

Temas Atuais de Processo Tributário

PAULO CALIENDO
HANNAH PEREIRA ALFF
Orgs



Editora Fundação Fênix

"O processo tributário tem sido um ramo do direito processual que tem, cada dia mais, conquistado pesquisadores para a verdadeira identificação de uma teoria própria, autônoma que, embora vinculada ao direito processual civil, obtenha conceitos e contornos típicos, o que se verifica nos artigos produzidos na obra."

*Prof. Dr. Marco Félix Jobim
Extraído do Prefácio*



Editora Fundação Fênix



Temas atuais de processo tributário

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto -PUCRS

Amanda Costa Thomé Travincas - Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos - UERJ

Angélica Luciá Carlini – UNIP

Augusto Jaeger Júnior – UFRGS

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo- Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Cláudia Lima Marques – UFRGS

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmento - UERJ

Daniel Wunder Hachem - PUCPR e UFPR

Daniel Mitidiero - UFRGS

Denise Pires Fincato - PUCRS

Draiton Gonzaga de Souza - PUCRS

Eugênio Facchini Neto - PUCRS

Fabio Siebeneichler de Andrade - PUCRS

Fabiano Menke – UFRGS

Flavia Cristina Piovesan - PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Gabrielle Bezerra Sales Sarlet - PUCRS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino - PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra - Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Gustavo Osna - PUCRS

Hermes Zaneti Jr

Hermilio Pereira dos Santos Filho - PUCRS

Ivar Alberto Martins Hartmann - FGV Direito Rio

Jane Reis Gonçalves Pereira - UERJ

Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ

Laura Schertel Mendes

Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub

Luis Alberto Reichelt – PUCRS

Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior Fellow na Harvard Kennedy School,
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Patryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão - Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo - Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho - Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Moraes – Universidade de Lisboa
Cristina Maria de Gouveia Caldeira - Universidade Europeia
César Landa Arroyo - PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites - Pontifícia Universidade Católica do Peru
Francisco Pereira Coutinho - Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón - Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva - Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porrás Ramirez - Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro - Pontificia Universidad Católica del Peru
Víctor Bazán - Universidade Católica de Cuyo

Paulo Caliendo
Hannah Pereira Alff
(Organizadores)

Temas atuais de processo tributário



Editora Fundação Fênix

Porto Alegre, 2022

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Concepção da Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR

Este livro foi editado com o apoio financeiro - CAPES/PROEX - Projeto CAPES/PROEX - 0776/2018



Série Direito – 56

Catálogo na Fonte

T278 Temas atuais de processo tributário [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo, Hannah Pereira Alff (Organizadores). – Porto Alegre : Editora Fundação Fênix, 2022.
437 p. : il. (Série Direito ; 56)

Disponível em: <<http://www.fundarfenix.com.br>>

ISBN 978-65-81110-98-7

DOI <https://doi.org/10.36592/9786581110987>

1. Processos Tributários. 2. Inteligência Artificial. 3. Direito Tributário. I. Caliendo, Paulo (org.). II. Alff, Hannah Pereira (org.).

CDD: 340

Responsável pela catalogação: Lidiane Corrêa Souza Morschel CRB10/1721

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

Os organizadores 11

PREFÁCIO

Marco Félix Jobim 13

1. DO NECESSÁRIO APRIMORAMENTO DAS EXECUÇÕES FISCAIS: DA MUDANÇA DE MODELO À APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

Paulo Caliendo 17

2. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Thiago Dayan 39

3. REFLEXOS DO CONSEQUENCIALISMO DECISÓRIO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE A PARTIR DO RE 576.967/PR E DA ADI 5.422/DF

Hannah Pereira Alff 55

4. A FUNCIONALIDADE DA DECISÃO DE SANEAMENTO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Camila Victorazzi Martta 79

5. REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA NA COMARCA DE TRAMANDAÍ E REFLEXOS NA EFETIVIDADE DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Henrique Almeida Ribeiro 103

6. COLETIVIZAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PÓS IRDR: RECALCULANDO A ROTA

Raquel Vieira Paniz 127

7. IMPACTOS DOS PRECEDENTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: A EFETIVIDADE DA LEGALIDADE E A MODULAÇÃO DE EFEITOS

Maria Eugênia Londero Deggeroni 145

8. A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E A NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS: VICTOR NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Helen Lentz Ribeiro Bernasiuk 169

9. MODULAÇÃO DE EFEITOS DE DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: RE 714.139

Maria Tereza Ramos Vale Halabe 199

10. TERRITÓRIO, EXISTÊNCIA E RESISTÊNCIA: LIMITE PARA O PODER DE TRIBUTAR FACE O DIREITO À IDENTIDADE	
<i>Anderson Júnior Ferreira Martins</i>	215
11. PRECEDENTES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DISTORÇÕES NA APLICAÇÃO DOS PADRÕES DECISÓRIOS	
<i>Carina Gassen Martins Clemes</i>	233
12. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO MEIO DE VIABILIZAR UM SISTEMA TRIBUTÁRIO PROGRESSIVO NO BRASIL	
<i>Cláudio Rubens N. Ramos Júnior</i>	249
13. TRANSPARÊNCIA ALGORÍTMICA COMO GARANTIA FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE	
<i>Edson Pontes Pinto</i>	275
14. PRECEDENTES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	
<i>Jenaldo Alves de Araújo; Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira</i>	293
15. DIREITO FUNDAMENTAL À TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA E O EMPREGO DE NOVAS TECNOLOGIAS NO PROCESSO: PRECEDENTES REPETITIVOS E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	
<i>Juliana Dal Molin de Oliveira Lemos</i>	321
16. PANDEMIA DA COVID 19: UMA LUPA NA ASSIMETRIA FISCAL DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA	
<i>Tais Macedo de Brito Cunha</i>	343
17. A APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ARTIGO 138 DO CTN) AOS ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA	
<i>Tâmera Padoin Marques Marin</i>	363
18. A (IM)POSSIBILIDADE DO USO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: UMA INVESTIGAÇÃO PRELIMINAR	
<i>Morecy Vaz Móre;</i> <i>Mozarth Bielecki Wierzchowski</i>	377

APRESENTAÇÃO

É fato que o Direito não tende a se manter estanque, e a temática do Processo Tributário acompanha tal premissa. A presente obra é fruto de estudos que permitem essa substancial conversa entre o Processo Civil e o Direito Tributário, a partir de dois semestres conduzidos pelo Professor Dr. Paulo Caliendo no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, contando com contribuições de alunos do Doutorado interinstitucional (DINTER) e do Mestrado interinstitucional (MINTER) que possuem parceria com a PUCRS.

É um prazer imenso para nós, organizadores, podermos contar com a dedicação de tantos autores e autoras que se debruçaram sobre diferentes abordagens e convergências necessárias de serem feitas para a formação do que deve se compreender atualmente como Processo Tributário, entre seus mais peculiares aspectos.

Nossos votos são de que a leitura seja prazerosa, e que a obra siga cumprindo com sua intenção de fomentar reflexões e debates tão valiosos à evolução do Direito, em especial à temática do Processo Tributário.

Mais uma vez, agradecemos aos autores e autoras pelas ilustres contribuições que tornaram este projeto possível.

Boa leitura!

*Os organizadores.
Setembro de 2022.*

PREFÁCIO

Confere-se ao prefácio a ideia daquilo que vem antes do texto, o que é escrito ou dito antes da história, contextualizando o leitor na leitura que se seguirá. Por isso, palavras que antecipam podem causar conforto ou não ao leitor, razão pela qual é dever de quem prefacia o fazer da forma mais fidedigna possível àquilo que lhe foi antecipado sobre o texto. Desde já antecipo que pretendo levar conforto ao leitor!

Paulo Caliendo e Hannah Pereira Alff me deram a honra e a felicidade de poder ler os originais da obra que organizam, intitulada: "Temais Atuais de Processo Tributário", fruto de uma comunhão de esforços entre os estudantes do mestrado e doutorado da Escola de Direito da PUCRS.

A excelência da obra publicada poderia ser facilmente constatada no plano já empírico, pois pude acompanhar, tanto no mestrado como no doutorado, a qualidade e interesse do corpo discente durante as aulas ministradas e seminários realizados. Aliado a esse fato, trata-se de um programa de excelência de formação de mestres e doutores, estando a obra conduzida em sua organização pelo Professor Paulo Caliendo, incansável pesquisador na área proposta, e Hannah Alff, doutoranda em nosso PPGD cujas conquistas acadêmicas já lhe renderam reconhecimento nacional e internacional.

Por últimos temos o tema!

O processo tributário tem sido um ramo do direito processual que tem, cada dia mais, conquistado pesquisadores para a verdadeira identificação de uma teoria própria, autônoma que, embora vinculada ao direito processual civil, obtenha conceitos e contornos típicos, o que se verifica nos artigos produzidos na obra.

Paulo Caliendo discorre sobre o tema do necessário aprimoramento das execuções fiscais: da mudança de modelo à aplicação da inteligência artificial; Thiago Dayan escreve sobre os crimes contra a ordem tributária e o princípio da capacidade contributiva; Hannah Pereira Alff sobre os reflexos do consequencialismo decisório no direito tributário: análise a partir do RE 576.967/PR e da ADI 5.422/DF; Camila Victorazzi Martta sobre a funcionalidade da decisão de saneamento no processo tributário; Henrique Almeida Ribeiro sobre a regularização fundiária na comarca de Tramandaí e reflexos na efetividade do processo tributário;

Raquel Vieira Paniz sobre a coletivização em matéria tributária pós IRDR: recalculando a rota; Maria Eugênia Londero Deggeroni sobre os impactos dos precedentes em matéria tributária: a efetividade da legalidade e a modulação de efeitos; Helen Lentz Ribeiro Bernasiuk sobre a inteligência artificial e a necessidade de observância de princípios fundamentais: Victor no Supremo Tribunal Federal; Maria Tereza Ramos Vale Halabe sobre a modulação de efeitos de decisão de inconstitucionalidade proferida pelo supremo tribunal federal (STF) em matéria tributária: RE 714.139; Anderson Júnior Ferreira Martins sobre o território, existência e resistência: limite para o poder de tributar face o direito à identidade; Carina Gassen Martins Clemes sobre os precedentes judiciais em matéria tributária: distorções na aplicação dos padrões decisórios; Cláudio Rubens N. Ramos Júnior sobre o imposto sobre grandes fortunas como meio de viabilizar um sistema tributário progressivo no Brasil; Edson Pontes Pinto sobre a transparência algorítmica como garantia fundamental do contribuinte; Jenaldo Alves de Araújo e Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira sobre os precedentes judiciais em matéria tributária; Juliana Dal Molin de Oliveira Lemos sobre o direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva e o emprego de novas tecnologias no processo: precedentes repetitivos e inteligência artificial em matéria tributária; Tais Macedo de Brito Cunha sobre pandemia da Covid-19: uma lupa na assimetria fiscal da federação brasileira; Tâmera Padoin Marques Marin sobre a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN) aos acordos de colaboração premiada e; Morecy Vaz Móre e Mozarth Bielecki Wierzchowski sobre a (im)possibilidade do uso da inteligência artificial na arrecadação do imposto sobre serviços de qualquer natureza: uma investigação preliminar.

Facilmente pode-se notar que grandes temas cujas polêmicas são ainda parte integrante do debate na processualística civil, como precedentes, efetividade, inteligência artificial, modulação de efeitos e outros tantos, estão presentes nos textos dos autores, o que demonstra a sintonia de preocupação das temáticas entre os sistemas processuais. Aliado, ainda, a esse fato, podemos ver que o tema do processo tributário ainda encontra um campo altamente fértil de condução das pesquisas, a depender da ótica que será adotada pelo pesquisador, ou seja, podem-

se extrair conclusões diferentes acaso se esteja escrevendo sob a ótica do fisco ou do contribuinte.

Por essas e outras tantas razões que poderiam aqui se somar, somente tenho que parabenizar os organizadores, os autores e à editora Fundação Fênix pela belíssima publicação.

Prof. Dr. Marco Félix Jobim

*Professor Adjunto na Escola de Direito da PUCRS
Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado.*

1. DO NECESSÁRIO APRIMORAMENTO DAS EXECUÇÕES FISCAIS: DA MUDANÇA DE MODELO À APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-01>

*Paulo Caliendo*¹

Resumo

O presente trabalho pretende verificar o grau de efetividade e eficiência das execuções fiscais, pelas mais variadas óticas. A seguir se pretende verificar possibilidade de sua melhoria e aperfeiçoamento. Serão analisadas duas grandes ordens de propostas. De um lado, a investigação da proposta de alteração do modelo de execução fiscal judicial no país, substituindo-o pela execução administrativa. Serão apontadas as possíveis inconformidades constitucionais e uma provável ofensa aos direitos fundamentais de defesa do contribuinte. Outra proposta analisada será da aplicação de mecanismos de inteligência artificial e automação dos procedimentos na tramitação da execução judicial do crédito tributário. Ao final, irá apresentar o entendimento de que o caminho do uso de novas tecnologias inteligentes possui inúmeras virtudes, dentre as quais se destaca a preservação da tradição nacional com resultados eloquentes.

Palavras-chaves: Execução Fiscal; Execução Administrativa; Devido Processo; Inteligência Artificial.

Abstract

The present work intends to verify the degree of effectiveness and efficiency of tax collection proceedings, from the most varied perspectives. The next step is to verify the possibility of improving and perfecting them. Two main orders of proposals will be analyzed. On one hand, the investigation of the proposal to change the model of judicial tax collection proceedings in the Country, replacing it by administrative collection proceedings. The possible constitutional inconsistencies and a probable offense to the taxpayer's fundamental rights of defense will be pointed out. Another proposal analyzed will be the application of artificial intelligence mechanisms and automation of procedures in the processing of judicial execution of the tax credit. At the end, will present the understanding that the path of using new intelligent

¹ Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. Graduado em Direito pela UFRGS. Professor Titular na PUC/RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 "Direito Tributário e Análise Econômica do Direito", publicado pela editora Elsevier. Autor do Curso de Direito Tributário. 2ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 2019. Conselheiro do CAREF, vice-presidente da Academia Tributária das Américas, Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

technologies has numerous virtues, among which stands out the preservation of national tradition with eloquent results.

Keywords: Tax collection proceedings; Administrative Enforcement; Due Process; Artificial Intelligence.

Introdução

A execução fiscal é um processo caro, lento e sofisticado e, pior, ineficiente. Onde estão as causas da ineficiência? O estudo não responde, mas auxilia no caminho da análise. Diversas hipóteses podem ser levantadas: será que a execução fiscal é intentada quando o débito já é muito superior ao patrimônio do contribuinte? Será que as elevadas multas e juros impedem o pagamento do principal? Será que o débito decorre de opções fiscais erradas do contribuinte, por "desastre empresarial", em razão de crises econômicas ou de outros fatos decorrentes da ação desastrada do próprio Estado na economia? Tratam-se de questões seríssimas, que fogem ao lugar comum da visão do contribuinte como malfeitor e da procuradoria como ineficiente.

O objetivo do presente artigo é verificar quais as causas da ineficiência da execução fiscal e quais as alternativas de solução, que se parecem mais promissoras.

1. Diagnóstico das execuções fiscais

As execuções fiscais representam o maior grupo de ações no contencioso judicial no país, contudo, seu grau de eficácia é muito baixo. Conforme estudos do IPEA, realizados em 2011, somente em 15,7% dos casos havia penhora de bens, mas em apenas um terço dessas havia apresentação voluntária de bens pelo devedor². Esse excelente estudo realizado há mais de uma década trazia dados assombrosos sobre o assunto e ainda hoje levanta indicadores preciosos sobre o tema. Não há como se planejar o processo sem a análise de números e dados. Não se trata de se planejar por números, tão simplesmente, mas levando estes em consideração.

² IPEA, CNJ. Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. Relatório de Pesquisa. Brasília: Ipea/CNJ, 2011.

Somente em 3,8% dos processos existia a oposição de exceção de pre-executividade, e apenas 6,5% dos devedores opõem embargos à execução. Não existem dados atualizados após a pandemia da COVID, mas, certamente, os números foram ser ainda piores.

A execução fiscal era movida pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) em 50,3% dos casos no país. Em 8,9% a PGFN representava autarquias e fundações públicas federais. Ao todo a União era parte autora em 59,2% das ações. Os Conselhos Profissionais representavam a significativa parcela de 36,4%, do volume geral de execuções fiscais³. As pessoas jurídicas representavam 60,5% das partes, que compõe o polo passivo das execuções, contra 39,5% de pessoas físicas. O elevado volume de execuções contra pessoas físicas se explicava, em parte, pelo volume de execuções de conselhos profissionais. As contribuições de conselhos profissionais eram a principal matéria dos executivos, representando o percentual de 37,3%, em comparação com os 27,1% dos impostos federais e 25,3% das contribuições sociais.

As contribuições profissionais representavam em média um valor de execução muito mais baixo, do que as ações movidas pela PGFN. Aqueles buscavam em média R\$ 1.540,74 contra os R\$ 26.303,81 que eram perseguidos pela procuradoria.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) publicou alguns anos depois, em 2017, um relatório sobre o Poder Judiciário e alguns números sobre a execução fiscal⁴. Os processos de execução fiscal representam, conforme o estudo Justiça em Números, em torno de 39% do total de casos pendentes e 74% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Chama atenção a taxa de congestionamento das execuções fiscais, ou seja, do número de processos baixados em consideração ao número de processos em tramitação, de 91,7%. Assim, apenas 8 processos entre 100 que tramitaram em 2017 foram baixados.

3 IPEA, CNJ. Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. Relatório de Pesquisa. Brasília: Ipea/CNJ, 2011, p. 17.

4 Brasil, CNJ. Justiça em Números 2018: ano-base 2017/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em 11.09.2022.

O tempo de giro do acervo desses processos é de 11 anos, ou seja, são necessários 11 anos o encerramento de um processo de execução fiscal.

Considerando-se o elevado custo das execuções fiscais caberia questionar a adequação e conveniência do modelo atual. O alto custo de movimentação da sofisticada máquina administrativa da jurisdição exige a indagação sobre a existência de outros meios alternativos de cobrança, de possíveis soluções colaborativas ou de melhorias na eficiência fiscal.

Não podemos esquecer que a insegurança jurídica e a inflação de normas inconstitucionais produzem uma litigiosidade sistêmica, que amplificam as controvérsias judiciais. Em parte, o volume de execuções fiscais é prova cabal da péssima qualidade do sistema tributário, tóxico às empresas e ofensivo aos direitos fundamentais do contribuinte. Tentar somente melhorar a eficiência da execução fiscal, sem atentar para a qualidade normativa é apenas atacar as consequências dos problemas e não as causas da excessiva litigiosidade tributária em nosso país.

Outra conclusão desse estudo indica que a localização imediata do executado é fundamental para o êxito da execução. Cabe ressaltar que o processo de execução ocorre após múltiplas tentativas de recuperação pela via administrativa, de tal modo que se torna mais improvável a recuperação pela via judicial. Igualmente, a natureza antiga dessas dívidas influencia a sua baixa eficácia.

Quando o devedor não é imediatamente localizado na primeira tentativa, segundo os dados do IPEA de 2011, as chances caem para meros 34,8% dos casos, ou seja, um pouco mais que um terço. Em 36,9% dos casos, o devedor não é encontrado; em 28,8% dos casos é citado pelo Oficial de Justiça; em 26,6%, pelos correios e, em 6,4%, há citação por edital. O estudo não apresenta uma informação diferenciada para pessoas físicas e jurídicas. Diversas indagações permanecem. Afinal, a característica pessoal do executado influencia esses percentuais? Seria a citação das pessoas jurídicas mais simples do que das pessoas físicas? Ou seria justamente o contrário. Tampouco, sabemos se o objeto da cobrança é relevante. É mais fácil localizar devedores de impostos ou de contribuições ou não há distinção? Os devedores de contribuições corporativas são mais fáceis de localizar ou são mais resilientes? Essas respostas são fundamentais para se pensar em melhorias no processo de execução.

Os dados referentes às garantias são ainda mais chocantes em somente 15% dos casos, há penhora de bens e em apenas um terço desses casos, há apresentação voluntária de bens pelo devedor. Apenas, e isso é um dado gritante, somente 6,4% dos devedores opõem embargos à execução. Trata-se de um percentual muito baixo, que mereceria um estudo analítico sobre as razões dessa evasão judicial. Será que os contribuintes consideram débitos sem defesa? Será que a modalidade de lançamento influencia? Seriam os débitos confessados a razão dessa ausência de defesa ou os contribuintes, pura e simplesmente, não possuem condições financeiras para contratação de um advogado, que proceda a uma defesa adequada?

Para o Fisco a situação não é melhor. O mesmo estudo destaca que, no caso da Justiça Federal, a penhora bens do devedor de forma a satisfazer integralmente os interesses da União, tende ao irrisório percentual de 2,8% dos casos, os quais são levados a leilão judicial com ou sem êxito. Destes, em somente 0,3% dos casos, o pregoão consegue satisfazer integralmente o débito, enquanto a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em apenas 0,4% dos casos. São números verdadeiramente chocantes.

O estudo demonstra que em três quintos dos processos consegue-se citar o devedor, mas, destes, somente um quarto possuem garantia mediante penhora e em somente uma sexta parte há o leilão. Ao final, uma décima parte destes resulta em arrecadação de bens para pagamento do débito. Haverá algo de muito errado no processo de execução fiscal ou no sistema tributário nacional? Cabe fazer uma ressalva, esses números por si só podem ser enganadores, dado que há o pagamento integral do débito em 33,9% de todos os casos e em 45% dos casos em que há citação pessoal do executado.

Assim, não há como se afirmar que a execução em si seja ineficaz. Ela o é, quando proposta contra devedor insolvente. Nos casos em que os bens do executado são muito inferiores ao débito, a execução não produz os efeitos desejados. Existem fortes indícios que isso ocorre quando ela tem sido proposta tardiamente ou quando o montante de juros e multa torna a execução impossível de ser satisfeita.

Os erros na cobrança transparecem nos principais casos de baixa. Em 27,7%, ou seja, em quase um terço dos casos há extinção por prescrição ou decadência. Em 17% dos casos, ou seja, quase uma em cada cinco execuções possuem o

cancelamento da inscrição do débito e em 11,5% há a extinção processo sem julgamento do mérito. Somente em 1,3% dos embargos há o julgamento favorável ao executado. Se somarmos estes casos individuais teremos que em 57,5%, ou seja, em quase 60% das execuções houve a extinção por problemas na própria execução.

Note-se que esses números são muito impactantes. Duas grandes situações acabam ocorrendo, ou o pagamento espontâneo do débito pelo contribuinte, quando do ajuizamento da execução fiscal ou a derrubada da cobrança na grande maioria das execuções propostas. Seria muito importante poder distinguir os casos de execuções promovidas pelos conselhos profissionais, pela PGFN ou pelas autarquias.

Igualmente, importante seria a análise de quando a execução é contra devedor pessoa física, jurídica ou por espécie tributária. Esses dados permitiriam uma radiografia completa da execução fiscal no país.

Muitos questionamentos ainda permanecem em aberto, mas certamente algumas indagações preocupantes já surgem: por que os contribuintes não optam por um pagamento facilitado, sem multas, juros, encargos fiscais e sucumbências, perante a administração fiscal? Será que o Fisco não encontra formas de incentivar o pagamento voluntário? Por que muitas execuções são baixadas por erros na instrução (prescrição, decadência, extinção sem julgamento do mérito, entre outras), acarretando ônus adicionais de sucumbência contra administração pública e onerando o contribuinte a contratar defesa para a ação executiva?

A importância do tema é indubitável e os estudos tornam-se imperiosos, pela Advocacia, pelo Governo e pela Universidade. Duas grandes vertentes de soluções têm sido apontadas. De uma lado, a mudança de modelo, com a substituição da execução fiscal judicial pelo modelo de execução administrativa. De outro, se enxergam nas possibilidades tecnológicas uma possibilidade melhoria substantiva da eficiência das execuções fiscais.

2. Mudança de modelo

O regime judicial de cobrança de créditos fiscais é a marca histórica de nosso sistema processual. As primeiras normas sobre execução fiscal aparecem desde o

surgimento do Reino de Portugal, incorporadas às Ordenações Manoelinas, Afonsinas e Filipinas. O processo de execução fiscal possui natureza judicial, no Brasil, desde a Resolução Imperial de nº 28, de 17/03/1876. O Brasil se distanciaria do modelo português de execução administrativa, que remonta às Ordenações, e seguirá até aos dias de hoje, em Portugal.

