no âmbito da Administração Pública Federal, se assim se entender cabível.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 12 de dezembro de 2013.


DANIEL NEIVA FREIRE
 Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 12 de dezembro de 2013.


RAÍSSA MARIANA C. H. BARBOSA
 Coordenadora Jurídica de Legislação de Pessoal e Normas


VANESSA SILVA DE ALMEIDA
 Coordenadora-Geral Jurídica

Aprovo. Restitua-se o expediente ao Gabinete da Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, consoante proposto.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de dezembro de 2013.


RICARDO SORIANO DE ALENCAR
 Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Administrativa

ANEXO C – RESPOSTA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DF CETAD RFB

Fl. 10



Nota SIC Cetad/Coest nº 205, de 13 de novembro de 2020.

Interessado: Julyene Cortez de Albuquerque Ferreira

Assunto: Solicitação de informações acerca das consequências advindas da decisão proferida pelo STF no RE nº 574.706.

e-dossiê nº 13035.102443/2020-31

A presente Nota tem por objetivo atender ao pedido de informações feito com base na Lei de Acesso à Informação (LAI), nº 12.527, de 2011, constante de solicitação da Sra. Julyene Cortez de Albuquerque Ferreira, cujo encaminhamento ao Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad), da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), se deu por meio do e-dossiê 13035.102443/2020-31.

2. A requerente iniciou a sua solicitação afirmando que é mestranda da Turma XVI do Curso de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste – MGP/UFPE e que está desenvolvendo a Dissertação de Mestrado intitulada: "O CONSEQUENCIALISMO NAS DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO SOBRE O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR". No seu entendimento, "observando os autos do processo e caminhando-se em direção à compreensão da tese admitida no âmbito do Poder Judiciário, não há como olvidar do consequencialismo, ou o estudo das consequências". Em face do valor jurídico do Recurso Extraordinário (RE) 574.706, a interessada fez os seguintes questionamentos que partem da perspectiva do consequencialismo, com vistas à continuidade da pesquisa sobre o tema central do seu estudo:

- a) A Administração Pública Federal já apreciou os impactos sobre a arrecadação do PIS e da COFINS? Há um estudo movido pela Administração Pública sobre o tema 69 do STF dentro da PGFN e da Receita Federal do Brasil?
- b) Sobre os valores envolvidos, quanto ainda se espera restituir e quanto já foi efetivamente restituído? Há o registro em números sobre o caso? Quantos processos de compensação já foram iniciados e quantos já obtiveram êxito diante dessa matéria?
- c) Quais os impactos sobre os cofres públicos? Quanto (em reais) a União já deixou de arrecadar até o momento e quanto (em reais) já foi devolvido aos contribuintes, com fundamento na decisão do STF?
- d) Há o registro ou uma expectativa sobre o número de processos que poderão dar origem a abertura de (novos) programas de compensação?

3. Com relação a esta demanda, é importante contextualizar, primeiramente, sobre o papel deste Centro de Estudos frente às lides tributárias que tramitam nos tribunais superiores, cuja defesa por parte da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Informa-se que

a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, atribuiu responsabilidades para a PGFN e a RFB no que concerne às estimativas do impacto orçamentário e financeiro das decisões desfavoráveis à União no âmbito do Poder Judiciário. Este ato define o fluxo de informações relativas aos julgamentos proferidos nas instâncias superiores da Justiça, ou seja, no Supremo Tribunal Federal (STF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ).

4. Em síntese, os procedimentos previstos na citada Portaria Conjunta ocorrem da seguinte forma:

- i) a PGFN, responsável pela classificação dos riscos fiscais decorrentes de eventuais decisões judiciais desfavoráveis ao Governo, solicita à RFB e em particular, ao Cetad, estimar os efeitos financeiros de determinados recursos em tramitação no STF e no STJ;
- ii) este Centro de Estudos recebe a indicação dos temas em discussão e dos recursos impetrados, acompanhados de breve descrição da matéria objeto da lide; e
- iii) procede a estimativa do efeito fiscal de cada tema, em geral para compor o Anexo de Riscos Fiscais (ARF) do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO), que normalmente é encaminhado à Secretaria de Orçamento Federal (SOF) pela PGFN, para subsidiar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) do ano seguinte.

5. Deve-se registrar que os cálculos que compõem o ARF da LDO não se referem aos valores que efetivamente serão desembolsados pela União em caso de perda judicial nos tribunais superiores. Tais estimativas visam tão somente informar a ordem de grandeza da perda potencial de arrecadação, caso a decisão seja desfavorável à Fazenda Nacional, adotando-se como premissa a base ampla de contribuintes sujeitos à mesma condição jurídica, verificada na matéria objeto da ação representativa.

6. Assim, o que se busca no cálculo das estimativas de risco fiscal é aplicar, sempre que possível, uma metodologia que consiste em selecionar os contribuintes ou setores que se encontrem na mesma situação jurídica daqueles que são parte no processo principal, no qual foi admitida a repercussão geral (exemplo do RE 574.706) ou efeito repetitivo e, a partir desse conjunto, efetuar uma comparação entre a situação prevista na legislação contestada e a situação pleiteada pelo litigante. Nessa apuração, considera-se também como premissa que, caso a União perca o pleito, todos os contribuintes que se encontrarem na mesma situação irão demandar a restituição ou compensação dos valores pagos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos.