A doutrina anterior sobre as execuções fiscais é antiga e profícua em análise. Podemos destacar, dentre as tantas obras que poderiam ser citadas, o "Manual do Procurador dos feitos da Fazenda Nacional", de Agostinho Marques Perdigão Malheiros, de 1869; o "Novo manual do procurador dos feitos da Fazenda Nacional", de Herculano de Souza Bandeira, de 1888 e "Ações Executivas", de Afonso Dionísio da Gama, de 1930. Diversas obras foram publicadas após a edição do Decreto-lei n. 960, de 17.12.1938, dentre as quais se destacam: "Execuções Fiscais", de Mário Accioly, de 1936 e 1939; "Direito Fiscal", de João Martins de Oliveira, de 1943; "Teoria e Prática do processo fiscal", de Roque Gadelha de Mello, 1946; "Da Fazenda Pública em juízo", de Castro Nunes, de 1950; "Processo Executivo Fiscal", de Raul Loureiro, de 1953; "Do Direito Processual Tributário", de Hélio Ivo Dória, de 1963; "A defesa do contribuinte no processo de executivo fiscal", de Valmir Pontes e "Tratado das execuções; execução fiscal", de Silva Pacheco, de 1967.

A edição do CPC de 1973 viu surgir uma pleíade de grandes estudos sobre a matéria. Renomados autores se debruçaram em detalhe sobre o novel regime das execuções fiscais, sob o modelo técnico do novo CPC. Autores do porte de Eduardo Domingos Botallo, "Dívidas Fiscais, II, processo judicial", de 1968; José Afonso da Silva, com "Execução Fiscal", de 1975 e Arnaud de Abreu e Lima, "Do Processo tributário", 1976. Aliomar Baleeiro não se furtou de tratar do tema em seu "Direito Tributário Brasileiro", 1974, em sua 4a. Edição.

A publicação da Lei n. 6.830, de 1980 provocou um verdadeiro frenesi intelectual, com mais de três dezenas de livros e artigos significativos. Seria demasiado listar todas as obras relevantes do período, somente até a edição da Constituição de 1988. Assim, mesmo assumindo o risco de faltar com a devida homenagem a um ou outro importante jurista, citamos exemplificativamente alguns dos mais importantes estudiosos do diploma legal: Orlando Fida, "Prática e Jurisprudência do Executivo Fiscal", de 1980; Roberto Corrêa, "A Nova Lei de

Execução Fiscal Anotada”, de 1980; Milton Flaks, “Comentários à Lei da Execução Fiscal”, 1981; Ives Gandra da Silva Martins, “Curso de Direito Tributário”, 1982; J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho; “Execução Fiscal”, de 1982; Iran de Lima, “A Dívida Ativa em Juízo”, de 1984; Luiz Fernando Gama Pellegrini, com a sua “Ação de Execução Fiscal”, de 1986; Luiz Antonio Nunes et Simone da Silva Thallinger, “Execução Fiscal – Jurisprudência”, de 1988; Ronaldo Cunha Campos, com a obra “Ação de Execução Fiscal”, de 1989; Humberto Theodoro Jr., “Lei de Execução Fiscal”, 1993; entre tantos outros.

A doutrina atual é rica em obra da melhor qualidade sobre o tema, destacando-se autores como Leandro Paulsen, Éderson Garin Porto, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Ives Gandra da Silva Martins, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Humberto Theodoro Jr.; José da Silva Pacheco; Vladimir Passos de Freitas e James Marins.

Esta obra pretende se inserir nessa rica tradição, contribuindo com a análise em mais um importante momento da doutrina processual nacional, decorrente da edição do Novo Código de Processo Civil (NCPC).

O Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, consolidará o afastamento da tradição de cobrança administrativa dos créditos públicos e regulamentará a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. O CPC terá aplicação subsidiária às execuções fiscais.

A lei de execução fiscal terá natureza nacional, judicial e receberá aplicação subsidiária por parte do CPC. Será nacional porque irá se dirigir ao processo de cobrança de créditos tributários federais, estaduais, distritais e municipais. Será judicial e terá regime de execução diversa das demais formas de dívidas civis. Somente durante breve período, durante a vigência do CPC de 1973, e antes da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80), haverá um regime unificado a todas as execuções, civis e fiscais. O modelo de lei especial será adotado com a nova Lei e mantido até os dias de hoje.

O modelo nacional distanciou-se da tradição portuguesa, de execução administrativa. Atualmente, contudo, face aos resultados irrisórios da execução fiscal, levantam-se vozes em favor da “desjudicialização”, negando a nossa firme e consolidada tradição, em prol de novos rumos. Diversos questionamentos ao atual

modelo são opostos. Cabe questionar, quais seriam os fundamentos constitucionais dessa radical proposta? Há concordância prática desta para com os princípios de amplo acesso ao judiciário e de ampla defesa? Em suma, trata-se de uma matéria de maior interesse para a sociedade, para o empresariado, advogados, juízes e procuradores. Somente um olhar técnico e sereno será capaz de lançar luzes em um tema tão delicado.

Outro questionamento importante que deve ser observado é sobre a necessidade de uma lei especial para tratar da execução fiscal? Será que as normas do CPC seriam suficientes para tratar da matéria? Cremos que não, a especificidade da execução fiscal exige uma norma especial.

O presente texto aborda o método que deve ser utilizado para a solução de aparentes antinomias entre a norma processual geral e a norma especial de execução fiscal. Dois critérios serão analisados e testados: especialidade e cronologia. O conflito entre eles exigirá a aplicação de um metacritério de solução. Elementos finalísticos e sistemáticos serão necessários para manter a coerência material do sistema. Notadamente devem ser observados a premissa de vedação sacrifícios particulares não-expressamente determinados pelo legislador. Outros princípios merecerão uma atenção redobrada, tais como o princípio da proporcionalidade e da subsidiariedade.

Por fim, cabe destacar que o impacto do NCPC nas execuções fiscais será profundo. Os presentes comentários detalharão as modificações relevantes em cada um dos artigos comentados. A principal alteração observada está na mudança de modelo: substitui-se o antigo modelo formalista-tecnicista por uma abordagem pragmática-substancial. A noção de primazia do interesse público é substituída pela diretriz de prevalência dos direitos fundamentais.

O CPC de 1973 unificou todas as execuções, civis e fiscais, em torno do Código e, finalmente, a Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80) consagrou definitivamente o modelo de cobrança judicial em uma lei especial.¹ Desse modo, a nossa história demonstra, claramente, afiliação à ideia de que a execução fiscal deve ocorrer sob a égide do Poder Judiciário, afastando-se, manifestamente, do modelo de execução administrativa. Desde a Independência nacional, houve rechaço explícito ao modelo português, ainda vigente, de execução sob a égide da autoridade administrativa.

Hodiernamente, surge o questionamento sobre a oportunidade e conveniência da adoção do modelo administrativista de cobrança do crédito tributário. Esse movimento tem sido conhecido como “desjudicialização” da execução fiscal, em um movimento de claro desvio em relação à nossa tradição histórica.

A proposta consta no Projeto de Lei no 5.080/2009, apensado ao Projeto de Lei no 2.412/2007. Podem-se citar, ainda, os PLs nos 5081/2009, 5082/2009 e PLC n 469/2009. Dentre algumas das propostas apresentadas no PL n 5.080/2009, destacam-se, conforme a Justificativa da Advocacia Geral da União (AGU):

1) a realização de determinados atos de execução (construção patrimonial e avaliação de bens) diretamente pela Administração Tributária;

2) a realização do ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública somente se houver efetiva construção patrimonial;

3) a utilização de meios eletrônicos, como a internet, para a prática de atos de comunicação, construção de bens e alienação;

4) a possibilidade de construção de valores depositados em contas bancárias diretamente pela Fazenda Pública; e

5) a concentração da defesa do contribuinte nos embargos, com a instituição de mecanismos de preclusão.

Um grande problema, oriundo da existência de uma norma especial para reger a execução fiscal, decorre das indagações de sua relação com as normas gerais de Processo civil. O modelo de um duplo sistema é aquele em que ocorre a convivência de normas gerais e especiais e surge com o período abrangido pela vigência do DL n 960/1938 e do CPC, de 1939.

O CPC, de 1973, adotar um modelo unitário até ao surgimento da Lei n 6.830/1980.

O DL n. 960/1938 afirmou a aplicação subsidiária do CPC, de 1939, em seu art. 76, que determinava: “As justiças dos Estados, do Distrito Federal e do Território do Acre, enquanto não for promulgado o Código de Processo Civil, aplicarão subsidiariamente, no processo e julgamento das causas a que se refere esta lei, a legislação vigente” (grifos nossos). A partir da publicação do CPC de 1939, este se tornou norma de aplicação subsidiária obrigatória para as execuções fiscais, em substituição às normas estaduais, locais ou processuais anteriores.

A Lei n. 6830/1980 se constituirá em norma especial para as execuções fiscais, mantendo o CPC, de 1973, como norma subsidiária. Desse modo, a execução fiscal ganhará algumas regras específicas em relação ao modelo geral. Determina expressamente o art. 1º. que: "A execução judicial ... será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil" (grifos nossos). A omissão na LEF será suprida pelo recurso às normas processuais do CPC.

A presença de um duplo sistema de normas exige a aplicação de critérios de solução de antinomias materiais e temporais. Havendo norma especial, diversa da norma geral, qual deverá prevalecer? Se houver edição posterior de norma geral diversa, qual será a precedência?

Na presença de conflitos materiais, deve-se aplicar o critério da especialidade, que determina que a lei especial derroga a lei geral (*lex specialis derogat generalis*).

A LEF possuía poucos casos de conflitos com o CPC, de 1973. Havia uma coerência geral entre os dois textos. Ambos eram elaborados sob o mesmo modelo processual formalista e tecnicista. Ambos haviam sido editados sob o mantra do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e sob a égide de uma Constituição outorgada.

Apenas alguns casos podem ser relatados de conflito aparente, dentre os quais podemos citar:

- a diferença na ordem de bens submetidos à penhora no art. 11 da LEF e no art. 655 do CPC;

- as regras do CPC sobre a duplicidade de leilões se aplicam às execuções fiscais; assim, se o primeiro leilão não tiver lance superior ao previsto (REsp 201.384/SP), será nula a arrematação por preço vil (REsp 94.796/SP);

- aplica-se o art. 284 do CPC, que possibilita a emenda da inicial, em face da ausência de disposição expressa no art. 1º. da LEF (REsp 251.213/SP);

- diversidade de prazos, para a contagem do prazo, para oposição de embargos. Havendo norma na LEF expressa (art. 16, inc. II), não se pode falar em aplicação subsidiária do CPC.

Tal situação será, substancialmente, diferente com a alteração produzida pela Lei n. 11.383/2006, que trouxe modificações às normas de execução de título extrajudicial.

A Lei n. 11.382/2006 alterou a sistemática da execução de título extrajudicial do CPC/73. A necessidade de compatibilização da LEF com essas novas alterações surge em diversos dispositivos. Citamos, a título de exemplos, os seguintes casos: i) início do prazo para embargos; ii) atribuição de efeitos suspensivos aos embargos, e iii) da necessidade de garantia do juízo para interposição de embargos.

O início do prazo para embargos está estabelecido no art. 738 do CPC, com a redação da Lei n.11.382/2006, e no art. 16 da LEF. Esta última determina o prazo de 30 (trinta) dias para o oferecimento de embargos, contados da juntada da prova de fiança, ou da intimação da penhora. O CPC, diversamente, passou a estabelecer o prazo de 15 dias, contado da juntada, aos autos, do mandado de citação. No presente caso, não há omissão da lei especial sobre o assunto, não cabendo cogitar-se da aplicação subsidiária do CPC. Tampouco há, no novo dispositivo geral, norma menos gravosa ao executado, que justifique o afastamento da regra especial. Nesse caso, prevalece a norma da LEF, perante a alteração conduzida pela Lei n 11.382/2006.

O segundo ponto de divergência, entre a LEF e a Lei n 11.382/2006, é quanto à atribuição automática de efeitos suspensivos aos embargos à execução fiscal. A nova regra processual no art. 739-A determinou, expressamente, que "os embargos do executado não terão efeito suspensivo" e os condicionou à presença de relevantes fundamentos, presença de grave dano de difícil ou incerta reparação ao executado, ou desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. Note-se que, nesse caso, inexistia regra expressa na LEF quanto à atribuição de efeitos às execuções fiscais.

A doutrina e a jurisprudência se dividiram quanto ao tema. De um lado, há autores que defendem que, em presença de omissão na LEF, deve-se aplicar o CPC alterado. Nesse sentido, encontramos José Eduardo Soares de Mello. Em sentido oposto, defendem que a LEF garante o efeito suspensivo automático Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado.

Para esses autores, existem dispositivos expressos na LEF, que determinam que a execução fiscal somente prosseguirá nos casos de embargos não opostos ou rejeitados. Dispõe, expressamente, a LEF, em seu art. 16 que: "*o executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: § 1º. - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução*". Os embargos exigem a

prestação de garantia, e esta, por sua vez, determina a suspensividade da execução. O art. 19 determina que: *"não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos [...]"*. Concordamos com esse posicionamento. A aplicação do novo regime processual geral altera a sistemática da LEF e produz efeito restritivo de direitos do executado, motivo pelo qual não poderia ser aplicado.

O impacto do NCPC nas execuções fiscais será profundo e merece uma análise detida. O NCPC incorporou inúmeras inovações ao modelo processual vigente, especialmente no sentido de adequar o processo aos fundamentos da Constituição de 1988. Passa-se de um modelo processual, formalista-tecnicista, para um modelo pragmático-substancial. A noção de primazia do interesse público é substituída pela diretriz de primazia dos direitos fundamentais. O interesse público deve ser relido pela ótica da realização da dignidade da pessoa humana, em todos os seus aspectos.

Destacam-se, como pilares dessa nova visão, a busca da solução consensual dos conflitos; o direito de obter, em prazo razoável, a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa; a consagração da boa-fé das partes no processo; o direito a uma decisão de mérito, justa e efetiva; a garantia do direito à paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais; o reconhecimento do princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da eficiência como meios de controle dos atos processuais.

Diversas são as novas regras inovadoras, previstas no NCPC, que terão impacto sobre a execução fiscal, em que podemos listar exemplificativamente: o dever de fundamentação das decisões, sob pena de nulidade; respeito à ordem cronológica de conclusão, para proferir sentença ou acórdão; faculdade dos advogados em promover a intimação do advogado da outra parte, por meio do correio, juntando aos autos, a seguir, cópia do ofício de intimação e do aviso de recebimento, entre outras tantas novidades.

O impacto do NCPC sobre a LEF dá-se em um duplo efeito: primeiro, pela mudança dos princípios gerais que regem a tutela executiva e, segundo, pelas novas regras introduzidas.

A nova Parte Geral do NCPC tem aplicabilidade imediata e abrangente sobre todos as leis processuais vigentes, inclusive sobre a LEF. A execução fiscal deve ficar atenta a essa mudança de modelo e incorporar, em sua interpretação, uma perspectiva de supremacia dos direitos fundamentais.

O NCPC determina que a sua aplicação ocorrerá nos casos de omissão normativa, inclusive nos processos fiscais, de forma supletiva e subsidiária (*"art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente"*). Nada impede que a nova norma seja aplicada, inclusive, nos casos de presença de regra especial antinômica.

As novas regras introduzidas devem ser analisadas pelo critério de conformidade com a finalística do NCPC. Assim, deve-se aplicar uma análise em testes de conformidade. A nova norma geral deve ser aplicada apesar da presença de norma especial diversa? A manutenção da regra especial perante a norma geral implicará ofensa ao novo regime processual? O afastamento da regra geral poderá implicar um resultado incoerente com o novel modelo processual? No caso de ausência de norma especial, a norma geral é adequada para tratar da matéria específica? Trata-se de questões de difícil solução a priori, que exigirão o trabalho árduo de concreção judicial.

A LEF pode ter conflitos com outras normas no Ordenamento Jurídico e não apenas com o CPC. Um exemplo claro dessa situação ocorre no atrito entre a LEF e as disposições do CTN.

As relações entre a LEF e o CTN não são regidas pelo critério da hierarquia, como aparentemente poder-se-ia pensar. O STF decidiu, em inúmeras ocasiões (RE 377.457), que inexistente relação de hierarquia entre leis ordinárias e leis complementares. Esse entendimento deve ser respeitado nessa análise, apesar de termos posicionamento diverso. Para a Corte Suprema, as relações entre essas normas são de especialidade e não de hierarquia, e o critério a ser utilizado é do/da *lex specialis derogat legi generali*. Na presença de duas normas especiais de mesma

hierarquia, e que versem sobre os mesmos fatos jurídicos, deve ser aplicado, novamente, um critério de resolução de conflitos. Nesse caso, a solução de segundo grau deve utilizar-se do critério cronológico. Na presença de duas normas especiais de igual estatura, deve prevalecer aquela mais recente.

Como exemplo, podemos citar o caso da alteração da Lei Complementar no 118, de 9 de setembro de 2005, que alterou o art. 185 do CTN e passou a dar novo tratamento ao caso da fraude fiscal. O novo dispositivo passou a dispor da seguinte forma:

Art. 185 – Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

O novo texto suprimiu a expressão "em fase de execução", retirando a exigência desse requisito para a configuração da fraude. Antecipou-se o termo inicial da presunção de fraude para o momento da inscrição em dívida ativa. O STJ decidiu a matéria, em sede de repetitivos, no julgamento do REsp 1.141.990/PR, de modo que se aplica imediatamente o novo regime após a entrada em vigor da norma. Não é possível aplicar a nova redação do art. 185 do CTN às situações anteriores à entrada em vigor da norma, com base no princípio *tempus regit actum*⁴.

A legitimidade activa ad causam se distingue da legitimidade ad processum. O direito material à capacidade postulatória ativa em um processo, e o segundo caso trata da capacidade para realizar determinados atos processuais. Trata-se de um dos requisitos para o que era entendido pela doutrina de capacidade de agir.

Possuem legitimidade activa ad causam: União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias. Essa regra não se aplica às autarquias que exerçam funções tipicamente económicas, como, por exemplo, o Banco Regional de Desenvolvimento Económico (BRDE).

Possuem, igualmente, legitimidade os Conselhos Profissionais para a cobrança de suas respectivas contribuições, conforme a Súmula n 66 do STJ, que determina que: "compete a justiça federal processar e julgar execução fiscal promovida por conselho de fiscalização profissional". Os Conselhos têm essa prerrogativa processual em decorrência de sua natureza autárquica⁵. O STJ já decidiu pela impossibilidade de simples exclusão, de seus quadros, profissionais registrados que estejam inadimplentes⁶.

As Fundações são consideradas como entidades autárquicas e têm legitimidade ativa para ingressar com a execução fiscal. São qualificadas como entidades governamentais dotadas de capacidade administrativa, integrantes da administração descentralizada.

Não têm legitimidade ad causam as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Essa vedação permanece mesmo no caso das empresas concessionárias ou permissionárias dos serviços públicos, mesmo para a realização de serviços essenciais e contratados na modalidade licitatória. A delegação dos serviços por si só não implica na ampliação do direito material à postulação de direito em juízo. Caso diverso é o da possibilidade de representação judicial em juízo, por parte de um terceiro. Nesse caso, a legitimidade ativa permanece, sendo exclusiva do ente público e ocorre uma autorização para a representação processual, com base em convênio, ou por outro ato administrativo.

As instituições privadas podem transferir seus créditos para a administração pública, para que estas realizem a execução fiscal desses créditos.

Como se pode notar, o atual modelo é tecnicamente muito bem estruturado e de uma fundamental harmonia entre a proteção do crédito público e a primazia dos direitos fundamentais, especialmente, dos contribuintes. Substituir tal maquinaria por uma cobrança administrativa traria diversos inconvenientes: dotar todos os entes federados de regras claras de execução administrativa; uniformização ou harmonização nacional de procedimentos; reestruturação na infraestrutura administrativa para proporcionar os meios administrativos, de pessoal e equipamentos necessários para a realização das tarefas.

Marcus Lívio procedeu a um gigantesco estudo sobre o tema destacando que na proposta estudada para mudança na execução fiscal: "*as premissas utilizadas*

*foram eficiência e eficácia da execução fiscal, prestação jurisdicional célere sem descuidar das garantias dos executados, respeitando sempre a natureza jurídica do crédito público envolvido*⁵". Duas propostas sobre o tema foram apreciadas, da PGFN e da AJUFE.

O Anteprojeto de Lei de Execução Fiscal Administrativa da PGFN transferiria para a Fazenda Pública os atos de constrição do patrimônio do devedor, mas peca por fragilizar a defesa do devedor. Já a proposta da Ajufe divide os procedimentos, com uma fase administrativa de cobrança do crédito público e posterior fase judicial.

Todas as propostas apresentadas possuem como grande desafio assegurar que o necessário equilíbrio entre a proteção de crédito público e a proteção aos direitos fundamentais do contribuinte não seja inexoravelmente abalada pela troca de modelo.

3. Automação e Inteligência Artificial nas Execuções Fiscais

A baixa eficiência da execução fiscal, a sua elevada morosidade, elevada taxa de congestionamento e seu custo tornaram a possibilidade de sua automação em algo desejável e possível. Dado que a substituição do modelo de execução fiscal judicial não é parte de nossa tradição histórica e de que o modelo judicial é tecnicamente muito bem elaborado e testado, torna-se necessária a busca de soluções dentro do atual modelo de execução judicial.

O uso da tecnologia de automação, aprendizado de máquina e outras possibilidades permite a superação de alguns dos obstáculos históricos à eficiência processual.

O exemplo mais bem sucedido de aplicação de Inteligência Artificial na execução fiscal ocorreu por iniciativa do tribunal de Justiça de Pernambuco (TJPE). O projeto foi criado por meio de uma Comissão de Inteligência Artificial, composta por dois desembargadores, dois juízes e três servidores e resultou no sistema ELIS 1.0. Os números decorrentes do Projeto são espantosos, antes do ELIS 70.000

⁵ GOMES, Marcus Lívio. PERSPECTIVAS PARA A EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32652-40042-1-PB.pdf>. Acesso em 11.090.2022.

processos necessitavam de 18 meses de tramitação, prazo reduzido para 15 dias em 69.351 processos. O sistema faz a conferência inicial das execuções, sua triagem, verificação da inicial e prepara despachos automatizados, além de confirmar a citação e promover bloqueios judiciais no Bacenjud⁶.

O Sistema ELIS utiliza mecanismos de aprendizado de máquina, com dados supervisionados (nome da ação, nome do executado, CPF e CNPJ, etc); bem como o uso de Programação de Linguagem Natural (PNL) para a leitura dos pdfs das iniciais. O modelo foi utilizado em outros Tribunais de Justiça e destacado pelo CNJ e disponibilizado na plataforma SINAPSES.

Outro projeto citado é o do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios – TJDF, que tem por objeto o processamento inteligente para a inserção de dados digitalizados para os casos da Vara de Execução Fiscal⁷.

O CNJ criou o projeto "*Resolve Execução Fiscal – Automação e Governança*" com o intuito de aplicar medidas de automação e governança, com o objetivo de dar maior efetividade à cobrança de créditos fiscais. Inicialmente o trabalho foi iniciado por meio da Portaria n. 76/2019, composto por magistrados e procuradores, que estabeleceu duas ordens de atividades:

1ª) Proposta de fluxo automatizado passível de adoção pelos Tribunais: destaca-se nesse caso o uso de sistema de mineração de processos para automatizar o fluxo da execução fiscal, em tarefas repetitivas, que não demandam a direta intervenção humana;

2ª) Integração do PJe com diferentes sistemas: interoperabilidade e integrações com os principais sistemas utilizados no âmbito dos processos de execução fiscal, como Sisbajud, RenaJUD, AR-digital e os sistemas das Fazendas Públicas, diminuindo o tempo de execução de busca nos bens dos executados e aumentando a possibilidade de recuperação do crédito fiscal.

Cabe destacar a grande quantidade de propostas pelo Projeto, bem como da grande quantidade de medidas inteligentes de inovação em curso. A título

⁶ Apresentação do Sistema ELIS pelo TJPE. Disponível em https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/eventos/eventos-cej/2019/tjpe-elis_apresentacao-enasticcjf-2019.pdf. Acesso em 11.09.2022.

⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Inteligência artificial na Justiça. Conselho Nacional de Justiça. Coordenação: José Antônio Dias Toffoli; Bráulio Gabriel Gusmão. – Brasília: CNJ, 2019, p. 35.

meramente exemplificativo poderíamos citar a realização de convênios e atos de cooperação interinstitucional,

Os atos de cooperação envolvem a realização de convênio com os Correios (e-Carta), para fins de citação e intimação; troca e compartilhamento de ferramentas entre as fazendas, sobre informações patrimoniais e sobre créditos e dívidas.

Algumas informações prévias foram destacadas, tais como o Protocolo prévio para ajuizamento das execuções fiscais, com a identificação de algumas informações importantes, tais como: se a CDA foi protestada; se houve tentativa de conciliação no âmbito administrativo; e se houve prévia pesquisa sobre o patrimônio do devedor e, em caso positivo, quais os bens encontrados.

Em relação aos sistema de busca de bens, foram propostas as seguintes medidas: criação de um Portal Nacional de Vendas - Banco Nacional de Penhora; criação de um sistema de bloqueio de bens imóveis nos mesmos moldes do BacenJud; criação de um sistema integrado de penhora do imóvel com intimação do devedor pelos Cartórios de Registro de Imóveis e pelos Cartórios de Títulos e documentos; redução da prática de atos por Oficiais da justiça; inclusão de endereço e geolocalização; aperfeiçoamento do sistema Bacenjud, com a extensão a créditos em operadoras de cartão de crédito; possibilidade de penhora de fração dos repasses e transferência automática e programada para conta à disposição do juízo.

As principais melhorias se encontram no processo judicial eletrônico, destacando-se a ideia de que a automação deva estar em primeiro lugar e deve ser a premissa absoluta para todas novas execuções. O acervo antigo deve ser totalmente digitalizada, com a eliminação de processos sobrestados físicos. Outra novidade é estabelecimento da regra do processamento do lote e da mudança do fluxo das execuções fiscais, mediante um temporizador nas tarefas e rotinas de processamento automatizado.

Outro campo de mudança a ser destacado está na padronização da CDA com acesso estruturado aos dados (Metadados), o que permitirá melhor automatização geral do processo e de sua análise.

Destacam-se as propostas de localização do devedor mediante alguns procedimentos, tais como: Malote Digital; uso de Sistema unificado de endereços de citação/notificação; uso de endereços de concessionárias de serviços públicos;

identificação das execuções ajuizadas contra um mesmo devedor que são passíveis de serem reunidas e uso de um sistema integrado de registro de citação eletrônica.

O uso de inteligência artificial passa ser algo concreto e desejável na execução fiscal, sendo indicada para a prática de atos constrição judicial e consultas. Dentre eles se destaca o uso de robôs para Renajud e Infojud (Declaração de IR); sistema de atualização automático da dívida antes do Bacenjud; recomendador de despacho, decisão e sentença; análise da prevenção; análise da possibilidade de reunião de execuções; triagem inicial para identificação de inconsistências cadastrais e de prescrição. Outras medidas a serem destacadas são a redação automática de minuta de despacho inicial, automatização da Publicação no Diário de Justiça Eletrônico, automatização do arquivamento do processo após certificado o trânsito em julgado; bem como de redação de despachos e sentenças automatizadas.

A Plataforma Sinapses foi estabelecida em agosto de 2020, pela Resolução n. 332/2020, para o desenvolvimento de modelos de Inteligência Artificial a serem aplicados pelos tribunais nacionais. Trata-se de um projeto inovador que auxiliar em diversos níveis, desde o desenvolvimento, parametrização e implementação de sistemas. Há uma listagem de modelos disponíveis no Repositório Nacional de Projetos de Software e Versionamento de Arquivos (Git.Jus)⁸.

A gestão e responsabilidade pelos modelos e datasets cabe a cada um dos órgãos do Poder Judiciário, por meio de seu corpo técnico e usuários e usuárias colaboradoras da plataforma. O Departamento de Tecnologia da Informação do CNJ é responsável por prover a manutenção da Plataforma Sinapses.

As possibilidades de utilização de novas tecnologias são muito destacadas, como se nota. Contudo, deve-se manter a cautela de que a tentativa de melhoria da efetividade da execução fiscal, por meio do uso de automação e inteligência artificial, não pode perder de vista a primazia dos direitos fundamentais dos contribuintes e da proteção do devido processo.

⁸ Disponível em <https://www.cnj.jus.br/sistemas/plataforma-sinapses/modelos-disponiveis/>. Acesso dia 11.09.2022.

Considerações Finais

É entendimento consensual na doutrina de que a execução fiscal padece de inúmeros problemas, especialmente quanto a sua morosidade e falta de efetividade. Igualmente, claras são as proposições para a sua alteração, contudo, não há consenso sobre a abrangência das necessárias mudanças. Seriam estas de cunho parcial, total ou mero aperfeiçoamento.

Existem duas ordens de soluções analisadas, no presente trabalho. A primeira se refere à substituição do modelo de execução judicial, que faz parte da tradição histórica e centenária do país, pelo modelo de execução administrativa, rejeitado diversas vezes pelos legisladores pátrios. Essa proposta peca por não esclarecer devidamente como dar-se-ia a proteção dos direitos dos contribuintes, da proteção ao devido processo e da maior eficiência na cobrança do crédito público.

Outra solução encontra-se na preservação do modelo judicial, mas com o uso intensivo de tecnologia, para o processamento eletrônico e inteligente da tramitação dos processos de execução fiscal. É justamente nesse campo que os mais extraordinários e visionários feitos têm sido alcançados, mesmo em tribunais extremamente sobrecarregados e congestionados.

Os profundos desafios da execução fiscal ainda estão longe de serem devidamente solucionados, contudo, um novo horizonte se descortina dentro da tradição nacional, de respeito aos direitos fundamentais, reforço da dignidade do processo judicial e melhoria em todos os níveis da gestão das cobranças dos créditos tributários.

Referências Bibliográficas

BRASIL, CNJ. Justiça em Números 2018: ano-base 2017/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em 11.09.2022.

CALIENDO, Paulo. Comentários à Lei de Execuções Fiscais, conforme o NCPC/ Paulo Caliendo, (Coordenador); Cristiane De Marchi...[et al.]. 1ª ed. Porto Alegre: OAB/RS. 2016.

CNJ. Execução Fiscal - Automação e Governança. Relatório Inicial. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/relatorio-inicial-resolve-execucao-fiscal-automacao-e-governanca.pdf>. Acesso em 11.09.2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Inteligência artificial na Justiça. Conselho Nacional de Justiça. Coordenação: José Antônio Dias Toffoli; Bráulio Gabriel Gusmão. – Brasília: CNJ, 2019.

CUNHA, Alexandre dos Santos; KLIN Isabela do Valle et PESSOA, Olívia Alves Gomes. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília: IPEA, 2011.

DINIZ, Raimundo Nonato Pereira. A ineficiência da execução fiscal no estado de Goiás como situação-problema na abordagem direito e políticas públicas. Dissertação de Mestrado perante a Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Direito (FD), Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas, Goiânia, Prof. Orientador Dr. Fabrício Macedo Motta.

GOMES, Marcus Lívio. PERSPECTIVAS PARA A EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32652-40042-1-PB.pdf>. Acesso em 11.09.2022.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Relatório de Pesquisa IPEA. Custo unitário do processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. 2011. Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf. Acesso em: 30 jul. 2018.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. Estudo sobre execuções fiscais no Brasil. Disponível em: http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf. Acesso em: 28 jul. 2018.

PETERSEN, Tomás M. Inteligência artificial no Judiciário: a segunda fase da transformação digital no direito. Disponível em: <http://www.sajdigital.com.br/pesquisa-desenvolvimento/inteligencia-artificial-no-judiciario/>. Acesso em: 28 jul. 2018.

PGFN em números. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em 11.09.2022.

PORTO, Fabio Ribeiro. O impacto da utilização da Inteligência artificial no Executivo fiscal - Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Direito em Movimento, Rio de Janeiro, v. 17 - n. 1, p. 142-199, 1o sem. 2019.

SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado nº 417, de 2018. Atividade legislativa. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/134379>. Acesso em 11.09.2022.

VALE, Luis Manoel Borges do. Os novos paradigmas da execução fiscal, na era da inteligência artificial. Execução Civil: Novas Tendências, 2022.

2. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-02>

*Thiago Dayan*¹

Sumário

1. Introdução. 2. O princípio da capacidade contributiva. 2.1. Breve histórico do princípio da capacidade contributiva. 2.2. O princípio da capacidade contributiva no direito brasileiro. 2.3. A isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva. 3. Crimes contra a ordem tributária. 3.1. Dos crimes e o princípio da capacidade contributiva. 4. Considerações finais. Referências.

Resumo

O presente artigo apresenta uma breve abordagem sobre a evolução histórica e conceitual do princípio da capacidade contributiva, sua previsão constitucional no ordenamento jurídico brasileiro e sua correlação com o princípio da igualdade. Buscou-se analisar a sua influência em relação aos crimes contra a ordem tributária, delimitando correntes doutrinárias divergentes em relação à definição do bem jurídico tutelado. Objetiva-se uma maior atuação fiscalizatória, a fim de diminuir o peso arrecadatório de contribuintes hipossuficientes e, com isso, oferecer um modelo mais eficiente de aferição da capacidade contributiva e a promoção da justiça fiscal

Palavras-chave: Princípios. Capacidade contributiva. Igualdade. Crimes. Ordem tributária.

Abstract

This article presents a brief approach to the historical and conceptual evolution of the ability to pay principle, its constitutional provision in the Brazilian legal system and its correlation with the principle of equality. We sought to analyze its influence in relation to crimes against the tax order, delimiting divergent doctrinal currents in relation to the definition of the protected legal interest. The objective is a greater supervisory action, in order to reduce the tax burden of hyposufficient taxpayers and, with this, offer a more efficient model for measuring the contributory capacity and the promotion of fiscal justice.

Keywords: Principles. Contributory capacity. Equality. crimes. Tax order.

¹ Doutorando em Direito pelo PPGD da PUCRS, Mestre em Direito Constitucional pelo IDP/BSB, Ex-Conselheiro do CARF na 1ª Seção, atualmente, Conselheiro dos Contribuintes na Secretaria da Fazenda no Estado de MT e Advogado.

1 INTRODUÇÃO

O princípio da capacidade contributiva é de grande importância para o direito tributário, pois é primordial a criação e aplicação das normas impositivas, ao mesmo tempo que é uma proteção constitucional para o contribuinte, protegendo o seu mínimo vital e evitando confiscos e tributação excessiva, solidificando e irradiando a igualdade no sistema legal.

O presente artigo busca apresentar uma breve abordagem histórica do princípio e seu desenvolvimento ao longo dos principais períodos, pois o mesmo existe desde os momentos mais remotos da sociedade, para depois delimitá-lo e conceituá-lo, com o intuito de mostrar que é cogente e tem como característica protetiva quando estabelece que cada cidadão contribua com o fisco na medida de sua capacidade contributiva. Por fim, busca analisar sua relação com os crimes contra a ordem tributária, delimitando as duas divergentes correntes doutrinárias em relação à definição do bem jurídico tutelado nos crimes fiscais.

2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 Breve histórico do princípio da capacidade contributiva

A noção do conceito de justiça distributiva teve seus primórdios durante o período histórico da Grécia Antiga, quando fontes relatam que cidadãos pertencentes à cidade-Estado de Atenas frequentemente contribuía para o custeio de sua marinha nacional, e o cálculo desse valor respeitava as faculdades de cada indivíduo². Outros relatos de contribuições semelhantes também se deram anteriormente no Egito Antigo³.

² CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 37.

³ "Ma il principio di chiamare ciascuno a concorrere ai bisogni della collettività in ragione delle sue forze economiche, variamente determinate si può fare salire nelle sue linee essenziali agli ideali di giustizia distributiva formulati dai filosofi greci". (GIARDINA, Emilio. **Le basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1961, p. 06).

Durante a Idade Média, no contexto do processo de constituição das monarquias nacionais europeias, foi assinada na Inglaterra a “Magna Carta” durante o ano de 1215, a qual continha em seu texto a percepção de que as obrigações tributárias dos súditos deveriam ser fixadas moderadamente pelo poder real⁴.

Com inspirações no Iluminismo, da Revolução Americana de 1776, durante o contexto Revolução Francesa, a Assembleia Nacional Constituinte aprovou o documento Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão do ano de 1789; havia em seu artigo 13 a previsão do princípio da capacidade contributiva: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos, tendo em conta as suas possibilidades”⁵.

Uma ideia de tributação justa com fundamentos sobre a renda encontrou respaldo no pensamento de Adam Smith⁶, o qual sustentou em sua obra “Pesquisa sobre a natureza e as causas da riqueza das nações” que se deve pagar tributos conforme o que cada um usufrui do Estado, ou conforme sua habilidade de pagamento: “os súditos de cada estado deveriam contribuir para a manutenção do governo tanto quanto possível em proporção às suas capacidades, ou seja, em proporção à renda a qual respectivamente usufruem sobre a proteção do Estado [...]”.

Durante a fase do Constitucionalismo contemporâneo (neoconstitucionalismo), movimento político e jurídico que deu origem às constituições nacionais que limitaram o poder do Estado, foi adotada a capacidade contributiva como um de seus fundamentos, haja vista sua preocupação com a justiça fiscal. Vale mencionar que o Constitucionalismo foi amplamente influenciado pela previsão do artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e pelas ideias do século XVIII e XIX.

⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17.

⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 37.

⁶ SMITH, Adam. Pesquisa sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. In: MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997, p. 335. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y> Acesso em: 22 ago. 2022.

No Brasil, a primeira previsão do princípio deu-se no artigo 175, § 15 da Constituição de 1824⁷, *in verbis*: “§ 15: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”. Foi novamente previsto na Constituição de 1946⁸, em seu artigo 202, *in verbis*: “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte. O princípio foi revogado em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18, porém retornou ao ordenamento com a Constituição Federal de 1988.

De acordo com Fernando Aurélio Zilverti⁹, que observa o processo histórico: “a capacidade contributiva foi historicamente afirmando-se na doutrina e na jurisprudência como um princípio jurídico de grande valor no debate maior da igualdade em geral e, especialmente, da igualdade na tributação”.

2.2 O princípio da capacidade contributiva no direito brasileiro

A Constituição Federal de 1988¹⁰ indica os princípios e as regras relativas ao Direito Tributário. Dentre os quais, prevê o princípio da capacidade contributiva em seu art. 145, § 1º que dispõe: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

O imposto é o tipo de tributo ao qual o princípio da capacidade contributiva dirige-se, pois é um tributo pago sem qualquer relação com serviços públicos prestados, por exemplo, tendo apenas a riqueza do contribuinte como parâmetro. Porém, há de se considerar que o princípio englobe outros tributos além do imposto, tais como as taxas e as contribuições, pois, também, são influenciadas pelo princípio

⁷ BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824)**. Manda observar a Constituição Política do Imperio, offerecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm Acesso em: 22 ago. 2022.

⁸ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. A Mesa da Assembléia Constituinte promulga a Constituição dos Estados Unidos do Brasil e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos seus arts. 218 e 36, respectivamente, e manda a todas as autoridades, às quais couber o conhecimento e a execução desses atos, que os executem e façam executar e observar fiel e inteiramente como neles se contêm. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em: 22 ago. 2022.

⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 135.

¹⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2022.

da justiça fiscal¹¹.

Assim, ficou estabelecido que a capacidade contributiva e financeira de cada contribuinte deveria ser considerada determinante para o recolhimento de tributos, devendo, ao mesmo tempo, ser respeitado o mínimo necessário para uma existência digna daquele – princípio do mínimo vital (por exemplo, para que ele possa arcar com gastos com saúde, alimentação, educação, vestuário etc.).

Nesse sentido, será levada em consideração a realidade econômica e possibilidade de arcar com o ônus tributário do sujeito passivo, tornando, assim, o princípio da capacidade contributiva o que mais se aproxima do conceito de justiça tributária, esta entendida sob o ponto de vista econômico-jurídico¹².

Ruy Barbosa Nogueira¹³ afirma que o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. A capacidade contributiva é um dos pressupostos da tributação, parâmetro do sistema tributário e base para a criação e aplicação de normas impositivas, que pressupõe capacidade econômica, embora com esta não se confunda. Francesco Moschetti¹⁴ entendia que:

A capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, posto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas.

Segundo José Maurício Conti¹⁵, a capacidade contributiva é diferente da capacidade econômica, pois:

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 97-98.

¹² MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília ano 34. n. 136 out./dez. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y> Acesso em: 22 ago. 2022.

¹³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12.

¹⁴ MOSCHETTI, Francesco. **El principio da capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 279.

¹⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 34.

(...) a capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre Fisco e Contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, de forma a fazer com que este último tenha um dever para com o primeiro. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante. A capacidade econômica, por sua vez, é representada pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão de seus rendimentos.

Portanto, princípio da capacidade contributiva limita a atuação do Estado quando este pratica a atividade de tributar. Com isso, protege o contribuinte ao fixar a carga tributária em limites mínimos e máximos.

Dessa forma, a faixa de tributação localizar-se-á sempre entre o piso mínimo de valor isento de tributação e abaixo do limite máximo, pois também há de se considerar a proibição do confisco (princípio da vedação do confisco) nos termos do artigo 150, IV, da Constituição Federal¹⁶, que se coaduna ao respeito ao princípio da dignidade humana, fundamento da República Federativa do Brasil.

O princípio possui duas acepções na função de pressuposto, que devem ser observados para que a tributação seja legítima: o objetivo (em sentido absoluto) e o subjetivo (em sentido relativo). A capacidade contributiva absoluta ou objetiva refere-se aos critérios de eleição pelo legislador, dos fatos distintivos de riqueza e incidência de um índice de força econômica; enquanto a capacidade contributiva relativa ou subjetiva liga-se à repercussão econômica do tributo e seu índice suportada pelos contribuintes¹⁷.

O pressuposto objetivo é aquele pelo qual a capacidade contributiva impõe que cada contribuição apresente a incidência de um índice econômico e o pressuposto subjetivo diz respeito à possibilidade de se impor tal índice econômico a um sujeito passivo tributário¹⁸.

¹⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2022.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 173.

¹⁸ FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Parte Generale. 5. ed. Padova: Cedam, 2005, p. 146.

Ademais, em relação à sua natureza, o princípio da capacidade contributiva possui duas correntes doutrinárias, cuja opção, por uma ou por outra, causa diferentes desdobramentos. A primeira corrente considera o princípio como uma regra de natureza programática, enquanto a segunda considera como uma regra de natureza jurídica, vinculante e dotada de coercibilidade¹⁹.

A esse respeito, posiciona-se Roque Antonio Carrazza²⁰:

O artigo 145 § 1º da Constituição Federal não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente de normas constitucionais ditas 'programáticas' e, destarte, quanto à inconstitucionalidade das leis que as afrontem.

Diante do exposto, pode-se considerar que o princípio da capacidade contributiva proporciona igualdade no âmbito das normas impositivas²¹.

2.3 A isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva

A isonomia tributária está ligada ao princípio da igualdade previsto no artigo 5º da Constituição Federal²², e são princípios indispensáveis à justiça tributária.

O princípio da capacidade contributiva vincula-se ao princípio da isonomia (ou igualdade), pois os contribuintes devem ser tratados de forma igualitária pelo Estado, em situações equiparadas na análise de sua renda, consumo ou patrimônio. Ou seja, a lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade.

Encontra-se previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal²³: "(...) é

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 515-518.

²⁰ CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 106.

²¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 432.

²² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2022.

²³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2022.

vedado aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”.

O princípio da igualdade exige que a lei: a) não discrimine aos contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.

José Marcos Domingues de Oliveira²⁴ afirma que se todos são iguais perante a lei, devem ser por ela tributados (princípio da generalidade) e que o critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, devendo todos serem tratados igualmente, ou seja, tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária). Tal riqueza só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, e não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória.

Em conclusão, o princípio da capacidade contributiva realiza a igualdade e a justiça fiscal no âmbito da tributação, pois atribui tratamento desigual aos desiguais, respeitando a capacidade econômica pessoal dos contribuintes.

3 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

As políticas públicas são voltadas para a garantia do bem-estar social dos cidadãos, o que atribuiu nova função ao Direito Penal em relação à criminalização de condutas que causam danos ao erário com a prática da evasão fiscal, pois ao lesar o fisco, o sujeito ativo da infração penal lesa não somente o Estado, mas a sociedade como um todo, pois diminui a geração de recursos para a implementação e custeio das políticas públicas.

Assim, o Direito Tributário relaciona-se com o Direito Penal nos casos concretos em que haja o descumprimento da obrigação tributária. Esta, quando violada pelo contribuinte, passa a ser parte do campo do Direito Penal Tributário, o qual prevê as infrações penais contra a ordem jurídica tributária e à própria

²⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário**: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 13.

arrecadação fiscal desempenhada pelo fisco. Tem por objetivo final proteger o interesse fiscal estatal ao tornar imperativa as execuções fiscais, através de cominação de penas restritivas de liberdade aos contribuintes que praticam crimes tributários.

A infração tributária pode ser conceituada como toda ação ou omissão, a qual o sujeito passivo da obrigação tributária direta ou indiretamente descumpra os deveres jurídicos previstos em leis fiscais, adotando condutas fraudulentas para não cumprir obrigações impostas²⁵.

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos na Lei nº 8.137/90 e outros crimes previstos no Código Penal ²⁶, que também visam proteger a Administração Pública e o patrimônio da Fazenda Pública (patrimônio público expresso pela receita pública). Englobam, dentre outros, o não recolhimento ou redução de tributos ou contribuição social, por meio de omissão, fraude, apresentação de declarações falsas, não apresentação de documentos etc.

Se não houver a ocorrência de uma causa suspensiva ou extintiva da punibilidade, o Delegado da repartição fiscal representará ao Ministério Público para que este promova a ação penal cabível, iniciando-se a fase judicial do crime contra a ordem tributária.

A definição do bem jurídico tutelado desses crimes é objeto de divergência doutrinária e jurisprudencial, dividindo-se em duas correntes²⁷.

A primeira tida como funcionalista, a qual considera as diversas funções que o tributo deve exercer no âmbito constitucional e que se relaciona com a implementação de políticas públicas, ligadas a uma ordem econômica tutelada por crimes fiscais, com três postulados: dignidade humana, solidariedade social e isonomia.

A segunda denominada patrimonialista, pois se relaciona com a arrecadação tributária, priorizando o fisco e seus interesses. Dentre as duas correntes

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

²⁶ Crime de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A), excesso de exação (CP, art. 316, §1º, com redação determinada pelo art. 20 da lei 8.137/90), facilitação de contrabando ou descaminho (CP, art. 318), descaminho (CP, art. 334) e sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 337-A)

²⁷ Há doutrinadores que apontam uma terceira corrente, denominada eclética.

doutrinárias, predomina o entendimento daquela que busca a proteção ao erário, ou seja, a patrimonialista²⁸. Trata-se de corrente mais antiga, a qual segundo Savio Guimarães Rodrigues²⁹: “o que se defende em última análise é a tutela do interesse estatal na obtenção de receitas, o resguardo do ingresso patrimonial em si considerado através da punição de condutas que frustrem a arrecadação”.

A corrente patrimonialista subdivide-se na vertente que entende ser o bem jurídico individual, enquanto a segunda que entende que o bem jurídico é coletivo. Esta é mais atualizada, pois surgiu após a concepção do Estado Social que dá maior visibilidade ao patrimônio público e em sua efetiva gestão, a qual prioriza o interesse público. A lesão ao bem juridicamente protegido atingirá direitos transindividuais, o que se aproxima um pouco da corrente funcionalista.

A corrente patrimonialista apresenta institutos despenalizadores como extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito total e tardio, o qual inviabiliza a aplicação da sanção penal³⁰; suspensão da persecução penal quando da inclusão do débito fiscal em programa de parcelamento etc³¹.

A norma possui finalidade público-patrimonial e o legislador ofereceu ao contribuinte a possibilidade de pagamento do tributo, a fim de potencializar o cumprimento de obrigações, abrandando o caráter arrecadatório-sancionatório do Direito Penal Tributário diante do cumprimento legal das obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Caso haja necessidade, para casos de extrema violação dos bens públicos, a legislação vigente proporcionará meios para a persecução penal e aplicabilidade das penas cabíveis.

²⁸ TAVARES, Danilo Serra; ROMAO, Marcus. Crimes contra a ordem tributária: o pagamento e o parcelamento do crédito tributário devem impactar na persecução penal, a qualquer tempo. **Migalhas**, 01 dez. 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/355787/crimes-contra-a-ordem-tributaria-o-pagamento-e-parcelamento-do-credito> Acesso em: 22 ago. 2022.