7. Feita a contextualização do papel do Cetad frente à Portaria Conjunta nº 1/2014, este Centro passa a analisar os quatro questionamentos listados no 2º parágrafo desta nota e informa que, quanto à primeira parte do item "a", a RFB analisou os impactos de uma decisão desfavorável à União no RE 574.706 desde o ano de 2014, sendo que os valores estimados de perda de arrecadação do PIS/COFINS foram sendo atualizados ano a ano, por solicitação da PGFN, até alcançar a última estimativa, para o exercício de 2020, cujo valor foi informado à PGFN por meio da Nota Cetad/Coest nº 167, de 31/08/2020. Tal valor, de R\$ 258,3 bilhões, refere-se à perda potencial relativa ao período de cinco anos (2014 a 2018), caso todos os contribuintes sujeitos à mesma situação jurídica solicitem restituição ou compensação do que pagaram a maior. Transcreve-se, a seguir, parte do teor desta Nota, para atendimento à solicitação da requerente:

"A presente Nota Técnica visa responder ao Ofício SEI nº 182605/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, endereçado ao Sr. Secretário-Especial da Receita Federal do Brasil, do qual consta uma relação de 36 temas em juízo e solicitação para que seus cálculos de estimativa de impacto econômico sejam atualizados. Esse Ofício foi incorporado ao Processo SEI em epígrafe e encaminhado a este Centro de Estudos em 29/07/2020.

2. Os resultados obtidos da atualização solicitada são os apresentados abaixo, por Tema, juntamente com um resumo da correspondente metodologia de cálculo da estimativa adotada.

Tema 01: Contribuição Previdenciária Cooperativas de Trabalho (RE 595.838)

Tema 02: PIS e Cofins. Base de cálculo. Inclusão do ICMS (RE 574.706)

Objeto: Trata-se de questionamento sobre a inclusão da parcela relativa ao ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins (tributação por dentro).

Cálculo atualizado para 2020: Cálculo para 5 anos: R\$ 258,3 bilhões. Média anual: R\$ 49,35 bilhões.

Metodologia: O impacto foi considerado como sendo o resultado da aplicação da alíquota nominal de 9,25% à soma das arrecadações de ICMS + ISS de 2014 a 2018. O resultado foi atualizado ano a ano até 2020 pela variação da taxa Selic. Em seguida aplicada a participação do ICMS, com base na proporção do ICMS no total ISS + ICMS.

8. Quanto ao segundo questionamento do item "a", informa-se que não é da competência do Cetad elaborar estudos acerca de Temas de Repercussão Geral no STF, como no caso do Tema 69 relativo ao RE 574.706, sendo que tais informações, se disponíveis, podem ser buscadas junto à Subsecretaria de Tributação e Contencioso (Sutri) da RFB e na própria PGFN.

9. Com relação aos itens "b", "c" e "d" do pedido da requerente, que tratam de informações acerca de processos de restituição e compensação relacionados com a decisão proferida no RE citado, informa-se que os dados solicitados podem ser obtidos, se disponíveis, junto à Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento (Suara) desta Secretaria.

São estas as informações submetidas à apreciação superior.

Assinatura digital
JOSÉ GERALDO FERRAZ GANGANA
 Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Chefe do Cetad.

Assinatura digital
ROBERTO NAME RIBEIRO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Coest

Aprovo a Nota. Encaminhe-se à Ouvidoria da RFB.

Assinatura digital
CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe do Cetad



MINISTÉRIO DA
ECONOMIA



Receita Federal

Nota RFB/Suara/Codar/Coare nº 29, de 26 de novembro de 2020.

Interessado: Julyene Cortez de Albuquerque Ferreira

Assunto: Restituição e Compensação de Tributos – RE STF nº 574.706.

e-Processo nº 13085.102443/2020-31

Trata-se de solicitação de informação questionando os valores envolvidos na restituição e compensação do PIS e da Cofins originados a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 do Supremo Tribunal Federal.

2. Quanto ao item "b", cabe esclarecer que os créditos oriundos de decisão judicial transitada em julgado somente são passíveis de execução na esfera judicial. Por outro lado, na via administrativa, somente são passíveis as compensações de débitos.
3. Foram transmitidas aproximadamente 78 mil declarações de compensação oriundas de ação judicial por 7,8 mil pessoas jurídicas no período entre 2018 até outubro de 2020. O valor total do crédito informado é de R\$ 143,7 bilhões, sendo utilizados na compensação de débitos R\$ 72,1 bilhões.
4. Em relação ao êxito, as declarações de compensação têm efeito imediato na extinção dos débitos tributários sob condição resolutória, tendo a Secretaria de Receita Federal do Brasil o prazo de 5 (cinco) anos para decidir sobre a homologação ou não da compensação.
5. Sugerimos o encaminhamento do pedido ao Cetad para resposta, se possível, dos itens "a" (*a Administração Pública Federal já apreciou os impactos sobre a arrecadação do PIS e da COFINS*) e "d" (*há o registro ou expectativa sobre o número de processos que poderão dar origem abertura de (novos) programas de compensação?*).

Assinatura digital
MARCOS PRUDENTE DE OLIVEIRA CORRÊA
Analista-Tributário da RFB

Aprovo a Nota. Encaminhe-se ao Cetad para resposta ao interessado.

DF CODAR RFB
(Fl. 2 da Nota RFB/Suara/Codar/Coare nº 29, de 26 de novembro de 2020.)

Fl. 16

Assinatura digital
ANA JANDIRA MONTEIRO SOARES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Gestão do Direito Creditório