²⁹ RODRIGUES, Sávio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário**: legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013, p. 148.

³⁰ O legislador não fixou qualquer limite temporal para que a sua realização ensejasse na extinção da punibilidade. Logo, o adimplemento da obrigação tributária e a perda da pretensão punitiva estatal poderão ocorrer em qualquer momento, até mesmo após o trânsito em julgado da ação penal (perda da pretensão executória da pena).

³¹ Todavia, há adeptos da corrente patrimonialista que já defendem a tutela de um patrimônio coletivo, ou seja, um bem jurídico coletivo.

3.1 Dos crimes e o princípio da capacidade contributiva

Sonegadores contumazes frequentemente se beneficiam dos inúmeros Programas de Recuperação Fiscal (REFIs), os quais facilitam a regularização e renegociação de dívidas tributárias para pessoas jurídicas ou pessoas físicas, concedendo parcelamentos. Na esfera estadual ocorre o mesmo com a sonegação do ICMS, repetindo-se no âmbito dos Municípios com o IPTU.

A necessidade de estruturação adequada de órgãos competentes para o desempenho das funções, tais como Procuradorias-Secionais da Fazenda Nacional, etc. ainda não foi satisfeita, pois muitos ainda não foram instalados. Os órgãos fiscalizadores identificariam com mais facilidade o patrimônio dos sonegadores, como também realizariam a verificação da capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas com maior celeridade.

Com essa falta de estruturação das unidades do Fisco, a verificação da capacidade contributiva dos contribuintes fica prejudicada, não se cumprindo a política fiscal nacional preconizada pelo princípio constitucional.

A igualdade na tributação traz à doutrina grande inquietação acerca da relação entre a ética e o direito. A coação positivista do contribuinte a pagar tributos, isoladamente, tem resultado ineficaz. Compete à igualdade equilibrar as forças na conturbada relação entre o fisco e contribuinte. Assim, a argumentação contribui para a demonstração de que as premissas legais se deduzam numa conclusão verdadeira, que a aproxime do dever de contribuir com os limites humanos do contribuinte, representados pela capacidade contributiva, mínimo existencial, progressividade e renda líquida³².

Heloisa Estellita Salomão³³, ao analisar a conjuntura, afirma que: a) a solidariedade tributária, que é expressão da igualdade dos sujeitos, proporcionalmente implementada pela regra da capacidade contributiva; b) a igualdade de condições no exercício da competição mercantil; c) a estrutura institucional do Estado, viabilizadora da prestação das tutelas sociais que lhe são

³² ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 321.

³³ SALOMÃO, Heloisa Estellita. A reparação do dano no Direito Penal Tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

constitucionalmente conferidas; d) a função administrativa estatal de arrecadação tributária, assim como a eficácia dos instrumentos utilizados para tal finalidade; e) a qualidade de vida dos indivíduos beneficiários das prestações estatais de cunho social; f) a base cultural dos integrantes da sociedade, referente à consciência acerca da importância do respeito ao patrimônio público, considerando como instrumento de implementação efetiva do Estado Social e Democrático de Direito.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Torna-se necessária uma atuação conjunta do Poder Judiciário e das Procuradorias das Fazenda (Nacional, Estadual e Municipais), com o intuito de fiscalizar a capacidade contributiva, diminuindo o peso arrecadatório dos contribuintes hipossuficientes e identificando o patrimônio dos sonegadores, respeitando-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, obedecendo ao princípio da igualdade na cobrança dos créditos tributários necessários ao financiamento das políticas públicas, oferecendo um modelo eficiente que afira a correta capacidade econômica dos contribuintes.

Assim, o princípio da dignidade da pessoa humana poderá ser respeitado através da real promoção da justiça fiscal, uma vez que o Estado, como gestor das riquezas nacionais, responsável pela aplicação dos direitos e garantias constitucionais, os tributos por ele arrecadados serão capazes de efetivar uma maior justiça social, reduzindo desigualdades sociais através da justiça tributária.

Além da ação conjunta dos órgãos públicos, a fim de coibir a sonegação fiscal, um sistema tributário, hoje sobremaneira regressivo e apenas ocasionalmente progressivo³⁴ poderia ser reformado e tornar-se com efeito progressivo à tributação. Desafio que, quando for solucionado, alçará maior justiça na arrecadação,

³⁴ A carga tributária bruta é composta por tributos diretos (os quais incidem sobre a renda e o patrimônio) e por tributos indiretos (que incidem sobre o consumo). A tributação indireta caracteriza-se por ser regressiva – incide sobre os mais pobres – e tem um maior peso, enquanto que a direta possui efeitos progressivos – incide sobre os mais ricos. Assim, o efeito final em nosso sistema tributário é regressivo. Ricardo Lobo Torres entende que a progressividade dos tributos é uma consagração dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, alçando a progressividade como um subprincípio do princípio da capacidade contributiva. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 312).

contribuindo com o princípio da capacidade contributiva para uma maior justiça na arrecadação e promoção da igualdade social.

É dever do Estado a promoção de condições dignas de vida e meios para que seus nacionais superem adversidades das mais diversas origens. Será através da justiça fiscal e o respeito aos princípios constitucionais que será alcançado o equilíbrio e o principal destino: a isonomia.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824)**. Manda observar a Constituição Política do Imperio, offerecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm Acesso em: 22 ago. 2022.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. A Mesa da Assembléia Constituinte promulga a Constituição dos Estados Unidos do Brasil e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos seus arts. 218 e 36, respectivamente, e manda a todas as autoridades, às quais couber o conhecimento e a execução desses atos, que os executem e façam executar e observar fiel e inteiramente como neles se contêm. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em: 22 ago. 2022.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2022.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Parte Generale. 5. ed. Padova: Cedam, 2005.

GIARDINA, Emilio. **Le basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1961.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997, p. 335. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y> Acesso em: 22 ago. 2022.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio da capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

RODRIGUES, Sávio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. A reparação do dano no Direito Penal Tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

SMITH, Adam. Pesquisa sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. In: MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997, p. 335. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y> Acesso em: 22 ago. 2022.

TAVARES, Danilo Serra; ROMAO, Marcus. Crimes contra a ordem tributária: o pagamento e o parcelamento do crédito tributário devem impactar na persecução penal, a qualquer tempo. **Migalhas**, 01 dez. 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/355787/crimes-contra-a-ordem-tributaria-o-pagamento-e-parcelamento-do-credito> Acesso em: 22 ago. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

3. REFLEXOS DO CONSEQUENCIALISMO DECISÓRIO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE A PARTIR DO RE 576.967/PR E DA ADI 5.422/DF



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-03>

Hannah Pereira Alff¹

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo central analisar a possibilidade de se utilizar de argumentos consequencialistas no processo decisório de demandas que versam sobre matéria tributária e os possíveis benefícios desta base argumentativa. Para isso, analisa-se inicialmente o que se entende por consequencialismo decisório e sua aplicação ampla no Direito. Em sequência, dando aplicação prática ao tema, analisa-se os argumentos consequencialistas no Recurso Extraordinário n. 576.967/PR que versa sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre salário-maternidade, e sobre a potencialidade de se utilizar argumentos consequencialistas na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.422/DF, a qual versa sobre a incidência de Imposto de Renda sobre valores recebidos à título de pensão alimentícia. Conclui com a percepção de que o Direito precisa trazer entendimento mais concreto sobre o consequencialismo enquanto argumento a ser utilizado no processo decisório para que se possam estabelecer padrões mais adequados de aplicação, visto que temáticas a serem decididas com base em argumentos prognósticos tratam de questões culturais e sociais que ultrapassam conceitos meramente jurídicos.

Palavras-chave: Consequencialismo; Direito Tributário; Salário-maternidade; Imposto de Renda sobre pensão alimentícia;

ABSTRACT

The main objective of this research is to analyze the possibility of using consequentialist arguments in the decision-making process of demands that deal with tax matters and the possible benefits of this argumentative basis. For this, it is initially analyzed what is meant by decision-making consequentialism and its broad application in Law. In sequence, giving practical application to the theme, it is analyzed the consequentialist arguments in Extraordinary Appeal n. 576.967/PR which deals with the incidence of the social security contribution on maternity pay,

¹ Doutoranda e Mestre em Direito na Área de Concentração em Teoria Geral da Jurisdição e do Processo pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS com internacionalização realizada em Portugal e na Espanha, ambos com bolsa CAPES/PROEX. Bacharela em Direito pela Escola de Direito da PUCRS, com período sanduíche na Universidade de Tübingen, Alemanha. Advogada inscrita na OAB/RS. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8216208414794019>. E-mail: hannah.alfff@gmail.com.

and on the potential of using consequentialist arguments in Direct Action of Unconstitutionality n. 5,422/DF, which deals with the incidence of Income Tax on amounts received as alimony. It concludes with the perception that the Law needs to bring a more concrete understanding of consequentialism as an argument to be used in the decision-making process so that more appropriate standards of application can be established, since themes to be decided based on prognostic arguments deal with cultural issues and social issues that go beyond merely legal concepts.

Keywords: Consequentialism; Tax law; Maternity pay; Income Tax on alimony;

INTRODUÇÃO

Partindo da premissa de que o Direito não é ciência estática, é possível depreender que ele evolui com o tempo. Altera-se à medida que se modificam os anseios sociais, adequa-se ao passo que precisa acompanhar as mudanças culturais.²

Numa sociedade em constante mudança e que precisa ter respostas cada vez mais rápidas, o Direito parece estar sempre a um passo atrás, necessitando buscar mecanismos que auxiliem na busca por essa resposta mais rápida, previamente analisada para efeitos prospectivos, de modo que possa passar a analisar um caso visando as consequências que podem vir a derivar desta análise.

O problema de pesquisa aqui apresentando, portanto, é a investigação da possibilidade de se aplicar o modelo de interpretação consequentialista de modo que, dentre as possibilidades de ação, a mais adequada seja aquela que produz as melhores consequências reais e legais.

A presente pesquisa busca identificar o consequentialismo decisório, para que se possa, num primeiro momento, fazer um panorama do que se entende por este modelo interpretativo e como pode ser aplicado numa visão geral de processo judicial.³

A partir disso, inserindo no direito tributário e dando um caráter mais prático à temática, o segundo item do presente artigo abordará os argumentos consequentialistas utilizados no Recurso Extraordinário n. 576.967/PR, o qual versa

² CHASE, Oscar G. **Law, culture, and ritual: disputing system in cross-cultural context**. New York: New York Press, 2005.

³ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O consequentialismo decisório e a sua relevância para o Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 38, p. 158-183, 2017.

sobre o salário-maternidade compor base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador e o quanto isso pode ser prejudicial à posição da mulher no mercado de trabalho.

Além disso, no terceiro momento, far-se-á a análise de potencial utilização de argumentos consequencialistas no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.422/DF. A ADI trata sobre a constitucionalidade de exação de Imposto de Renda sobre valores recebidos à título de pensão alimentícia. O presente estudo busca compreender, para além de argumentos jurídicos, que fatores sociais e culturais podem influenciar o julgamento da ADI pelo viés consequencialista de modo a visualizar argumentos prognósticos e futuras consequências a partir do que for decidido no caso.

1 BREVES APONTAMENTOS DO QUE SE ENTENDE POR CONSEQUENCIALISMO DECISÓRIO

Sedimentar a importância de se compreender o consequencialismo é assumir que o Direito, como ciência, precisa cada vez mais procurar analisar as possíveis consequências de atos judiciais e tomadas de decisão para além do caso concreto, para além do momento presente.⁴

Pela evolução social e as constantes alterações e surgimentos de novos litígios, é preciso que se encontrem ferramentas argumentativas plausíveis para que o Poder Judiciário possa adequar suas necessidades de intervenção aos conflitos que, em potencial, as respostas não estão previstas na literalidade das leis ou na interpretação comumente realizada.⁵ Essa base argumentativa deve seguir garantindo a isonomia, segurança jurídica e unidade do direito, tendo um *modus*

⁴ FUX, Luiz; BODART, Bruno. **Processo civil e análise econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 80-81.

⁵ Neste sentido: “[...] a simples presença do direito não é suficiente para que ele cumpra seu papel de coordenação. Todo sistema jurídico deve estar preparado para lidar com eventuais violações das regras postas, com o surgimento de dúvidas diante de situações concretas e com casos ainda não regulados, pois nenhum ordenamento jurídico é perfeito.” Cf. GICO Jr., Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba: Foco, 2020. p. XV.

operandi eficiente para a resolução mais adequada do conflito, o que não poderia ser diferente no processo decisório.⁶

Desta forma, o consequencialismo tratado neste artigo se refere ao seu potencial uso no processo decisório, de modo que, com base em argumentos prognósticos, o magistrado possa tomar a melhor decisão para além do caso concreto.⁷ É preciso refletir, para frente, as consequências de uma tomada de decisão em comparação a outra, tendo como referência que a ética de cada ação ou decisão depende do valor de suas consequências⁸, e não só no âmbito jurídico, mas também por questões sociais e culturais, a serem analisados neste estudo.⁹

A decisão que vier a valorar as consequências e suas alternativas como fator determinante – explícita ou implicitamente – para proceder a escolha da adequação jurídica de determinada decisão, será enfrentada como consequencialista.¹⁰

Parte-se da compreensão de que consequencialismo é modelo de interpretação.¹¹ Para que seja modelo de interpretação, é preciso que se tenha pelo

⁶ Assim se acompanha: "Dizer que o escopo do processo civil é a justa composição das controvérsias em um prazo razoável não significa 'vestir uma roupa apropriada para todas as estações', mas, ao contrário, implica realizar uma escolha precisa. Esta escolha entra em tensão crítica com a concepção de que a administração da justiça é uma função essencial do Estado moderno a serviço da atuação da 'vontade da lei', com as características da relativa incontestabilidade sob o plano do direito substancial e em relação ao curso de processos futuros." Cf. CAPONI, Remo. O princípio da proporcionalidade na justiça civil: primeiras notas sistemáticas. **Revista de Processo**, São Paulo v. 192, p. 397-415, fev. 2011. Versão em PDF. p. 1-10. Disponível em: <https://revistadotribunais.com.br/>. Acesso em: 14 abr. 2022. p. 2.

⁷ RIEFFEL, Luiz Reimer Rodrigues. **Um mundo feito**: o consequencialismo na análise econômica do direito de Richard Posner. 2006.130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. p. 2.

⁸ SOSA, David. Consequences of Consequentialism. **Oxford University Press on behalf of the Mind Association**. v. 102, n. 405, p. 101-122, jan. 1993. p. 101

⁹ Sobre o tema dos reflexos da cultura no Direito, assim como reflexos do Direito na cultura, recomenda-se: CHASE, Oscar G. **Law, culture, and ritual**: disputing system in cross-cultural context. New York: New York Press, 2005.

¹⁰ SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, Rio de Janeiro, p. 130-158. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/41531/40881/86603>. Acesso em: 15 abr. 2022.

¹¹ Paulo Caliendo enfrenta o tema com a denominação de critério de justificação: "A justificação particularista da natureza dos direitos humanos tenta desconstruir a autoridade de modelos universais para a compreensão de casos particulares e pretende justificar estes direitos no seu próprio contexto. Para esta concepção, a pretensão de um modelo aplicável para todos os casos é ilusória, bem como os limites da racionalidade são destacados. O critério de justificação pode ser consequencialista ou não consequencialista, em virtude das razões que justificam, ou não, a identificação dos direitos humanos e seu peso. Dessa forma, o consequencialismo advoga a tese de que os direitos da pessoa devem ser considerados em função de suas consequências econômicas, sociais ou utilidades. Um direito será reconhecido como tal se possuir um fator maximizador em seus efeitos positivos para a economia (pragmatismo econômico e marxismo) ou sociedade (Bentham).

menos duas possibilidades de ação para a resolução do mesmo litígio e, portanto, entre essas possibilidades de ação, é preciso que seja estabelecido um critério de qual a melhor ação a ser assumida a partir do acolhimento de argumentos prognósticos – traz, assim, opções obrigatórias, permissíveis, proibidas ou indeterminadas.¹² Mediante avaliação de consequências legais e reais, a melhor possibilidade a ser escolhida é aquela que gerará melhores consequências ou menores prejuízos.¹³ Para isso não se pode ver os reflexos da decisão apenas ao caso tratado, mas a influência que sua atuação pode ter interna ou externamente.¹⁴

Por sua vez, o não consequencialismo é uma postura filosófica de correntes diversas que advogam uma defesa dos direitos do indivíduo independentemente dos resultados práticos, econômicos ou sociais dessa defesa. Esses autores admitem uma restrição concreta de recursos para a sua efetivação, mas não aceitam a tese de que a identificação dos direitos humanos decorra do custo de sua implementação." Cf. CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 110.

¹² SMITH, Michael. Two Kinds of Consequentialism. **Philosophical Issues, Metaethics**, v. 19, p. 257-272. 2009. p. 258.

¹³ Sobre consequências legais e reais: "A key distinction can be made between *legal consequences* and *real consequences*. [...] legal consequences are those consequences attached by legal provisions when certain preconditions are met. Real consequences, in contrast, are the *actual* consequences of the validity and application of legal provisions. Real consequences can be further subdivided into the consequences for the parties directly affected by the judgement (*micro-level real consequences*) and consequences for the whole of society (*macro-level real consequences*)." Tradução livre: "Uma distinção fundamental pode ser feita entre consequências jurídicas e consequências reais. [...] as consequências jurídicas são aquelas associadas por disposições legais quando certas condições prévias são cumpridas. As consequências reais, ao contrário, são as consequências reais da validade e aplicação das disposições legais. As consequências reais podem ser subdivididas em consequências para as partes diretamente afetadas pelo julgamento (consequências reais em nível micro) e consequências para toda a sociedade (consequências reais em nível macro)." Cf. MATHIS, Klaus. Consequentialism in Law. p. 3-29. In: **Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations**. MATHIS, Klaus (Org.). Heidelberg: Springer, 2011. p. 5.

¹⁴ Dale Dorsey trata sobre este aspecto trazendo que, no seu sentir, consequencialismo deveria ser tratado, de alguma forma, como a maximização do bem pode precisar prever futuras consequências de determinada ação. Assim se acompanha: "By 'consequentialism' I mean traditional maximizing forms of objective, act-consequentialism. This category will include utilitarianism, telic prioritarianism, telic egalitarianism, and other views according to which we ought to maximize the goodness of the outcomes of our actions, and that the betterness and worseness of consequences are not preferentially indexed to the interests of some particular individual or group (such as the agent herself, or the agent's 'narrow circle')." Tradução livre: "Por 'consequencialismo' quero dizer formas maximizadoras tradicionais de objetivo, ato-consequencialismo. Esta categoria incluirá o utilitarismo, o prioritarismo télico, o igualitarismo télico e outras visões segundo as quais devemos maximizar a bondade dos resultados de nossas ações, e que a melhora e a piora das consequências não são preferencialmente indexadas aos interesses de algum indivíduo particular ou grupo (como o próprio agente ou o 'círculo estreito' do agente)". Cf. DORSEY, Dale. How not to argue against consequentialism. **Philosophy and Phenomenological Research**. v. 90, n. 1, p. 20-48. jan. 2015. p. 21. Neste sentido, portanto, importa trazer John Rawls sobre o conceito de "bem": "[...] the good is defined independently from the right, and then the right is defined as that which maximizes the good." Tradução livre: "[...] o bem é definido independentemente do certo, e então o certo é definido como aquilo que maximiza o bem." Cf. RAWLS, John. **A theory of Justice**. Revised Edition. Cambridge: Harvard University Press, 1999. p. 21-22.

A lógica consequencialista demonstra uma paulatina adoção de novos métodos interpretativos para aplicação do direito que precisam ser desmistificados.¹⁵ Comprova-se cada vez mais necessária neste percurso retórico por três aspectos distintos.¹⁶ Estes aspectos seriam os denominados: a) vetores, que é o aumento da demanda por estudos científicos sobre consequencialismo pelas transformações do fenômeno jurídico do último século; b) fenomenologia jurídica, ao passo que realizar um juízo de adequação entre meios e fins implica em melhor aplicação de princípios jurídicos necessários a apresentação de melhor resposta às situações litigiosas; e c) limites, de modo que a cientificização da pesquisa jurídica não pode, por si só, substituir o juízo de ponderação de caráter não científico.

Ou seja, o uso do consequencialismo como base argumentativa não pode ser indiscriminado, devendo haver um limite e um juízo de ponderação fundamentado¹⁷ para que sua aplicação seja proporcional, razoável, eficiente, adequada e igualitária.¹⁸

Ainda sobre o tema, essencial destacar a diferença entre consequencialismo e utilitarismo apresentada por Martin Peterson: "Total act utilitarianism prescribes that an act is mor case the total sum of utility for all individuals is at that of all alternatives. The term 'consequentialism' denotes a more general set of ethical theories, according to which the moral status of an act is entirely determined by its consequences." Tradução livre: "O utilitarismo do ato total prescreve que um ato é mais caso a soma total de utilidade para todos os indivíduos é aquela de todas as alternativas. O termo 'consequencialismo' denota teorias éticas mais gerais, segundo o qual status moral de um ato é inteiramente determinado por suas consequências." Cf. PETERSON, Martin. From consequentialism to utilitarianism. **The Journal of Philosophy**, v. 100, n. 8, p. 403-415, ago. 2003. p. 403.

¹⁵ 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. p. 160.

¹⁶ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. **Revista de Análise Econômica do Direito**. v. 1, jan.-jun. 2021. Versão em PDF. p. 1-28. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/>. Acesso em: 13 abr. 2022. p. 2.

¹⁷ Neste sentido: "A oxigenação da ciência do Direito promovida pelo neoconstitucionalismo impactou de forma significativa a fundamentação das decisões judiciais. Revelando-se insuficiente a interpretação como mero silogismo entre uma premissa maior (texto normativo) e uma premissa menor (fatos juridicamente relevantes), ante a elevada carga valorativa assumida pelas decisões judiciais, passou a ser atribuído ao juiz o dever de demonstrar, de forma analítica e descritiva, por que considerou determinado texto normativo em prejuízo de outros possivelmente aplicáveis ao caso concreto; por que realizou a atividade de concreção de textos normativos abertos em certo sentido; por que, tratando-se de princípios em confronto, conferiu maior peso a um deles em detrimento de outro; e, finalmente, por que emprestou maior relevância a determinados fatos em prejuízo de outros que tenham sido trazidos ao processo." Cf. PANIZ, Raquel Vieira. O direito fundamental à motivação das decisões na era do neoprocessualismo: comentários aos artigos 489 do CPC/15 e 20 da LINDB. In: ALVITES, Elena; POMPEU, Gina Marcílio; SARLET, Ingo Wolfgang. (Org.). **Anais da VII Jornada da Rede Interamericana de Direitos Fundamentais e Democracia (2020)**. Volume II. 1ed., p. 449-461. Porto Alegre: Fundação Fênix, 2021. p. 458.

¹⁸ É preciso observar que há entendimento de que o consequencialismo traria quebra do direito à igualdade. Desta forma, sobre o assunto, recomenda-se: CUNHA, Luciano Carlos. Nas teorias

O consequencialismo é um apanhado de concepções filosóficas distintas que carregam em comum a valoração da uma ação determinada tendo como base os seus resultados. A partir do momento em que as consequências são eleitas como critério de concretização destes valores abstratos, é preciso destacar como essa escolha pode ser feita, para que se possa servir de guia ao administrador público sobre o caráter comportamental a ser assumido, daqui para a frente, para o efetivo cumprimento do texto legal. Assim, avaliar as consequências apenas episodicamente, de forma incoerente e sem critério a ser seguido, seria inutilizar sua operacionalização no sentido amplo.¹⁹

Com isso, os magistrados reafirmam-se com o papel ativo que precisam assumir.²⁰ O Direito já ultrapassou a barreira de que se volta apenas a esfera individual de conflitos simples, é preciso incitar debates acerca da massificação de demandas e da complexidade da temática, que dependem não só da interpretação do texto de lei, mas abrange as alterações culturais, temas de decisões vinculantes e, inclusive, decisões tomadas em sede de justiça multiportas.²¹

Para dentro do Direito Tributário, o consequencialismo toma espaço significativo, pois faz parte de grandes discussões desta área.²² Como exemplo, tem-se o art. 27 da Lei n. 9.868/1998²³, o qual faculta ao Supremo Tribunal Federal (STF)

consequencialistas, há um conflito entre o princípio da igualdade e a meta de atingir as melhores consequências?. **Guairacá Revista de Filosofia**, Guarapuava, v. 36, n. 2, p. 55-77, 2020.

¹⁹ VITORELLI, Edilson. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e a ampliação dos parâmetros de controle dos atos administrativos discricionários: o direito na era do consequencialismo. **Revista de Direito Administrativo**. v. 279, n. 2, p. 79-112, maio.-ago. 2020. p. 89.

²⁰ Importa destacar que é neste quesito que se pode confundir consequencialismo com ativismo judicial. Apesar de não ser o escopo do presente trabalho, a referência a obras básicas sobre o tema é recomendável para aprofundamento: FACHIN, Tiago. **Ativismo judicial processual: iniciativa do juiz na formulação dos argumentos e na produção da prova em cotejo como princípio do contraditório – perspectivas brasileira e europeia**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016.; JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte de. **Ativismo Judicial e suas múltiplas definições**. **Revista Eletrônica de Direito Processual**. Rio de Janeiro, ano 15, vol. 22, n. 3, p. 710-731, set.-dez. 2021.; GROSTEIN, Julio. **Ativismo Judicial: análise comparativa do direito constitucional brasileiro e norte-americano**. São Paulo: Almedina, 2019.; LONGLEY, Robert. **The Warren Court: its impact and importance**. **ThoughtCo.**, [Nova York], 02 fev. 2021. Disponível em: <https://www.thoughtco.com/the-warren-court-4706521>. Acesso em: 25 abr. 2022.

²¹ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método**. **Revista de Análise Econômica do Direito**. v. 1, jan.-jun. 2021. Versão em PDF. p. 1-28. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/>. Acesso em: 13 abr. 2022. p. 3.

²² 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. p. 159.

²³ "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

a modulação dos efeitos da decisão que declara inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.²⁴

Neste contexto, o presente artigo passa a tratar de duas decisões concretas da área tributária para que se faça análise de argumentos consequencialistas utilizados e, ainda, que podem ser utilizados em potencial. A primeira delas é a decisão do Recurso Extraordinário n. 576.967/PR acerca da temática de incidência de contribuição previdenciária em salário-maternidade. A segunda decisão é de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.422/DF, a qual versa a respeito da pensão alimentícia integrar a base de cálculo de Imposto de Renda para declaração por parte do alimentado.

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." Cf. BRASIL. **Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999.**

Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 14 abr. 2022. Neste sentido, se posiciona Maceno Lisboa da Silva: "Com a edição do artigo 27 da Lei 9.868/99, ao Supremo Tribunal Federal foi conferida a faculdade de, por maioria de dois terços de seus membros e com base em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, atribuir efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade. Criou-se, assim, uma exceção à tradicional regra da retroatividade dessas decisões, que vinha sendo adotada no sistema jurídico brasileiro. Entretanto, o referido dispositivo legal passou a enfrentar inúmeras críticas da doutrina, uma vez que possibilitou que fossem modulados os efeitos com base nos conceitos jurídicos indeterminados de segurança jurídica e de excepcional interesse social, situação que permitia ao intérprete construir o significado de tais conceitos de acordo com o caso concreto, visto que eles não apresentavam uma solução pronta e prefixada em lei. Essa discussão ganhou especial destaque em matéria tributária, na medida em que a modulação de efeitos pudesse ser utilizada como instrumento de proteção das finanças estatais em detrimento de direitos e garantias fundamentais asseguradas ao contribuinte na Constituição, já que frequentemente o referido instituto jurídico vem sendo fundamentado nas consequências econômicas para o Estado." Cf. DA SILVA, Maceno Lisboa. 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. Maio-jun. 2020. Versão em PDF. p. 1-11. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/>. Acesso em: 25 abr. 2022. p. 1-2.

²⁴ Neste sentido: "A modulação dos efeitos temporais de uma decisão é uma discussão de grande destaque principalmente na seara tributária, tendo em vista os relevantes valores envolvidos nas discussões, além do tempo de duração dos processos, tornando ainda mais vultuosos tais valores em virtude da correção monetária. Enquanto processos de outras áreas (trabalhista, cível etc.) muitas vezes se traduzem como um passivo para empresa, as demandas tributárias surgem como uma oportunidade de atrair uma recuperação financeira diante da repetição de valores pagos indevidamente ou redução de base de cálculo ou alíquota, por exemplo. [...] Por sua vez, a modulação de efeitos permite que a Corte Superior limite o lapso temporal em que será aplicado determinado entendimento para uma data específica ou até mesmo que os efeitos sejam verificados somente com a certificação do trânsito em julgado." Cf. SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. 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. Versão em PDF. p. 1-10. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br>. Acesso em: 14 abr. 2022. p. 3.

2 ANÁLISE DOS ARGUMENTOS CONSEQUENCIALISTAS NO RE 576.967/PR E SEUS REFLEXOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Recurso Extraordinário (RE) de n. 576.967 do Paraná, de 2020²⁵, foi interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) que entendeu pela constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre salário-maternidade. Na origem, trata-se de mandado de segurança com pedido liminar por parte do Hospital Vita Batel S.A. que alegou a inconstitucionalidade desta incidência. A sentença denegatória de primeiro grau foi mantida integralmente pelo TRF4.

A decisão do STF foi por dar provimento ao RE para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade prevista nos art. 28, §2º, da Lei n. 8.212/1991, e a parte final do §9º, alínea "a".²⁶

Conforme conteúdo dos mencionados dispositivos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

[...]

§9º Não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente:

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário maternidade;

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 576967/PR**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, caput e §4º; e 154, I, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor referente ao salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração (art. 28, § 2º, I da Lei nº 8.212/91 e art. 214, §§ 2º e 9º, I, do Decreto nº 3.048/99). Recorrente: Hospital Vita Batel S/A. Recorrido: União. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2591930>. Acesso em: 11 abr. 2022.

²⁶BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991**.

Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 14 abr. 2022.

Conforme Relatório do Ministro Relator Luís Roberto Barroso, o mandado de segurança em primeiro grau partiu do pressuposto da declaração de inconstitucionalidade do art. 195, I, "a", da Constituição Federal (CF)²⁷, o qual refere:

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:

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;

A partir disso, faz-se análise do que se entende por salário. A contribuição previdenciária deve incidir sobre remuneração percebida pelo empregado. Remuneração é a soma das parcelas de natureza salarial recebidas como contraprestação por serviços, portanto, prestados ao empregador. Esta contraprestação de serviços não ocorre durante a fruição da licença-maternidade, o que impede que o salário-maternidade, apesar de receber este nome, seja considerado, de fato, remuneração da mulher no período de licença-maternidade, não podendo incidir contribuição previdenciária nos valores percebidos em sede de salário-maternidade.²⁸

²⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 14 abr. 2022.

²⁸ Acompanha-se do voto do Ministro Relator: "O salário-maternidade é prestação previdenciária paga pela Previdência Social à segurada durante os cento e vinte dias em que permanece afastada do trabalho em decorrência da licença-maternidade (art. 71 da Lei n° 8.213/91 [18]), possuindo, como já analisado, caráter de benefício previdenciário. Assim, por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição paga diretamente pelo empregador ao empregado em razão do contrato de trabalho,[19] não se adéqua ao conceito de folha de salários, e, por consequência, não compõe a base de cálculo da contribuição social a cargo do empregador, uma vez que a prestação não está inserida nas materialidades econômicas expostas no art. 195, I, a, da Constituição da República. Faz-se necessário, ainda, com base na referida tese fixada no RE 565.160, afirmar que não configura *ganhos habituais* da empregada, uma vez que há limitações biológicas para que a mulher engravide e usufrua de licença-maternidade com habitualidade." Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 576967/PR**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, caput e §4º; e 154, I, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor referente ao salário-

Além disso, o salário-maternidade foi incorporado ao Plano de Benefícios da Previdência Social pela Lei n. 6.136/1974, que como tal não se enquadra como “folha de salários” ou “demais rendimentos do trabalho” conforme previsão do art. 195, I, “a”, da CF. Como *Amici Curiae*, participaram a Associação Brasileira da Indústria de Hotéis (ABIH), o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e a Confederação Nacional de Saúde (CNS) que sustentaram essa tese, de que se salário-maternidade é benefício previdenciário, não pode ser entendido como remuneração, o que afasta o caráter exigível de exação.²⁹

Parte-se, neste ponto, ao argumento consequencialista de provimento do RE, qual seja, que a exigência de contribuição previdenciária, para além de reflexos meramente jurídicos, também influenciam em situação de caráter social, vindo a prejudicar ainda mais o lugar da mulher no mercado de trabalho.

Em seu voto, o Ministro Relator ainda trouxe o art. 201, II³⁰, também da Constituição Federal, definindo que após o diploma de 1988, fica ainda mais incontestante a natureza previdenciária da prestação.

maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração (art. 28, § 2º, I da Lei nº 8.212/91 e art. 214, §§ 2º e 9º, I, do Decreto nº 3.048/99). Recorrente: Hospital Vita Batel S/A. Recorrido: União. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2591930>. Acesso em: 11 abr. 2022. p. 8.

²⁹ Neste sentido: “Em síntese, as entidades sustentam que: (i) o salário-maternidade é benefício previdenciário, de modo que não pode ser entendido como remuneração, o que afasta a possibilidade de tributação nos termos do art. 195, I, a; (ii) a incidência da contribuição sobre o salário-maternidade é nova fonte de custeio da seguridade social, cuja instituição demandaria lei complementar (art. 195, §4º); (iii) o STF tem interpretado que o fato gerador da contribuição previdenciária patronal é o ato de remunerar o trabalho; (iv) há clara afronta às garantias protetoras da maternidade e da participação da mulher no mercado de trabalho, em contrariedade a diversos dispositivos constitucionais.” Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 576967/PR**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, caput e §4º; e 154, I, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor referente ao salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração (art. 28, § 2º, I da Lei nº 8.212/91 e art. 214, §§ 2º e 9º, I, do Decreto nº 3.048/99). Recorrente: Hospital Vita Batel S/A. Recorrido: União. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2591930>. Acesso em: 11 abr. 2022. p. 6.

³⁰ “Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: [...] II – proteção à maternidade, especialmente à gestante; [...]” Cf. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 14 abr. 2022. Assim, conforme o voto: “Com a Constituição de 1988, tornou-se ainda mais incontestante a natureza previdenciária da prestação, conforme art. 201, II, que, ao disciplinar a Previdência Social, estipula entre suas finalidades a cobertura da proteção à maternidade, especialmente à gestante [...] Isso porque, antes de 1988, havia uma discussão em relação à natureza previdenciária da verba, uma vez que, em uma acepção estrita do seguro social, o salário-maternidade não teria natureza previdenciária, por não estar ligado, necessariamente, à cobertura de incapacidade laboral. No

Ainda, o Ministro Relator trouxe como base de fundamentação a ADI 1.946/DF³¹, sob relatoria do Ministro Sydney Sanches, julgada pela Corte em 2003, já concedendo o caráter previdenciário do salário-maternidade. Na ocasião, o Tribunal determinou que "não cabia ao constituinte derivado atribuir ao empregador a responsabilidade pelo pagamento de diferenças entre o teto de valor dos benefícios previdenciários e a remuneração da empregada beneficiária, quando superior ao respectivo teto", de modo que, caso contrário, haveria promoção da discriminação da mulher no mercado de trabalho, fator que a própria Constituição Federal tenta combater como já supramencionado. Argumento já utilizado em 2003, e que segue no RE de 2020. Este é o argumento prognóstico.³²

entanto, em uma visão mais abrangente das necessidades sociais cobertas, como os encargos familiares, a prestação tem sido considerada pela doutrina de nítido caráter previdenciário."

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1946/DF**. Direito constitucional, previdenciário e processual civil. licença-gestante. salário. limitação. ação direta de inconstitucionalidade do art. 14 da emenda constitucional nº 20, de 15.12.1998. alegação de violação ao disposto nos artigos 3º, IV, 5º, I, 7º, XVIII, e 60, § 4º, IV, da constituição federal. Requerente: Partido Socialista Brasileiro - PSB. Requerido: Ministro de Estado da previdência e assistência social. Relator: Min. Sydney Sanches, 03 de abril de 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97665/false>. Acesso em: 11 abr. 2022.

³² Ainda completa o Ministro Relator Luís Roberto Barroso: "Nessa linha, segundo pesquisas recentes sobre a realidade brasileira do mercado de trabalho para as mães, 70% das mulheres já foram questionadas em entrevistas de emprego sobre se desejam engravidar; 20% relatam terem sido demitidas após o término da licença, mesmo com a previsão constitucional de estabilidade por 5 meses; 30% das mulheres deixam o trabalho por causa dos filhos (enquanto, dentre os homens, são apenas 7%); 48% dizem que já passaram por problemas no emprego por ausência motivada por questões de saúde dos filhos. Outras dificuldades citadas pelas empregadas mães são pedidos para chegar mais tarde por reuniões escolares (24%), atraso por exaustão (10%), necessidade de levar o filho ao trabalho (10%) e atraso pela rotina (10%). O papel de cuidadora atribuído à mulher na sociedade é um fato e não se discute que ele precisa ser revisto com medidas, inclusive políticas públicas, que incentivem a participação do pai na criação dos filhos. No entanto, essa perspectiva está longe de se concretizar no nosso país, cuja legislação impõe uma licença-paternidade de apenas 5 (cinco) dias, em que o empregado homem continua a receber do empregador. Com base na realidade brasileira, em que, ao menos 30 milhões de lares são chefiados por mulheres, faz-se imperioso acabar com qualquer forma de discriminação ou empecilho para o acesso de mulheres ao mercado de trabalho. Por esse motivo, a desoneração da mão de obra feminina é medida que se impõe, uma vez que, no atual sistema previdenciário, as mulheres são as principais beneficiárias do salário-maternidade e são elas que ficam afastadas durante o período de licença, de modo que o empregador já se verá obrigado a contratar outro funcionário ou deslocar alguém para a função desenvolvida por ela na sua ausência. É necessário, portanto, que o Estado não imponha quaisquer ônus adicionais a uma situação que já é, por si só, mais cara ao empregador, que não pode sofrer o desestímulo estatal para a contratação de mão de obra feminina." Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 576967/PR**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, caput e §4º; e 154, I, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor referente ao salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração (art. 28, § 2º, I da Lei nº 8.212/91 e art. 214, §§ 2º e 9º, I, do Decreto nº 3.048/99). Recorrente: Hospital Vita Batel S/A. Recorrido: União. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2591930>. Acesso em: 11 abr. 2022. p. 18-19. Interessante neste ponto trazer que ao escrever "licença-paternidade" no documento do Microsoft

Desta forma, ao exigir contribuição previdenciária sobre salário-maternidade, torna-se mais onerosa a mão de obra feminina, quebrando o padrão da equidade e gerando discriminação em relação à masculina pela ausência de risco de gravidez, pela ausência de risco de que o empregador precisaria arcar com o recolhimento da exação durante o período de licença maternidade. Fato este que afronta a isonomia e, ainda, a proteção constitucional à maternidade referida nos arts. 6º e 7º, XVIII, XX e XXX, da CF.³³

Admitir que recaia uma incidência tributária somente sobre a contratação de funcionárias mulheres e mães é "tornar sua condição biológica, por si só, um fator de desequiparação de tratamento em relação aos homens", tendo como consequência o desestímulo a maternidade ou, ainda, "incutindo culpa, questionamentos, reflexões e medos em grande parte da população, pelo simples fato de ter nascido mulher". Isso afeta gravemente o gênero feminino, vindo a ser discriminado no momento da contratação e na própria maternidade, "o que fere os direitos das mulheres, dimensão inequívoca dos direitos humanos".³⁴

Word, ficou um sublinhado em vermelho na expressão, como se estivesse incorreta a ortografia. Ao clicar com o botão direito do mouse para ver as sugestões de correção, a única opção que apareceu foi a sua substituição por "licença-maternidade", demonstrando que o padrão linguístico com que os softwares de texto são alimentados – que em teoria também acompanham a evolução linguística da sociedade – não evoluiu a ponto de "licença-paternidade" ser considerada expressão usual e comum.

³³ "Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: XVIII - licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias; XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei; XXX - proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil;" Cf. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 14 abr. 2022.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 576967/PR**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, caput e §4º; e 154, I, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor referente ao salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração (art. 28, § 2º, I da Lei nº 8.212/91 e art. 214, §§ 2º e 9º, I, do Decreto nº 3.048/99). Recorrente: Hospital Vita Batel S/A. Recorrido: União. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2591930>. Acesso em: 11 abr. 2022. p. 20.

3 OBSERVAÇÃO DO POTENCIAL USO DO CONSEQUENCIALISMO PARA FINS TRIBUTÁRIOS NA ADI 5.422/DF

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) de n. 5.422 do Distrito Federal, iniciada em 2015³⁵, foi proposta pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM) tendo como proposta a declaração de inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre valores percebidos à título de alimentos ou de pensão alimentícia, a partir da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 7.713/1988³⁶ e dos arts. 5º e 54, do Decreto n. 3.000/1999³⁷ – sendo que este último foi revogado e substituído pelo Decreto 9.580/2018, sendo que o conteúdo dos arts. do Decreto 3.000/1999 reproduzem-se no art. 4º e art. 46 do novo Decreto.³⁸

Utilizando os arts. referidos da ADI, feita a ressalta da substituição dos Decretos, estes trazem em seus textos:

Lei no 7.713/1988:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.422/DF**. Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo IBDFAM, tendo por objeto o art. 3o, § 1o, da Lei no 7.713/1988 e os arts. 5o e 54 do Decreto no 3.000/99. O requerente busca, na essência, a declaração de inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Requerente: Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM). Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4893325>. Acesso em: 18 abr. 2022.

³⁶BRASIL. **Lei n. 7.713/1988, de 22 de dezembro de 1988**.

Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

³⁷BRASIL. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999**.

Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

³⁸BRASIL. **Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018**.

Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 2018. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 18 abr. 2022.

os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Decreto no 3.000/1999:

Art. 5º No caso de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificando-se a incapacidade civil do alimentado, a tributação far-se-á em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda.

Art. 54. São tributáveis os valores percebidos, em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais.

Disso depreende-se que é obrigação do alimentado, em sede de Imposto de Renda, declarar os valores percebidos à título de alimentos estabelecida com base no direito de família para que integram a base de cálculo do valor tributável.

O IBDFAM sustenta que há incompatibilidade dessa tributação com a matriz constitucional do imposto. Exigir que o alimentado declare no imposto de renda o valor percebido em alimentos, é considerar que o percentual estipulado em juízo não seja, de fato, o percentual percebido pelo alimentado, tendo em vista que parte de sua pensão alimentícia é voltado ao pagamento do Imposto de Renda.

Ou seja, cobrar imposto de renda sobre alimentos por parte do alimentado desconsidera que o alimentado não vai perceber o valor correto estipulado, pois os valores percebidos, em caráter bruto e líquido, não seriam os mesmos no final do exercício.³⁹

³⁹ Além disso, tem-se a questão social a ser tratada, qual seja, de que ao incidir imposto de renda, admite-se que pensão alimentícia é renda do alimentado. Isso pode levar ao entendimento de que o alimentante sustenta integralmente o alimentado – fato que se demonstra incorreto em parte da população brasileira que a pensão alimentícia não passa de ajuda de custos. Sobre o conceito de renda: “Apesar da diversidade de teorias, geralmente elas partilham de um núcleo comum de conceitos básicos, dentro os quais podemos citar: 1) a renda é riqueza nova; b) pode ter natureza material ou imaterial; c) possui uma natureza de atividade humana, ou seja, a riqueza decorrente de uma atividade fortuita não pode ser considerada renda tributável; d) a renda pode ter uma realização econômica (avaliada monetariamente – regime de caixa) ou representar um crédito líquido e certo (riqueza a ser realizada – regime de competência); e) a periodicidade é um componente fundamental na definição de renda (*tax period*), com raras exceções; f) a renda pode ser em moeda ou ter valor monetário, ou seja, o poder de adquirir ou comprar em regime de mercado (*Adam Smith*). Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica.

Além disso, o Instituto ainda alega como argumento central que o imposto de renda só pode incidir uma única vez sobre a mesma realidade, sob pena de ocorrência do *bis in idem* vedado pelo sistema tributário. Em outros termos, alega-se que, considerando que a pensão é retirada do provento salarial do alimentante, e que este já declara imposto de renda sobre o valor recebido como remuneração, em tese, ao exigir a declaração do alimentado, é cobrar duas vezes o mesmo tributo sobre o mesmo valor abstratamente. É, portanto, incidir duas vezes o mesmo tributo sobre a mesma realidade.

No entanto, precisa-se destacar que o valor pago em pensão alimentícia tem como característica a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto de renda do alimentante. Mediante observância do art. 12-A, §3º, I, da Lei n. 7.713/1988⁴⁰, a base de cálculo será determinada mediante dedução de algumas despesas relativas ao montante dos rendimentos tributáveis, dentre as quais está a importância paga à título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família. Dedução esta também sustentada pela Lei n. 1.301, de 31 de dezembro de 1973.⁴¹

Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 305-306. Mesmo assim, para a compreensão da legislação brasileira: "o imposto de renda das pessoas físicas incide sobre renda, qualquer que seja o rótulo dado a ela, ou proventos de qualquer natureza, alcançando, incontestavelmente, as quantias, que ultrapassem as faixas de isenção das tabelas progressivas do IRPF, recebidas em direito a título de pensão de alimentos, [...]" Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A incidência do IRPF sobre pensão alimentícia. **Revista dos Tribunais**. v. 966, p. 225-258, abr. 2016. Versão em PDF. p. 1-14. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/>. Acesso em: 25 abr. 2022. p. 3.

⁴⁰ Assim se acompanha: "Art. 12-A. Os rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. [...] §3º A base de cálculo será determinada mediante a dedução das seguintes despesas relativas ao montante dos rendimentos tributáveis:

I – importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública; [...]" Cf. BRASIL. **Lei n. 7.713/1988, de 22 de dezembro de 1988**.

Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

⁴¹ "Art. 2º As importâncias efetivamente pagas a título de alimentos ou pensões em face das normas do Direito de Família e em cumprimento de decisão ou acordo judicial, poderão ser abatidas da renda bruta do prestador, como encargo de família." Cf. BRASIL. **Lei n. 1.301/1973, de 31 de dezembro de 1973**.

Dispõe sobre a tributação separada dos rendimentos de casal e dá outras providências. Brasília, 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1301.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

Essa discussão foi trazida na ADI 5.422/DF, mediante apresentação do art. 4º, II, da Lei n. 9.250/1995.⁴² Porém, o texto do artigo foi revogado, e por isso traz-se à questão os artigos anteriormente mencionados para se entrar no debate da possibilidade de dedução.

O tratamento de inconstitucionalidade desta previsão de dedução do valor de alimentos por parte do alimentante foi afastada do mérito da ADI 5.422/DF pelo argumento de que a vantagem concedida ao alimentante de deduzir o valor pago em alimentos da base de cálculo do imposto de renda é benefício fiscal reconhecido em favor do devedor de alimentos, que em nada influenciaria na manutenção ou não do dispositivo que tem como objeto a obrigatoriedade de inserir na base de cálculo o valor percebido em alimentos por parte do alimentado.

Contudo, se a ADI se vale como um de seus argumentos centrais o *bis in idem*, para que seja declarada a inconstitucionalidade de incidência do imposto de renda sobre valores percebidos à título de alimentos tendo em vista que o alimentante já teria à seu tempo realizado pagamento de tributo sobre o mesmo valor, sobre a mesma realidade, a possibilidade de dedução por parte do alimentante deveria ser trazido para o mérito da ação.

Se o valor é deduzível, o alimentante que optar pela dedução não realizará declaração do imposto de renda com o valor a ser pago à título de pensão alimentícia, a ser então declarado pelo alimentado, não ocorrendo o *bis in idem* como argumentado na ADI.

Portanto, se o alimentado, assim como o alimentante, não tiver a obrigatoriedade de declarar o valor percebido – que é o objetivo da ADI –, não incidindo imposto de renda, nenhum dos dois lados estará recolhendo o tributo dos valores em questão estipulados à título de pensão alimentícia.

É um fator, dentre outros aqui apresentados, que deve ser levado em consideração pelo STF no momento do julgamento da ADI 5.422/DF. É preciso definir um padrão: a) se mantém-se a faculdade de dedução, e se retira a incidência do imposto de renda para o alimentado, há casos em que – deduzindo o alimentante e

⁴²BRASIL. Lei n. 9.250/1995, de 26 de dezembro de 1995.

Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

não declarando IR o alimentado – nenhum dos lados recolherá imposto sobre o valor da pensão; b) assim como o contrário também é possível, com a faculdade de dedução, pode ser que o alimentante não deduza e pague IR sobre o valor da pensão, assim como o alimentado, e assim ocorre o *bis in idem*; c) se inicia uma obrigatoriedade de incidência de imposto de renda ao alimentante, estanca-se um benefício concedido que se presta como incentivo ao pagamento da pensão ao alimentado pois o valor poderá ser deduzido, e manter a obrigatoriedade ao alimentado, neste caso, seria permitir o *bis in idem*; d) manter a possibilidade de dedução para o alimentante e manter a incidência de IR sobre o valor percebido em alimentos para o alimentado, gera discussões como essa na ADI aqui enfrentada, e ocasiona o argumento aqui trazido de que, apesar de perceber o valor da pensão alimentícia, parte dele é dedicado ao pagamento do imposto de renda, não podendo o alimentado usufruir de fato do seu valor integral estipulado.

Para se considerar inconstitucional a incidência de IR para o alimentado, o alimentante não pode ser facultado a deduzir – a não ser que não seja problema que existam valores não tributados circulando em sede de pensão alimentícia –, e isso pode gerar movimentações tanto positivas quanto negativas no Direito de Famílias.

É claro que, nesta seara, é preciso considerar que o tributo, pelo Direito Tributário, é tido como o equilíbrio entre deveres constitucionais e os direitos fundamentais. Quer dizer, a incidência ou não de tributo, na origem, é definida também com um caráter de incentivo comportamental, para além de custeio de políticas públicas. A partir de incidência de tributação, procura-se que este ou aquele comportamento seja reforçado, ou que este ou aquele seja desincentivado.⁴³

⁴³ Neste sentido: “Como já afirmamos anteriormente, o direito tributário e o direito financeiro possuem diferenças expressivas nas suas abordagens do fenômeno “tributo”. O enfoque do direito financeiro verifica a receita e a sua função no ordenamento como ingresso financeiro. A abordagem do direito tributário estuda o tributo como dever fundamental de financiar direitos fundamentais, por meio de uma obrigação ex lege. A própria denominação da disciplina salienta esta tensão entre o enfoque financeiro e o entendimento constitucional-tributário. A denominação da disciplina de direito fiscal salienta os propósitos financeiros do fisco em realizar a arrecadação de tributos. O nome direito tributário ressalta o equilíbrio entre os deveres constitucionais e os direitos fundamentais. [...] A palavra tributo decorre etimologicamente dos primórdios da civilização e designa a repartição ou divisão de bens entre tribos (tribuere) e significava primeiramente os valores devidos pela tribo derrotada como tributo à vencedora. Não possuía um significado ético ou moral, mas tão somente a imposição do vencedor sobre o perdedor em uma guerra. [...] Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada por meio de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao

Todas essas possibilidades trazidas são cabíveis, todas elas geram consequências. É essencial para o julgamento deste caso que seja analisado o maior número possível de consequências a partir dele e os reflexos que serão percebidos na sociedade a curto e longo prazo. O uso de argumentos prognósticos, pela modelo interpretativo do consequentialismo decisório, se demonstra fundamental.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa partiu da premissa de que o Direito precisa desmistificar o conceito e âmbito de aplicação do modelo interpretativo do consequentialismo.

O consequentialismo decisório permite que o Direito busque os melhores resultados cabíveis ao caso concreto, sem que para isso dependa de expressa previsão em lei. É preciso, no entanto, forte fundamentação do motivo pelo qual aquela decisão é a mais adequada e justa com base em argumentos prognósticos. Saber identificar os reflexos da decisão é essencial para que sejam mantidos a isonomia, segurança jurídica e unidade do direito.

Para visualizar melhor essa função consequentialista, o presente artigo abordou o tema enfrentado no Recurso Extraordinário n. 576.967/PR, que versa sobre a incidência de contribuição previdenciária no salário-maternidade. A análise de seu argumento consequentialista levou a conclusão de que, ao manter a cobrança do tributo, estaria se permitindo que a mão de obra feminina se tornasse mais onerosa, o que causa prejudicialidade da mulher no mercado de trabalho. Por questões

Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais, induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas. Desse modo, tem se pensado no uso de tributos como forma de proteção do meio ambiente, de estímulo à família, incentivo à cultura, entre outros. [...] De mero instrumento de enriquecimento do soberano a tributação significará o modo de financiamento do Estado, com clara distinção entre Fazenda Pública e Tesouro Real, ou seja, entre o patrimônio do soberano e o patrimônio público. No estado de direito, a tributação passa por nova revolução e começa a significar o modo de custeio de políticas públicas e, finalmente, no estado democrático de direito passa a significar o modo de financiamento dos direitos fundamentais. Neste último caso, a tributação financiará escolhas públicas com a participação do cidadão, que deliberará entre projetos conflitantes, estabelecendo quais os interesses a serem apoiados e quais serão descartados. Os fundamentos da tributação serão igualmente alterados, assim de forma de compensação pela atividade do soberano (defesa, proteção ou realização de obras públicas) passa a ser entendido como forma de contribuição à Fazenda Pública (capacidade contributiva) e ao financiamento dos direitos fundamentais. Desse modo, deixa a tributação de ser uma forma ocasional de arrecadação e passa a ser uma forma de cobrir necessidades permanentes da Administração Pública." Cf. CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 28-33.

meramente biológicas, se faria com que houvesse preferência pela contratação de homens do que de mulheres, o que afronta a proteção à maternidade, direitos da mulher e da própria dignidade humana.

Em sequência, fazendo uma investigação sobre um julgamento que pode vir a se beneficiar ao utilizar o modelo consequencialista, trouxe-se à pauta a ADI 5.422/DF, a qual versa sobre a incidência de Imposto de Renda sobre valores percebidos à título de pensão alimentícia. Foram analisados argumentos já utilizados e colocados em pauta alguns que ainda não foram discutidos, de modo que se pudesse fazer um panorama de por que a ADI precisa utilizar argumentos prognósticos, tendo em vista possíveis consequências que a decisão pode gerar na sociedade mediante a flexibilização da cobrança de um tributo.

Assim, conclui-se que, como toda processualística moderna, o Direito Tributário se beneficiará ao utilizar argumentos com viés consequencialista no processo decisório. Tornando suas decisões mais lógicas, com visualização das possíveis consequências sociais e econômicas de suas decisões, garantindo a isonomia, segurança jurídica e unidade do direito.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.

Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 2018. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade

1946/DF. Direito constitucional, previdenciário e processual civil. licença-gestante. salário. limitação. ação direta de inconstitucionalidade do art. 14 da emenda constitucional nº 20, de 15.12.1998. alegação de violação ao disposto nos artigos 3º, IV, 5º, I, 7º, XVIII, e 60, § 4º, IV, da constituição federal. Requerente: Partido Socialista Brasileiro - PSB. Requerido: Ministro de Estado da previdência e assistência social. Relator: Min. Sydney Sanches, 03 de abril de 2003. Disponível

em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97665/false>. Acesso em: 11 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.422/DF**. Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo IBDFAM, tendo por objeto o art. 3º, § 1º, da Lei no 7.713/1988 e os arts. 5º e 54 do Decreto no 3.000/99. O requerente busca, na essência, a declaração de inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Requerente: Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM). Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4893325>. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 14 abr. 2022.

BRASIL. **Lei n. 1.301/1973, de 31 de dezembro de 1973**. Dispõe sobre a tributação separada dos rendimentos de casal e dá outras providências. Brasília, 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1301.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. **Lei n. 7.713/1988, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 14 abr. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.250/1995, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 14 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 576967/PR**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, caput e §4º; e 154, I, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor referente ao salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração (art. 28, § 2º, I da Lei nº 8.212/91 e art. 214, §§ 2º e 9º, I, do Decreto nº 3.048/99). Recorrente: Hospital Vita Batel S/A. Recorrido: União. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2591930>. Acesso em: 11 abr. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
CAPONI, Remo. O princípio da proporcionalidade na justiça civil: primeiras notas sistemáticas. **Revista de Processo**, São Paulo v. 192, p. 397-415, fev. 2011. Versão em PDF. p. 1-10. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/>. Acesso em: 14 abr. 2022.

CHASE, Oscar G. **Law, culture, and ritual: disputing system in cross-cultural context**. New York: New York Press, 2005.

CUNHA, Luciano Carlos. Nas teorias consequencialistas, há um conflito entre o princípio da igualdade e a meta de atingir as melhores consequências?. **Guairacá Revista de Filosofia**, Guarapuava, v. 36, n. 2, p. 55-77, 2020.

DA SILVA, Maceno Lisboa. 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. Maio-jun. 2020. Versão em PDF. p. 1-11. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/>. Acesso em: 25 abr. 2022.

DORSEY, Dale. How not to argue against consequentialism. **Philosophy and Phenomenological Research**. v. 90, n. 1, p. 20-48. jan. 2015.

FACHIN, Tiago. **Ativismo judicial processual**: iniciativa do juiz na formulação dos argumentos e na produção da prova em cotejo como princípio do contraditório – perspectivas brasileira e europeia. Florianópolis: Empório do Direito, 2016.

FUX, Luiz; BODART, Bruno. **Processo civil e análise econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GICO Jr., Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba: Foco, 2020.

GROSTEIN, Julio. **Ativismo Judicial**: análise comparativa do direito constitucional brasileiro e norte-americano. São Paulo: Almedina, 2019.

JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte de. Ativismo Judicial e suas múltiplas definições. **Revista Eletrônica de Direito Processual**. Rio de Janeiro, ano 15, vol. 22, n. 3, p. 710-731, set.-dez. 2021.

LONGLEY, Robert. The Warren Court: its impact and importance. **ThoughtCo.**, [Nova York], 02 fev. 2021. Disponível em: <https://www.thoughtco.com/the-warren-court-4706521>. Acesso em: 25 abr. 2022.

MATHIS, Klaus. Consequentialism in Law. p. 3-29. *In: **Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations***. MATHIS, Klaus (Org.). Heidelberg: Springer, 2011.

PANIZ, Raquel Vieira. O direito fundamental à motivação das decisões na era do neoprocessualismo: comentários aos artigos 489 do CPC/15 e 20 da LINDB. *In: ALVITES, Elena; POMPEU, Gina Marcílio; SARLET, Ingo Wolfgang. (Org.). **Anais da VII Jornada da Rede Interamericana de Direitos Fundamentais e Democracia (2020)***. Volume II. 1ed., p. 449-461. Porto Alegre: Fundação Fênix, 2021.

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. **Revista de Análise Econômica do Direito**. v. 1, jan.-jun. 2021. Versão em PDF. p. 1-28. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/>. Acesso em: 13 abr. 2022.

PETERSON, Martin. From consequentialism to utilitarianism. **The Journal of Philosophy**, v. 100, n. 8, p. 403-415, ago. 2003.

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.

RAWLS, John. **A theory of Justice**. Revised Edition. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

RIEFFEL, Luiz Reimer Rodrigues. **Um mundo feito**: o consequencialismo na análise econômica do direito de Richard Posner. 2006.130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A incidência do IRPF sobre pensão alimentícia. **Revista dos Tribunais**. v. 966, p. 225-258, abr. 2016. Versão em PDF. p. 1-14. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/>. Acesso em: 25 abr. 2022.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, Rio de Janeiro, p. 130-158. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/41531/40881/86603>. Acesso em: 15 abr. 2022.

SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. 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. Versão em PDF. p. 1-10. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/>. Acesso em: 14 abr. 2022.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SMITH, Michael. Two Kinds of Consequentialism. **Philosophical Issues**, Metaethics, v. 19, p. 257-272. 2009.

SOSA, David. Consequences of Consequentialism. **Oxford University Press on behalf of the Mind Association**. v. 102, n. 405, p. 101-122, jan. 1993.

VITORELLI, Edilson. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e a ampliação dos parâmetros de controle dos atos administrativos discricionários: o direito na era do consequencialismo. **Revista de Direito Administrativo**. v. 279, n. 2, p. 79-112, maio.-ago. 2020.

4. A FUNCIONALIDADE DA DECISÃO DE SANEAMENTO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-04>

*Camila Victorazzi Martta*¹

SUMÁRIO

Introdução. 1. A Decisão de Saneamento e Organização do Processo. 2. O Processo Tributário. Considerações Finais. Referências Bibliográficas.

RESUMO

A pesquisa mostra no que consiste e os efeitos que a decisão de saneamento e organização do processo geram nos processos em geral, em especial na concretização de normas fundamentais de processo, principalmente o devido processo legal, o efetivo protagonismo das partes em colaboração, a celeridade do rito e a eficiência no seu resultado. Nesse sentido, é possível também proporcionar às partes a simetria de informações do caso posto em juízo e, a partir disso, viabilizar uma análise de pertinência da continuidade do processo, ou ainda de uma autocomposição entre as partes. Nesse aspecto, a decisão de saneamento e organização do processo, típica do procedimento comum, se mostra útil e necessária também nos processos tributários, ainda que desprovidos de fase instrutória, mas por meio das outras funções do instituto que objetivam o esclarecimento da causa em debate e a reanálise de custo e benefício na continuidade do processo, ou na realização de acordos. Para tanto o método de abordagem utilizado na pesquisa foi o dedutivo uma vez que se parte de um instituto geral de processo civil para a aplicação no processo tributário sem desnatura-lo. O método de procedimento é monográfico, doutrinário e também comparativo. A interpretação sistemática e sociológica também integra a metodologia do presente trabalho.

PALAVRAS-CHAVE: Processo Civil; Processo Tributário; Decisão de Saneamento; Funções do saneamento do processo; Diálogo processual; Autocomposição.

RIASSUNTO

La ricerca mostra in cosa consiste e gli effetti che la decisione di sanificazione e organizzazione del processo genera nei processi in generale, soprattutto

¹ Doutoranda e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. Professora de Direito Processual Civil e Direito Civil em cursos de pós-graduação lato sensu. Autora do livro "Saneamento do Processo - A Decisão de Saneamento e sua Funcionalidade no Processo Civil Brasileiro. Integrante da Diretoria Executiva do Instituto Brasileiro de Direito de Família - IBDFAM/RS, do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul - IARGS, do Instituto Brasileiro de Direito Processual - IBDP e da Associação dos Advogados de São Paulo - AASP e do Coletivo Nacional Elas no Processo. Advogada especialista em Direito de Família e Sucessões.

nell'attuazione di norme fondamentali di processo, principalmente il giusto processo di legge, l'effettivo protagonismo delle parti in collaborazione, la celerità del rito e l'efficienza del suo risultato. In tal senso, è anche possibile fornire alle parti la simmetria informativa della causa portata in giudizio e, da ciò, consentire un'analisi della rilevanza della continuità del processo, o anche di un'autocomposizione tra le parti. In questo aspetto, la decisione di ripulire e organizzare l'iter, tipica della procedura comune, si rivela utile e necessaria anche nei casi tributari, anche se non hanno una fase istruttiva, ma attraverso le altre funzioni dell'istituto che mirare a chiarire il caso in discussione e alla rianalisi dei costi e benefici nella continuità del processo, o nell'esecuzione degli accordi. Per questo, il metodo di approccio utilizzato nella ricerca è stato quello deduttivo in quanto parte da un istituto generale di procedura civile per l'applicazione nel processo tributario senza denaturarlo. Il metodo procedurale è monografico, dottrinale e anche comparativo. Anche l'interpretazione sistematica e sociologica fa parte della metodologia del presente lavoro.

PAROLE CHIAVE: Procedura Civile; Processo fiscale; Decisione di sanificazioni; Funzioni di sanificazione dei processi; Dialogo procedurale; Autocomposizione.

INTRODUÇÃO

Com o intuito de fomentar um processo mais límpido e direcionado ao objetivo final que é prestação jurisdicional, além de propiciar maior diálogo entre as partes, que se pretende trazer a baila a decisão de saneamento e organização do processo às demandas tributárias. Ainda que o processo tributário seja, em sua maioria, desprovido de fase instrutória, é comum que se prolongue no tempo ultrapassando instâncias.

A ideia do presente artigo será a de demonstrar que a decisão de saneamento auxilia no trâmite do processo, ofertando-lhe mais clareza e direcionamento, em especial quanto às teses utilizadas como argumentos pelas partes. Vez que outra, o processo fiscal abarcará uma fase instrutória, ocasião em que a decisão de saneamento é também bem-vinda.

Nesse sentido, o presente ensaio abordará os aspectos gerais do instituto do saneamento e organização do processo, em especial contidos no artigo 357 do Código de Processo Civil, cuja intenção é prospectiva do procedimento, ou seja, a decisão de saneamento tem como função direcionar o processo para as próximas etapas procedimentais, sejam elas, instrutória e ou decisória. Além disso, tem a função de esclarecer às partes os rumos do processo apontando seus fatos

controvertidos, suas teses, e, ainda de maneira reflexa, os prós e contras do processo judicial, num nítido exercício de proporcionar a composição do litígio. Com efeito, será possível afirmar que a decisão de saneamento do processo é uma oportunidade processual de organização, de negociação processual, de autogerenciamento do procedimento e, ainda, de promoção da autocomposição entre as partes.

No aspecto especial do processo tributário se pretende demonstrar que o instituto processual do saneamento do processo não só pode, como deve ser também aplicado ao procedimento fiscal. A partir das leis de transação fiscal, que ofertam aos litigantes a viabilidade de negociação, calendarização processual e formalização de acordos, dando um aspecto mais dialogado ao processo tributário, abre à decisão de saneamento a oportunidade para a concretização desses diálogos até então inexistentes neste tipo de processo. A decisão de saneamento serve para isso.

O presente artigo defende exatamente isso: que a decisão de saneamento com o seu leque de funções se mostra adequada às partes e necessária ao procedimento, seja para prosseguir à fase instrutória, ou para encaminhar o processo à fase decisória e recursal, como um meio a propiciar um processo mais eficiente.

1. A DECISÃO DE SANEAMENTO E ORGANIZAÇÃO DO PROCESSO

A decisão de saneamento e organização do processo é aquela em que o juiz, sozinho ou em conjunto com as partes, em audiência designada para tanto ou não, regulariza eventuais questões processuais pendentes da fase postulatória e direciona o processo à fase instrutória, mantendo claros e objetivos os temas que envolvem o debate processual. É na decisão de saneamento o momento para esclarecer, informar e afirmar as questões de direito e as questões e fatos notórios, incontroversos e confessados pelas partes. A partir da decisão saneadora é possível concretizar garantias e direitos processuais fundamentais, especialmente o devido processo legal, a atenção pela duração razoável do processo, a participação e colaboração dos sujeitos processuais, a eficiência do resultado e até promover e facilitar a autocomposição.

Nas palavras de Galeno Lacerda², fruto de seu estudo intitulado *Despacho Saneador*, que lhe deu a cátedra de Processo Civil, na Faculdade de Direito de Porto Alegre, em 1953, as quais são pertinentes até hoje:

A função da economia no processo transcende, assim a mera preocupação individualista de poupar trabalho a juízes e partes, de frear gastos excessivos, de respeitar o dogmatismo dos prazos. Não visa à comodidade dos agentes da atividade processual, mas à ânsia de perfeição da justiça humana – reconhecer e proclamar o direito com o menor gravame possível.

Portanto, pode-se afirmar que a decisão de saneamento no processo é uma etapa processual de purificação e direcionamento com objetivo de evitar o desperdício não só de tempo, mas também de dinheiro, de trabalho, de desgastes emocionais e, principalmente, visando proporcionar uma prestação jurisdicional mais adequada e eficiente.

De origem portuguesa, existiu no Código de Processo Civil de 1939, mas foi na própria audiência preliminar contida no Código de Processo Civil de 1973 – introduzida pela Lei 8.952, de 13.12.1994 e alterada pela Lei 10.444, de 07/05/2002 – como a semente da decisão de saneamento e organização do processo que se tem hoje.

Naquela época, pós-reformas, a audiência preliminar não surtiu muitos resultados. No entanto, a decisão de saneamento ressurgiu fortalecida no novo ordenamento e se comparada ao *despacho saneador* do Código de Processo Civil de 1939, pouco se assemelha, especialmente por suas novas funções. No passado, o *despacho saneador* servia basicamente para extinguir o processo, já que processo viciado não deveria ser julgado. Tinha como premissa o atendimento das condições da ação e dos pressupostos processuais. A doutrina da época afirmava que a sua função era de policiar o processo, de modo a atingir a sua meta isento de vícios, defeitos ou irregularidades³.

² LACERDA, Galeno. *Despacho Saneador*. 3.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1990. p.06.

³ SANTOS, Moacyr Amaral dos. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. Vol. 2. São Paulo: Max Limonad, 1962. p. 193.

Hoje, objetivando o cumprimento da norma fundamental de primazia do julgamento de mérito, a decisão de saneamento e organização do processo serve não apenas para regularizar as questões processuais, como também para proporcionar o diálogo entre os sujeitos processuais. A função de identificar e fixar o *thema probandum*, quando então se determina tanto o objeto litigioso do processo, quanto o objeto do debate sobre os quais deverá recair a prova⁴ também é uma materialização desse modelo colaborativo de processo e de primazia pela eficiência e do julgamento do mérito.

Vale ressaltar que, além de identificar o *thema probandum*, ou seja, fixar os fatos que serão objeto da prova, caberá ao juiz também, e essa é uma das novidades na fase de saneamento, fixar o *thema decidendum*⁵, isto é, as questões de direito que lhe servirão de fundamentos futuramente, quando da prolação da sentença, conforme expresso no inciso IV do artigo 357 do CPC. A esse respeito, assim explicita Darci G. Ribeiro⁶:

Desse modo determinar-se-á tanto o objeto litigioso do objeto, *Streintgegenstand*, quanto o objeto do debate sobre os quais deverá recair a prova. E a razão parece ser simples em vincular o juiz a estas duas demarcações, a dimensão constitucional do contraditório que parece ser o esteio em cima do qual todo o novo CPC encontra inegável amparo.

Importante trazer a doutrina de Andrea Proto Pisani⁷, quando aborda a importância de fixar os pontos controvertidos e os temas de direito, questões e exceções debatidas, as quais, no processo civil italiano ocorrem na *prima udienza*. Uma espécie de saneamento do processo:

⁴ RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 196.

⁵ RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 196.

⁶ RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 196.

⁷ PROTO PISANI, Andrea. *Lezioni di Diritto Processuale Civile*. 5. ed. Napoli: Jovene, 2006. p. 95.

La prima udienza di trattazione ex art. 183 dovrebbe assolvere un ruolo fondamentale nel modello di processo ordinario di cognizione. In estrema sintesi, la prima udienza dovrebbe avere la funzione di consentire la fissazione tendenzialmente definitiva del *thema decidendum* (domande ed eccezioni) e del *thema probandum* (fatti controversi o comunque bisognosi di prova).

Em se tratando de matéria tributária, ainda que em sua grande maioria o processo não se desenvolva a fase de instrução probatória, a fixação das questões de direito (ações e exceções) propostas e contestadas também deverão ser pontuadas, para que as partes tenham ciência da trajetória do processo e do caminho argumentativo utilizado pelas partes. Nesse aspecto a decisão de saneamento e organização do processo tem pertinência nas demandas tributárias.

Por isso, além de depurar, organizar o processo e viabilizar o diálogo entre todos os sujeitos, a decisão de saneamento e organização do processo também tem essa função esclarecedora, no sentido de proporcionar às partes uma espécie de simetria de informações, de elucidação de dúvidas, deixando-o apto para a produção de provas e julgamento⁸.

De acordo com parte da doutrina, a fase de saneamento⁹ e organização do processo pode ser assim denominada, porque a decisão comporta duas etapas. A nomenclatura “decisão” lhe concede maior relevância dentro do procedimento em razão de seus efeitos mandamental e declaratório. Pode ser encontrada também como um ato complexo¹⁰, por ser feito em mais de um momento e em conjunto com todos sujeitos do processo. De qualquer forma, muito além de sua denominação, o que realmente importa são os efeitos gerados no processo.

Nesse sentido, para fins didáticos e melhor compreensão do tema, vale sublinhar o desmembramento da decisão de saneamento e organização do

⁸ UZEDA, Carolina. Pedido de Ajustes e Esclarecimentos: A participação das Partes na Decisão de Saneamento e Organização do Processo. *Revista de Processo*. São Paulo. Vol. 289. Mar.2019. p. 167-188.

⁹ RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 196. No mesmo sentido: GAIO JUNIOR, Antonio Pereira. *Instituições de Direito Processual Civil*. 4.ed. Salvador: Juspodivm, 2020. p.450.

¹⁰ UZEDA, Carolina. Pedido de Ajustes e Esclarecimentos: A participação das Partes na Decisão de Saneamento e Organização do Processo. *Revista de Processo*. São Paulo. Vol. 289. Mar.2019. p. 167-188.

processo, na forma como estabelecida pelo Código de Processo Civil de 2015. A primeira está estampada no artigo 352 do Código de Processo Civil¹¹ e preserva natureza de cunho retrospectivo e mandamental¹², porque, nesta etapa, e com o auxílio do contraditório já exercido pelas partes, o juiz olha para a fase postulatória, identificando possíveis irregularidades e concedendo prazo às partes para a retificação, se possível for. Dito de outra forma, o juiz ordena a retificação, sob pena de extinguir o processo sem resolução de mérito (artigo 485 do diploma processual) ou decretar a nulidade de determinado ato processual, nos termos do artigo 281 do mesmo diploma. Lembrando que o processo civil busca o julgamento do mérito, eis que a primazia pelo exame do mérito da causa é uma das normas fundamentais do processo. Nesse sentido, muito oportuna e razoável a possibilidade que se tem de, após concluída e formalizada a relação processual, o juiz fazer essa verificação, auxiliado pelas próprias partes, inclusive¹³.

Notadamente, se tudo estiver de acordo, ultrapassa-se esse momento e prossegue-se na análise seguinte, tudo no mesmo ato. Por isso, a decisão de saneamento e organização do processo pode ser denominada um ato complexo, no sentido de se desdobrar em mais de um momento, que nem sempre ocorrerá.

A segunda etapa ou momento da decisão de saneamento e organização do processo está expressa no artigo 357 do Código de Processo Civil¹⁴ e nele é possível

¹¹ Art. 352. Verificando a existência de irregularidades ou de vícios sanáveis, o juiz determinará sua correção em prazo nunca superior a 30 (trinta) dias.

¹² RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 196.

¹³ MARTTA, Camila Victorazzi. *Saneamento do Processo*. A Decisão de Saneamento e sua Funcionalidade no Processo Civil Brasileiro. Londrina: Thoth, 2020. p. 95.

¹⁴ Art. 357. Não ocorrendo nenhuma das hipóteses deste Capítulo, deverá o juiz, em decisão de saneamento e de organização do processo:

I - resolver as questões processuais pendentes, se houver;

II - delimitar as questões de fato sobre as quais recairá a atividade probatória, especificando os meios de prova admitidos;

III - definir a distribuição do ônus da prova, observado o art. 373;

IV - delimitar as questões de direito relevantes para a decisão do mérito;

V - designar, se necessário, audiência de instrução e julgamento.

§ 1º Realizado o saneamento, as partes têm o direito de pedir esclarecimentos ou solicitar ajustes, no prazo comum de 5 (cinco) dias, findo o qual a decisão se torna estável.

§ 2º As partes podem apresentar ao juiz, para homologação, delimitação consensual das questões de fato e de direito a que se referem os incisos II e IV, a qual, se homologada, vincula as partes e o juiz.

§ 3º Se a causa apresentar complexidade em matéria de fato ou de direito, deverá o juiz designar audiência para que o saneamento seja feito em cooperação com as partes, oportunidade em que o juiz, se for o caso, convidará as partes a integrar ou esclarecer suas alegações.

descortinar inúmeras questões que vão desde uma análise prospectiva, declaratória¹⁵ e coordenada do processo até a possibilidade de nova oferta de autocomposição, uma vez que, a partir dos debates travados até então, é possível às partes identificarem os prós e contras econômicos e financeiros de prosseguirem com a ação até a sentença.

A partir do exame detalhado do artigo 357, do Código de Processo Civil de 2015, é possível identificar três formas da decisão de saneamento. A primeira delas, e por óbvio, a que menos guarda relação com a ideologia do código atual, é o saneamento *in natura*¹⁶, feito pelo juiz solitário em seu gabinete e sem qualquer debate com as partes. Apenas a análise solipsista e restrita aos pedidos e contra pedidos contidos na fase postulatória.

O efetivo cumprimento do inciso IV do artigo 357 do Código de Processo Civil enseja ao processo tributário uma organização das teses apresentadas pelas partes e, ao mesmo tempo, um direcionamento das teses relevantes ao julgamento do mérito. Há uma depuração das teses levantadas tanto na petição inicial, como na contestação, para melhor sintetizar o juízo final de mérito quando a casuística assim permitir.

O parágrafo 2º do artigo 357 traz a possibilidade de as próprias partes trazerem a decisão de saneamento pronta à homologação do juiz. Ocasão em que o juiz simplesmente homologa o acordo de vontades, realizado pelas partes, sobre as questões de fato e de direito delimitadas consensualmente quando da realização do

§ 4º Caso tenha sido determinada a produção de prova testemunhal, o juiz fixará prazo comum não superior a 15 (quinze) dias para que as partes apresentem rol de testemunhas.

§ 5º Na hipótese do § 3º, as partes devem levar, para a audiência prevista, o respectivo rol de testemunhas.

§ 6º O número de testemunhas arroladas não pode ser superior a 10 (dez), sendo 3 (três), no máximo, para a prova de cada fato.

§ 7º O juiz poderá limitar o número de testemunhas levando em conta a complexidade da causa e dos fatos individualmente considerados.

§ 8º Caso tenha sido determinada a produção de prova pericial, o juiz deve observar o disposto no art. 465 e, se possível, estabelecer, desde logo, calendário para sua realização.

§ 9º As pautas deverão ser preparadas com intervalo mínimo de 1 (uma) hora entre as audiências.

¹⁵ RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 196.

¹⁶ MARTTA, Camila Victorazzi. *Saneamento do Processo*. A Decisão de Saneamento e sua Funcionalidade no Processo Civil Brasileiro. Londrina: Thoth, 2020. p. 109.

contrato¹⁷.

Assim, a partir da decisão de saneamento homologada pelo juiz, tem-se um dos exemplos dentre as várias possibilidades típicas e atípicas de negociações processuais que o novo sistema processual admite¹⁸. Como explicitado por Robson Godinho, "(...) é uma espécie negocial entre diversas convenções processuais, assim entendidos todos os atos bilaterais [ou multilaterais] praticados no curso do processo ou para nele produzirem efeitos, que dispõem sobre questões do processo (...)"¹⁹, ocasião em que as partes – como protagonistas – e usufruindo da sua livre manifestação de vontade, negociam sobre o objeto e meios de prova, por exemplo²⁰.

Vale, todavia, ressaltar que o âmbito de negociação processual entre as partes não é ilimitado, pois, considerando que o direito processual é direito público, restam impossibilitadas de acordos matérias sobre alterações de poderes e deveres do juiz ou da lei, sobre qualquer garantia constitucional de processo, impedimento ou criação de recursos, utilização de prova obtida por meio ilícito, modificação de regras de competência absoluta, entre outras²¹.

Por último, mas não menos importante, e talvez a proposta mais adequada aos parâmetros do Código de Processo Civil de 2015, a decisão de saneamento compartilhada, expressa no parágrafo 3º do artigo 357. Na doutrina do Professor Luiz Wambier²²:

A audiência de saneamento é, na verdade, um momento extremamente relevante, pois viabiliza o contato direto do magistrado com as partes, e (ou) seus procuradores, justamente na fase processual em que, ausentes ou saneados os

¹⁷ RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 196.

¹⁸ Sobre o tema, ver o extenso rol de matérias possíveis de negociação em sede processual, a fim de serem levadas à homologação do juiz no momento da decisão de saneamento homologada. GODINHO, Robson. *Negócios Processuais sobre o Ônus da Prova no Novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. (Coleção Liebman). p. 116-117.

¹⁹ GODINHO, Robson. *Negócios Processuais sobre o Ônus da Prova no Novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 116-117.

²⁰ MARTTA, Camila Victorazzi. *Saneamento do Processo*. A Decisão de Saneamento e sua Funcionalidade no Processo Civil Brasileiro. Londrina: Thoth, 2020. p. 126.

²¹ RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 196.

²² WAMBIER, Luiz Rodrigues. *A nova audiência preliminar*. RePro 80/30.

defeitos do processo, são definidos os limites dentro dos quais deve permanecer a discussão, fixando-se os pontos controvertidos sobre os quais incidirá a atividade probatória. A audiência deve ser realizada de modo cooperativo entre o juiz e as partes. É necessário que debatam sobre os diversos temas que são objeto da decisão de saneamento. O juiz procurará atingir soluções de consenso quanto às partes questões controvertidas e os meios de prova. (...) Na audiência, cabe também ao juiz provocar as partes para que esclareçam ou complementem suas alegações de modo que fiquem mais precisas e objetivas – o que facilitará a definição dos limites e instrumentos da instrução probatória²³.

No que tange a questão relativa à audiência de saneamento compartilhado é interessante e oportuna a ponderação de Ivo Gico Jr.²⁴: afirma o autor que de forma equivocada os magistrados saneiam o processo questionando as partes sobre a prova que pretendem produzir. Todavia, essa pergunta não reduz a assimetria de informação e, portanto, não permite que as partes atualizem suas crenças. Com efeito, afasta a possibilidade de as partes reavaliarem de forma adequada as chances de êxito ou não e, conseqüentemente, diminui a chance de autocomposição nesse momento do processo.

...faz com que as partes racionais, avessas a risco, peçam a produção de provas que seriam desnecessárias, pois simplesmente não sabem quais fatos o juiz entende como devidamente provado ou incontroversos. O resultado esperado será a continuação de litígios que poderiam ter sido encerrados por acordo e a prática de atos processuais desnecessários para chegar ao mesmo resultado.²⁵

Idêntico posicionamento é também defendido pela autora²⁶. Com a atual sistemática do Código de Processo Civil, a parte autora já refere na petição inicial os tipos de prova que pretende produzir para provar suas alegações. De forma correlata,

²³ WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. *Curso Avançado de Processo Civil*. Volume 2. Cognição Jurisdicional (Processo Comum de Conhecimento e Tutela Provisória). 17.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 213.

²⁴ GICO JR, Ivo. *Análise Econômica do Processo Civil*. Indaiatuba: Foco, 2020. p.58.

²⁵ GICO JR, Ivo. *Análise Econômica do Processo Civil*. Indaiatuba: Foco, 2020. p.58.

²⁶ MARTTA, Camila Victorazzi. *Saneamento do Processo*. A Decisão de Saneamento e sua Funcionalidade no Processo Civil Brasileiro. Londrina: Thoth, 2020. p.161.

à parte ré, também deve especificar na contestação. Com efeito, o despacho ordinatório usualmente denominado de "saneador" *digam as partes as provas que pretendem produzir*, é, no mínimo inócuo, desnecessário e cria uma etapa a mais no processo. Ao menos em tese, finalizada a etapa postulatória, o juiz deve dizer quais fatos ainda dependem de prova e qual o direito melhor aplicado ao caso concreto. E isso, só saneando o processo, seja em conjunto com as partes o que propicia mais uma oportunidade de autocomposição. Ou, sozinho em gabinete, o que denota exatamente a falta de oralidade no processo em geral.

A ideia de fomentar a oralidade e a imediatidade entre o juiz e as partes e, conseqüentemente o diálogo, denota justamente uma convicção de democracia. Justamente, a ideia oposta é explicitada por Eduardo Oteiza²⁷ como maléfica para o sistema, em especial da Argentina: *Cabe sostener que el modelo vinculada a 'la idea símbolo de la escritura' convive mejor com el absolutismo o com sus formas modernas de autocracia que un proceso tributario de 'la idea símbolo de la oralidade'.*

Em outras palavras, reforça-se apenas que o diálogo traz em si uma concepção mais democrática e participativa. Não necessariamente um equilíbrio material, mas sim na esfera processual o que, de certa forma, se adequa à ideologia do código de processo civil vigente.

A decisão de saneamento e organização do processo também é pertinente aos processos cujo debate seja eminentemente de direito. A partir das teses apresentadas pelas partes, o esclarecimento realizado e conduzido pelo juiz pode identificar qual tese melhor se adequa para resolver o conflito e proporciona a simetria de informações entre as partes. Isso, viabiliza a reavaliação da continuidade do processo pelas partes. Nesse aspecto, a decisão de saneamento propicia também a autocomposição.

Portanto, vê-se que tanto a amplitude dos debates, como a ativa participação de todos os sujeitos do processo, coadunadas à ideia de um julgamento célere e eficiente, fazem inexoravelmente do saneamento e da organização do processo uma

²⁷ OTEIZA, Eduardo. *El Fracasso de la oralidade en el proceso civil argentino*. <https://mega.nz/folder/BolhCIQA#KMB4GRSOidFJ3zpbMMkmfw/folder/I5tBWTKR>. Acesso em 25.04.2022.

decisão tão importante quanto a própria sentença²⁸; logo, ela deve ocorrer em todas as ações de rito comum.

Ainda sobre a viabilidade de designação de audiência de saneamento em qualquer tipo de processo, vale o registro, pois mesmo que o Código de Processo Civil expressamente delimite a designação de audiência de saneamento compartilhado apenas para as causas complexas, o Enunciado 298 do Fórum Permanente de Processualistas Civis amplia a interpretação do § 3º sendo perfeitamente possível a designação da respectiva audiência independentemente de a causa ser complexa²⁹, o que também pode servir às ações tributárias.

Note-se que a participação mais ativa do juiz, no sentido de gerenciamento e encaminhamento do procedimento tende a trazer mais eficiência ao resultado final do processo, como também pode reduzir o seu tempo de trâmite. Nesse sentido, a doutrina de Richard D. Freer³⁰ no sentido de que os julgadores no passado eram mais passivos e atualmente, estão mais gestores: *"This is onde of the significant developments of the past generation, which has seen the role of the judge change from that of passive umpire, reacting to hte parties, to active case mananger"*. É um posicionamento que mais se adequa à ideologia do atual Código de Processo Civil.

No tocante aos efeitos e à estabilização da decisão de saneamento, importa observar o seu conteúdo. Se o conteúdo aventado puder ser objeto de agravo de instrumento, a inércia da parte eventualmente prejudicada acaba tornando-a preclusa. Todavia, se não, a estabilidade da decisão se mantém até o momento do manejo do recurso apelativo.

Andou incompleto o Código de Processo Civil nesse aspecto, pois apenas se referiu à estabilidade da decisão sem, contudo, chamar a atenção para a questão preclusiva. Igualmente, a depender da forma de decisão de saneamento realizada, principalmente, se em conjunto com todos os sujeitos do processo, parece que poderá acarretar na falta de interesse de recurso às partes, o que demandaria uma análise mais profunda em outro estudo.

²⁸ MARTTA, Camila Victorazzi. *Saneamento do Processo*. A Decisão de Saneamento e sua Funcionalidade no Processo Civil Brasileiro. Londrina: Thoth, 2020.p. 163.

²⁹ A audiência de saneamento e organização do processo em cooperação com as partes poderá ocorrer independentemente de a causa ser complexa.

³⁰ FREER, Richard D. *Introduction to Civil Procedure*. 2nd.ed. New York: Aspen Publishers. 2006. p. 404.

A seguir, pontuam-se algumas questões práticas que envolvem possíveis debates a serem travados nos processos tributários que devem ser objeto de análise em sede de decisão de saneamento e organização do processo.

2. O PROCESSO TRIBUTÁRIO

O objeto do processo é o tributo. Segundo doutrina de Paulo Caliendo³¹ o direito tributário é ramo didaticamente autônomo do direito público que estuda validade e eficácia das normas jurídico-tributárias, que impõe o dever constitucional de pagar tributos. Com efeito, a partir de tal pagamento o Estado cumpre o financiamento dos direitos fundamentais³². Torna-se mais lógico, portanto, que o processo tributário cumpra de forma mais consistente o princípio da legalidade e, como efeito disso, seja mais rígido. Muito comum, até pouco tempo atrás o processo tributário sequer admitia algum tipo de acordo ou negociação sobre o seu objeto.

A mudança de paradigma do processo veio a partir do código de processo civil que positivou a liberalidade de os jurisdicionados buscarem outras formas de resolução de conflitos. Mesmo assim, em sede tributária, ainda havia a necessidade de lei autorizativa para a realização de determinados atos seja pelo fisco ou pelo contribuinte, justamente para cumprir e atender ao princípio da legalidade.

Antes disso é importante lembrar que o processo é o exercício da jurisdição³³, e desde o século XVII a jurisdição constitui faceta importante do exercício de poder³⁴. Foi no final do século XIX que a influência da norma constitucional passou a ser observada e compreendida entre os processualistas. Nesse contexto, para João Mendes Junior, o processo deita suas raízes na lei constitucional e suprimir essas formalidades geraria ofensa à garantia constitucional da segurança desses direitos³⁵.

³¹ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2019. p. 27.

³² Idem. p. 27.

³³ DIDIER JR. *Curso de Direito Processual Civil*. Parte Geral e Processo de Conhecimento. 22.ed. Salvador: Juspodvim, 2020. p.47

³⁴ OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. *O processo civil na Perspectiva dos direitos fundamentais*. https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5081791/mod_resource/content/1/Oliveira%20-%20p.%20260-274.pdf Acesso em 21.04.22.

³⁵ MENDES JUNIOR, João. *A nova phase da doutrina e das leis no processo brasileiro*. Vol. 7. Publicado em 1899. <https://www.revistas.usp.br/rfdsp/article/view/64970> Acesso em 22.04.22.

Desde então, a influência constitucional passou a ser observada no processo justamente para que tais garantias e direitos fundamentais fossem realmente observados. Nota-se que a cultura do processo fundado nos princípios e garantias constitucionais vem se fortalecendo e, atualmente, não se admite processo que se desvincule de tais princípios. Repisa-se, portanto, que a partir da edição do Código de Processo Civil de 2015 com a positivação das normas fundamentais de processo, que repetem as garantias e direitos fundamentais de processo esculpido na Constituição Federal de 1988, passou-se a observar ainda mais a concretude dessas normas com o intuito de solidificar ainda mais a ideia de processo justo.

O processo tributário não seria diferente. Nas demandas tributárias fiscais uma das partes sempre é o próprio Estado e, também por causa desse contexto, o processo desempenhou um papel de inflexibilidade e de cumprimento estrito da lei. Essa perspectiva que vem se modificando. Não se deve exclusivamente ao Código de Processo Civil de 2015 todas essas mudanças. Muitos são os fatores que levaram a instituição poder judiciário repensar e sim proporcionar mais diálogo entre os envolvidos nas lides judiciais.

Com efeito, é possível observar o movimento mais flexível em todas as esferas judiciais em prol de uma solução consensual. Em especial, na seara tributária a Lei nº 13.988/20 e diversas portarias do PGFN envolvendo temas de transação fiscal e de negociação processual são exemplos dessa mudança de paradigma. Nesse sentido, permite-se pensar que a cultura da flexibilidade, da consensualidade e do diálogo também está chegando no campo fiscal-tributário.

O tributo, conforme já mencionado, é fonte de arrecadação do Estado, logo a inadimplência por parte dos contribuintes sempre foi combatida pelo fisco desde a abertura do processo administrativo seguido da repetição de determinados atos em sede jurisdicional. Todavia, o baixo número de sucesso nas execuções fiscais e a nova sistemática consensual inaugurada pelo código de processo civil a partir de 2015, tenham sido as molas propulsoras para o desenvolvimento desse novo paradigma de interpretação dos institutos tributários, em especial da transação fiscal advinda por meio da Lei nº 13.988/20. Assim é a ponderação de Fabrizio Bon Vecchio e Débora Manke Vieira quando afirmam que a postura estatal impositiva vem

sendo substituída por uma atuação democrática e horizontal, vetor de meios consensuais para prevenção e resolução de litígios fiscais³⁶.

O processo fiscal tributário pode ser promovido pelo Estado na categoria de sujeito ativo (credor) e nessas condições as tutelas executivas e cautelares se tornam as mais utilizadas. A tutela executiva fundamentada na Lei nº 6.830/80 – execução fiscal – cuja discussão judicial da dívida ativa, de acordo com a literalidade do artigo 38, *caput*, só se opera por meio de embargos à execução, já denota a inconstitucionalidade expressa do artigo supramencionado³⁷ além de demonstrar o espírito legalista e inflexível ao consenso, típico das demandas fiscais até então existente. Ao que tudo indica o legislador esqueceu que há outras demandas e que o contribuinte, assim como o fisco, tem o amplo acesso e direito à prestação jurisdicional.

Não se pode esquecer da exceção de pré-executividade destinada aos debates sobre matérias de ordem pública e que independem de prova, ou que já trazem a prova pré-constituída, que muitas vezes adentram na questão de ilegitimidade de parte passiva, tema típico do saneamento do processo.

Ao contribuinte, por exemplo, cabem as ações anulatórias de débito, de repetição de indébito, consignatórias, mandado de segurança e todas as tutelas provisórias em caso de urgência e pericimento do direito. Pela própria natureza das demandas titularizadas pelos contribuintes, via de regra, ações de conhecimento, terão maior chance e necessidade de instauração da fase de instrução processual e aí a decisão de saneamento e organização do processo se torna pertinente.

Entretanto, é comum a afirmação que o processo tributário se caracteriza pela inexistência de instrução probatória, haja vista que a grande maioria das ações são instrumentalizadas por documentos previamente produzidos pelas próprias partes (fisco) – o lançamento tributário, sendo desnecessário saneá-lo. Assim, o *iter* procedimental, via de regra, se resume ao julgamento antecipado do mérito, regra contida no artigo 355 do Código de Processo Civil. Ocorre que as partes, como estratégia processual, mesmo nesses casos, postulam a realização de outras provas

³⁶ BOM VECCHIO, Fabrizio; VIEIRA, Débora Manke. *Consensualidade tributária como ferramenta de redução de litigiosidade*. In CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna. (Coords). *Direito Tributário e Novas Tecnologias*. Porto Alegre: Fi. 2021. p. 293-313.

³⁷ ASSIS, Araken. *Manual da Execução*. 18 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 1.419.

dando a oportunidade ao magistrado de se manifestar sobre a necessidade ou não de realização das provas postuladas³⁸. E é nesse momento que a decisão de saneamento e organização do processo surge nas demandas fiscais. Dito de outra forma: a decisão de saneamento e organização do processo é um instrumento processual que pode ser protagonizada pelas partes por meio do pedido, mas deve ser concretizada pelo juiz e ou entre os sujeitos do processo.

Observa-se que a realização da decisão de saneamento e organização do processo numa demanda fiscal, ainda que incomum, poderia proporcionar novos rumos ao processo. A flexibilização da norma processual readequando-a ao procedimento tributário também pode proporcionar uma forma de concretização do próprio crédito tributário. A doutrina italiana comenta sobre a flexibilidade ou elasticidade do processo, de forma a melhor adequá-lo ao caso concreto, permitindo assim mais aproximação da própria regra com o processo em si. Nesse sentido a doutrina de Paolo Biavati³⁹:

La nozione di flessibilità ovvero di elasticità. Non è un concetto nuovo nella storia del diritto processuale, come risulta chiaro dai riferimenti che vi fecero maestri come Francesco Carnelutti, Vittorio Denti e, più di recente, Franco Cipriani. Mi sembra che la si possa definire come un modo di essere delle norme, che le rende il più possibile adattabili al caso concreto e che permette quindi il maggiore avvicinamento possibile della norma astratta alle esigenze del singolo processo, del processo reale. L'elasticità non è discrezionalità, né mero capriccio che piega la regola alla situazione; non è patrimonio del solo giudice ma strumento comune e condiviso con le parti.

³⁸ AGRAVO DE INSTRUMENTO – PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – DECISÃO DE SANEAMENTO E DE ORGANIZAÇÃO DO PROCESSO – INDEFERIMENTO DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS – JUIZ COMO DESTINATÁRIO DAS PROVAS – JULGAMENTO ANTECIPADO – PROTEÇÃO AO SIGILO FISCAL – INVIOABILIDADE DA INTIMIDADE DA PESSOA JURÍDICA – RECURSO NÃO PROVIDO. (TJPR - 3ª C.Cível - 0030968-94.2020.8.16.0000 - Curitiba - Rel.: DESEMBARGADOR MARCOS SERGIO GALLIANO DAROS - J. 24.09.2020).

³⁹ BIAVATI, Paolo. *Flessibilità, Semplificazione e Gestione Del Processo Civile: La Prospettiva Italiana*. In ZUFELATO, Camilo; BONATO, Giovanni; SICA, Heitor V. M.; CINTRA, Lia Carolina Batista (Coords.) *I Colóquio Brasil -Itália de Direito Processual Civil*. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 207-224

Por isso é equivocada a afirmação de que a decisão de saneamento e organização do processo é inoportuno nas demandas fiscais, pois, mesmo que o grande volume de demandas seja de execuções fiscais, a defesa do executado tem rito comum, onde é viável o saneamento do processo, para fins de cumprimento do inciso IV do artigo 357 do código processual vigente. Importante, ainda, a questão da desconsideração da pessoa jurídica que está intimamente ligado à legitimidade de partes, ou seja, condição da ação – matéria típica de ser analisada em decisão de saneamento e organização do processo. Pertinentes também os processos de rito comum visando à anulação ou revisão de crédito fiscal, cujo debate é amplo e a decisão de saneamento tem total importância para fins de limitação e direcionamento do processo fiscal.

O que deve restar claro é que a realização da decisão de saneamento é um momento processual capaz de gerar não apenas a organização do processo, mas de oportunizar, de propiciar a autocomposição a partir da viabilidade de simetria de informações entre os sujeitos. Cai como uma luva o conceito de processo em contraditório de Elio Fazzalari⁴⁰, ou seja, *nella partecipazioni, in simmetrica parità, deis destinatari degli effetti dell'atto finale*. Colaciona-se por oportuna e de suma importância a ponderação de Ivo Gico Jr.⁴¹ quando o saneamento não oferta essa oportunidade de diálogo: "após a fase de saneamento, o despacho saneador informa que a regra jurídica a ser aplicada pelo magistrado é ainda mais desfavorável do que ele supunha e, após a realização da perícia, o caso ficou bem difícil." Ou seja, se tivesse havido o diálogo, a simetria de informação no momento oportuno a viabilidade de acordo tenderia a aumentar, pelo simples fato de que a continuidade do processo poderia não ser a melhor escolha.

Essa questão em processos cujo debate é eminentemente de direito também é pertinente, pois a partir das teses apresentadas pelas partes, o esclarecimento pelo juiz daquela que melhor se adequa para resolver o problema proporciona exatamente o que é afirmado acima e, conseqüentemente, a chance de sucesso em acordo se torna maior.

⁴⁰ FAZZALARI, Elio. *Istituzioni di Diritto Processuale*. Padova: Cedam

⁴¹ GICO JR, Ivo. *Análise Econômica do Processo Civil*. Indaiatuba: Foco, 2020. p.157

Assim, a oportunidade processual que o juiz, como gestor da demanda, tem de mais uma vez propiciar e enaltecer a consensualidade tributária é na audiência de saneamento e agora, com a edição da Lei nº 13.988/20, tem base legal para ofertar, aos que se enquadram nos requisitos, a transação fiscal e encerrar o processo com a declaração da extinção do crédito tributário.

E não se restringe à transação fiscal. A negociação processual também é viável em sede de demandas fiscais. É importante destacar a possibilidade de realização de negócios processuais, conforme entendimento de Luiz Felipe M. Seixas e Flávia Gaspar⁴²

Entendemos que sim, tendo em vista que restou demonstrado que a indisponibilidade do interesse público não é impedimento para a celebração destes negócios pela Fazenda Pública e em regra, o objeto desse instituto está mais atrelado ao direito processual, que independe da disponibilidade do interesse em questão. Isto é, o objeto do NJP tributário não é o mérito da causa (relação jurídica material) que em tributário seria verdadeira transação com o crédito tributário, mas sim uma relação jurídica processual, envolvendo ônus, poderes, faculdades e deveres das partes em juízo.

Quando a negociação processual ocorre dentro do próprio processo é no momento do saneamento que a negociação deve se concretizar. Mais atenção ainda em demandas tributárias. Até porque, conforme já mencionado, a grande maioria das demandas fiscais não têm fase instrutória, logo, ultrapassada a fase postulatória, é o momento do saneamento do processo o melhor *locus* para o desenvolvimento dessa negociação, sob pena dela inexistir e o processo ficar parado aguardando julgamento. Note-se aí a oportunidade de concretização dos princípios da celeridade e da eficiência, mas que, via de regra, não acontece.

⁴² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; GASPAS, Flávia Soraya Maia Bandeira Lima. Limites e possibilidades do negócio jurídico processual em matéria tributária. Revista de Processo. vol. 317. ano 46. p. 303-321. São Paulo: Ed. RT, julho 2021. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b000001804d80a00b38406473&docguid=1b4b08f20d63611eba333d9a592819295&hitguid=1b4b08f20d63611eba333d9a592819295&spos=1&epos=1&td=1&context=12&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 21 de abril de 2022.

Coaduna-se com esse argumento o conceito de processo tributário trazido por Hugo de Brito Machado Segundo, que refere ser uma série encadeada de atos por meio da qual o Estado-Juiz presta a tutela jurisdicional, *solucionando definitivamente*, porque em última instância, os conflitos havidos entre o Estado-Fisco e os contribuintes através da aplicação do direito ao caso concreto⁴³. Ou seja, se não houve a solução do conflito em sede administrativa, pré-processual, é no processo a última ocasião para tanto. E a estrutura processual tem institutos permissivos para isso.

Note-se que o apego exagerado ao formalismo processual não tem mais lugar. A ideia é resolver o conflito, primazia de resolução do mérito. Sendo necessária a utilização do processo este deve propiciar também a consensualidade. E a audiência de saneamento do processo é uma alternativa, conforme exposto acima. Importante a manifestação de Candido Rangel Dinamarco sobre a flexibilização e interpretação racional das normas:

Uma das características do processo civil moderno é o repúdio ao formalismo, mediante a flexibilização das formas e interpretação racional das normas que as exigem, segundo os objetivos a atingir. É de grande importância a regra da instrumentalidade das formas, concebida para conduzir a essa interpretação e consistente na afirmação de que, realizado por algum modo o objetivo de determinado ato processual e não ocorrendo prejuízo a qualquer dos litigantes ou ao correto exercício da jurisdição, nada há a anular ainda quando omitido o próprio ato ou realizado em transgressão a exigências formais⁴⁴.

Observa-se ainda que doutrina europeia tem se direcionado para a audiência de saneamento compartilhado do processo, justamente visando diminuir o tempo de tramitação do processo ou tornando viável e livre de quaisquer vícios para julgamento futuro. Na Itália, por exemplo, a *prima udienza di trattazione* contida no artigo 183 do Código de Processo Civil Italiano, regulamenta a estabilização do processo e proporciona o diálogo com as partes. Segundo noticiado por Cruz e Tucci

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário* 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 251

⁴⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*, 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2003, v. 1, p. 39.

a inovação de mais de duas décadas tem colhido bons frutos, dada a sensível celeridade que imprimiu ao processo, tendo-se presente a concentração de atos e preclusão do objeto litigioso (*deduzioni di mérito*) logo a partir da fase postulatória⁴⁵.

Em Portugal, tem-se a fase de gestão inicial do processo e da audiência prévia, no artigo 591 do Código português, cuja tentativa de conciliação e diálogo entre as partes também é oportunizada, inclusive sobre as questões de direito e de fato que formam o mérito da causa. Na Espanha, tem-se a *audiencia previa al juicio*, regrada nos artigos 414 a 430 do Código de processo civil espanhol com os mesmos objetivos.⁴⁶ Ainda que tais abordagens sejam do processo em geral, importante a inclusão de tais regramentos no processo tributário, uma vez que o processo em geral deve ser absorvido nos diversos ramos do direito material. Nesse aspecto, importante lembrar dos institutos processuais e suas reais funções para melhor aplicar-los nos diversos ramos do direito.

O instituto do saneamento e organização do processo deve ser utilizado em todos os procedimentos como um meio de otimizar-los tornando-os mais eficientes, de proporcionar o diálogo entre as partes e de viabilizar um julgamento mais adequado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A decisão de saneamento e organização do processo é um instituto processual que, se utilizado, pode servir para melhorar o andamento da marcha procedimental e, conseqüentemente, numa prestação jurisdicional mais eficiente. O amplo espectro de temas que podem ser objeto do saneamento vão desde os fatos a serem provados, meios e ônus probatórios, até as teses arguidas pelas partes que servirão de base para o julgamento do mérito, fazem dele um instrumento de grande efeito.

Como se pode ver a decisão de saneamento e organização do processo é capaz de delimitar as fronteiras do processo e dos debates enaltecendo o que efetivamente importa para o deslinde da causa deixando o processo mais limpo e

⁴⁵ CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Direito Processual Civil entre Comparação e Harmonização*. Salvador: Juspodivm, 2021. p. 126-127.

⁴⁶ CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Direito Processual Civil entre Comparação e Harmonização*. Salvador: Juspodivm, 2021. p.128-129.

apto para um julgamento mais direto e eficiente.

No campo tributário e fiscal, cujo processo sempre foi rígido e direcionados apenas aos debates legais, a existência da decisão de saneamento pode causar estranheza. Isso, porque outrora, a decisão de saneamento se ocupava apenas dos argumentos fáticos pertinentes à fase instrutória. Agora, com o alargamento do escopo do saneamento e com a edição da lei da transação fiscal abre-se uma nova etapa ou fase no processo fiscal, já que a decisão de saneamento e organização do processo passa a desempenhar um importante papel também nessas demandas. A identificação da tese mais adequada ao julgamento da causa concretiza o disposto no artigo 357, IV do código de processo civil abre no processo fiscal-tributário esse novo momento, que sem dúvida, oportunizará um julgamento mais equânime e adequado à causa e, quiçá, por via reflexa, ainda poderá proporcionar e viabilizar um momento de autocomposição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSIS, Araken. *Manual da Execução*. 18.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e Processo. Influência do Direito Material sobre o Processo*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BIAVATI, Paolo. *Flessibilità, Semplificazione e Gestione Del Processo Civile: La Prospettiva Italiana*. In ZUFELATO, Camilo; BONATO, Giovanni; SICA, Heitor V. M.; CINTRA, Lia Carolina Batista (Coords.) *I Colóquio Brasil -Itália de Direito Processual Civil*. Salvador: Juspodivm, 2015.

BOM VECCHIO, Fabrizio; VIEIRA, Débora Manke. *Consensualidade tributária como ferramenta de redução de litigiosidade*. In CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna. (Coords). *Direito Tributário e Novas Tecnologias*. Porto Alegre: Fi. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.608, de 18 de setembro de 1939. Código de Processo Civil, Brasília, DF: Presidência da República, 1939. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del1608.htm

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 1939. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869impressao.htm

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 1939. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 1939. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2019.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Direito Processual Civil entre Comparação e Harmonização*. Salvador: Juspodivm, 2021.

DIDIER JR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. Parte Geral e Processo de Conhecimento. 22.ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

FAZZALARI, Elio. *Istituzioni di Diritto Processuale*. Padova: Cedam. 1996.

FREER, Richard D. *Introduction to Civil Procedure*. 2nd.ed. New York: Aspen Publishers. 2006.

GAIO JUNIOR, Antonio Pereira. *Instituições de Direito Processual Civil*. 4.ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

GICO JR, Ivo. *Análise Econômica do Processo Civil*. Indaiatuba: Foco, 2020.

GODINHO, Robson. *Negócios Processuais sobre o Ônus da Prova no Novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

JOBIM, Marco Félix. *AS Funções da Eficiência no Processo Civil Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

LARCERDA, Galeno. *O Despacho Saneador*. 3.ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1990.

MARTTA, Camila Victorazzi. *Saneamento do Processo*. A Decisão de Saneamento e sua Funcionalidade no Processo Civil Brasileiro. Londrina: Thoth, 2020.

MARTTA, Camila Victorazzi. *A função da decisão de saneamento e organização do processo nos embargos à execução*. In ASSIS, Araken; BRUSCHI, Gilberto Gomes. (Coords). *Processo de Execução e Cumprimento de Sentença – Temas Atuais e Controvertidos* Vol. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

MITIDIERO, Daniel. *Colaboração no Processo Civil*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

OTEIZA, Eduardo. *El Fracasso de la oralidade en el proceso civil argentino*.
<https://mega.nz/folder/BolhCIQA#KMB4GRSOidFJ3zpbMMkfw/folder/I5tBWTKR>
Acesso em 25.04.2022.

PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito processual tributário*. São Paulo: Noeses, 2020.

PROTO PISANI, Andrea. *Lezioni di Diritto Processuale Civile*. 5. ed. Napoli: Jovene, 2006.

RIBEIRO, Darci Guimarães. O Saneamento e a Organização do Processo no novo CPC como direito fundamental a razoável duração do processo. In: *Processo em Jornadas*. Salvador: Juspodivm, 2016.

SANTOS, Moacyr Amaral dos. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. Vol. 2. São Paulo: Max Limonad, 1962.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; GASPAS, Flávia Soraya Maia Bandeira Lima. Limites e possibilidades do negócio jurídico processual em matéria tributária. *Revista de Processo*. vol. 317. ano 46. p. 303-321. São Paulo: Ed. RT, julho 2021. Disponível em:

<https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b000001804d80a00b38406473&docguid=1b4b08f20d63611eba333d9a592819295&hitguid=1b4b08f20d63611eba333d9a592819295&spos=1&epos=1&td=1&context=12&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>
Acesso em: 21.04.2022.

TORRES, Artur. *CPC Passado a limpo*. Vol. I – Parte Geral, Procedimento Comum e Cumprimento de Sentença. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

UZEDA, Carolina. Pedido de Ajustes e Esclarecimentos: A participação das Partes na Decisão de Saneamento e Organização do Processo. *Revista de Processo*. São Paulo. Vol. 289. Mar.2019.

5. REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA NA COMARCA DE TRAMANDAÍ E REFLEXOS NA EFETIVIDADE DO PROCESSO TRIBUTÁRIO



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-05>

Henrique Almeida Ribeiro¹

RESUMO

O presente estudo científico teve como objetivo estudar projeto de regularização fundiária existente desde o ano de 2019 na Comarca de Tramandaí, no Rio Grande do Sul e seus impactos nas execuções fiscais existentes na Comarca. Para tanto, analisou-se os números do problema, e as razões para existência de número elevado de execuções fiscais para, em seguida, estudar as formas pelas quais a regularização fundiária contribui para a diminuição do número de ações fiscais e favorece a efetividade do processo tributário.

Palavras-chave: Regularização Fundiária; Execução Fiscal; Efetividade do Processo.

ABSTRACT

The present scientific study aimed to study a land regularization project existing since 2019 in the District of Tramandaí, in Rio Grande do Sul and its impacts on the existing tax executions in the District. In order to do so, the numbers of the problem were analyzed, and the reasons for the existence of a high number of tax executions, to then study the ways in which land regularization contributes to the reduction of the number of tax actions and favors the effectiveness of the process tax.

Keywords: Land Regularization; Tax Execution; Effectiveness of the Process.

INTRODUÇÃO

Desde o ano de 2019 se desenvolve um importante projeto de regularização fundiária na Comarca de Tramandaí-RS.

¹ Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (2005). Pós-graduado em Direito Administrativo, Direito Notarial e Registral e Direito de Família e Sucessões. Mestre em Direito pela Escola Paulista de Direito. Policial Rodoviário Federal, de 2004 a 2009; Oficial de Justiça Avaliador Federal, de 2009 a 2014; Advogado de 2014 a 2016; Tabelião de Notas e Protesto de Títulos em Miracatu-SP, de 2016 a 2017; Oficial de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica em Iguape-SP, de 2017 a 2018; Oficial de Registros Públicos de Cidreira/RS, desde 2018 e Oficial Designado de Registros Públicos de Palmares do Sul/RS, desde 2020.

O projeto teve início por conta de uma alta concentração de processos de execução fiscal naquela comarca. O número era tão grande que chamou atenção da imprensa, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e de toda comunidade jurídica.

Com o intuito de resolver o problema das execuções fiscais, estudos diversos conduziram a um projeto inovador de Regularização Fundiária, aplicado nos 4 municípios integrantes da comarca.

Tendo em vista que o Projeto cresceu e já não é exatamente uma novidade, faz-se necessário perquirir se tem atingido seu objetivo primeiro, ou seja, colaborar para a extinção dos numerosos casos de execução fiscal em trâmite na comarca, ou ao menos, parte deles e, assim, colaborar com a efetividade processual e o direito ao processo justo.

Por outro lado, caso a resposta seja positiva, deve-se entender os motivos do projeto estar atingindo tais objetivos.

O presente trabalho busca fazer essa reflexão e, para tanto, usaremos dados coletados com os participantes do projeto, impressões destes, revisão bibliográfica e a própria percepção do autor, que é parte integrante do Projeto.

1 BREVE HISTÓRICO DO SURGIMENTO DO PROJETO MORTOS, FALIDOS, INCERTOS E NÃO SABIDOS

Em 2019 tramitavam no Foro da Comarca de Tramandaí aproximadamente 70 mil processos de execução fiscal, referentes aos 4 municípios integrantes da Comarca, quais sejam os municípios de Tramandaí, Imbé, Cidreira e Balneário Pinhal, sendo, em sua esmagadora maioria, execuções fiscais referentes a débitos de IPTU.

Apesar de não ser das maiores comarcas do Estado do Rio Grande do Sul, referente ao número de habitantes, a Comarca era a segunda em número de execuções fiscais em todo o estado². A projeção populacional total da Comarca, para o ano de 2021, é de 108.590 habitantes (Balneário Pinhal com 14.465 habitantes, Cidreira com 16.897, Imbé com 23.721 e Tramandaí com 53.507)³, ou

² Disponível em: <https://revistanews.com.br/2019/06/05/122612/>. Acesso em: 21 abril 2022.

³ Disponível em:

seja, totalmente incompatível o número de execuções fiscais com o porte da Comarca.

Essa situação crítica e peculiar da comarca, motivou que a magistrada então responsável pela 3ª. Vara da Comarca (que se tornou especializada em Fazenda Pública a partir do ano de 2019), na época, Dra. Laura Ullmann López, fizesse especial esforço no sentido de criar uma solução macro para o problema.

Para tanto, reuniões com os representantes dos municípios da Comarca e ainda com os Oficiais Registradores de Tramandaí (com circunscrição sobre os municípios de Tramandaí e Imbé) e Cidreira (com circunscrição sobre os municípios de Cidreira e Balneário Pinhal) foram realizadas buscando entender a motivação daquela situação tão peculiar e nociva.

Algumas questões típicas da região já tinham sido identificadas em momentos anteriores, como motivadoras do alto número de execuções fiscais tramitando na Comarca, como, por exemplo, o fato da maioria dos proprietários de imóveis serem residentes em outras regiões do estado, fazendo apenas veraneio nas cidades da Comarca. Projetos capitaneados pelo Foro da Comarca também já haviam sido tentados em outros momentos, buscando atacar essa problemática com essas causas identificadas.⁴ Porém, fato é que nas tentativas anteriores, atacando-se essas causas então identificadas, não se resolvera o problema de forma definitiva.

A partir dos cadastros municipais, observou-se, em um primeiro momento, que alguns poucos devedores figuravam no polo passivo de grande parte das execuções fiscais. Devedores esses que se constituíam de loteadoras e construtoras.

Ora, por essa razão, para solucionar de forma macro as execuções fiscais em curso era preciso fazer um estudo das razões de cada um daqueles grandes devedores de IPTU terem chegado àquela situação.

Os representantes das loteadoras e construtoras devedoras foram chamados às reuniões, para que se pudesse entender as peculiaridades de cada

https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/estimativa_dou_2021.pdf. Acesso em 21 de abril de 2022.

⁴ <https://cnj.jusbrasil.com.br/noticias/170412201/tramandai-sentencia-quase-900-processos-de-execucao-fiscal/amp>. Acesso em 21 de abril de 2022.

um deles. Foi nesse momento que o projeto ganhou o nome que reflete a situação da maioria dos executados: Projeto mortos, falidos, incertos e não sabidos.

Quando do estudo dos casos particulares, dos grandes devedores, percebeu-se que havia um ponto em comum em grande parte das execuções objeto do levantamento e do estudo, qual seja, a irregularidade fundiária daqueles imóveis.

O que acontecia de fato é que muitos daqueles imóveis há muito já não pertenciam, de fato, às loteadoras e construtoras. Entretanto, por diversos motivos remanesciam na propriedade tabular (Registro de Imóveis) daqueles e, ainda, no cadastro municipal de tais imóveis.

Dessa forma, chegou-se à conclusão de que dois objetivos eram fundamentais para alcançar a solução do problema: organizar o cadastro municipal e regularizar a propriedade dos imóveis objeto das execuções.

Mas o projeto também tinha a intenção de deslocar a resolução dos problemas da esfera Jurisdicional para o Foro Extrajudicial e mesmo para o Foro Judicial no exercício do poder administrativo, como forma de dar uma solução mais célere e descomplicada ao problema, diminuindo de alguma forma o número de execuções fiscais em curso.

Diversos institutos legais existentes no ordenamento jurídico passaram a servir ao projeto, tais como a usucapião extrajudicial e judicial, Reurb (Lei 13.465/2017), o More Legal (Consolidação Normativa Notarial e Registral do Rio Grande do Sul) e a Adjudicação prevista na Lei de Loteamentos (Lei 6766/79).

No intuito de ampliar a aplicação dos institutos colocados a serviço do Projeto, a Direção do Foro da Comarca de Tramandaí, exercendo o Poder Correicional, editou a Portaria 140/2019, cuja elaboração teve participação da Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Referida portaria trouxe segurança, sobretudo aos Oficiais de Registro de Imóveis para aplicarem os institutos de regularização fundiária de forma ampliada, sempre com o intuito de resolver a problemática do excesso de execuções fiscais em curso na Comarca.

1.1 DO PROBLEMA ESTRUTURAL DOS MUNICÍPIOS DA COMARCA

Conforme perceberemos mais a frente no presente trabalho, o Projeto de regularização fundiária em estudo logrou êxito em diminuir sensivelmente o número de execuções fiscais em curso na Comarca de Tramandaí. Os motivos para tanto, explanaremos mais a frente também. Nesse momento, no entanto, é necessário entender os motivos que ocasionaram o problema.

A população perene dos municípios litorâneos, frequentemente pode confundir a noção da extensão dos perímetros urbanos dessas localidades. Em regra, em municípios litorâneos com alta frequência de veranistas, há muito mais imóveis por habitante do que haveria em municípios sem essas características. Muitos dos imóveis são destinados apenas para aluguel de temporada, época em que a população dessas cidades se multiplica muitas vezes, com a presença dos turistas de verão.

A estrutura do Poder Público municipal nem sempre está preparada para lidar com essa população que é muito maior que a cotidiana. E isso acontece em relação aos mais diversos serviços públicos ofertados pelos municípios. Inclusive com aqueles relacionados com a tributação.

Em relação ao município de Cidreira, cuja população estimada pelo IBGE em 2021 é de 16.897 habitantes⁵, temos alguns dados coletados em entrevista, realizada por e-mail, no dia 24 de maio de 2022, com o Procurador Municipal Dr. Erovani Rodrigues Neto.

Atualmente há, no âmbito da Procuradoria Municipal de Cidreira, aproximadamente 25 mil processos em curso, sendo que, destes, 20.878 são execuções fiscais. Para todos esses processos em tramitação, e toda a orientação jurídica que a Procuradoria deve fornecer para as demais secretarias municipais, há 1 Procurador, 4 assessores jurídicos, 2 advogados efetivos (contratados por concurso público), 2 assessores do procurador, 1 auxiliar administrativo e 1 estagiário. Quanto ao setor de tributação, há apenas 1 assessora jurídica (que está

⁵Disponível em:

https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/estimativa_dou_2021.pdf. Acesso em 21 de abril de 2022.

entre os 4 referidas anteriormente) que recebe o auxílio de 1 servidor com função administrativa⁶.

A estrutura física também é inadequada e subdimensionada, sendo ainda que o prédio da Prefeitura foi interditado no ano de 2021, obrigando a administração municipal a mudar para espaços temporários, improvisados e extremamente inadequados para o trabalho a ser desenvolvido.

Os números demonstram a inadequação da estrutura. E a inadequação estrutural contribui para que o problema não seja solucionado, criando mais demanda para uma estrutura insuficiente que, pressionada pela crescente demanda, torna-se cada vez mais deficiente. É o que ocorre com o problema do cadastro municipal, sobre o qual discorreremos brevemente.

1.2 DO PROBLEMA DO CADASTRO MUNICIPAL DOS CONTRIBUINTES

Das primeiras contatações que foram possíveis quando do início dos trabalhos, foi que o cadastro municipal dos contribuintes tinha sérios problemas.

Aliás, essa problemática já havia chamado a atenção da cúpula do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul no ano de 2019, quando em entrevista a então corregedora-geral da Justiça, Desembargadora Denise Oliveira Cezar, relatou que:

Outro problema encontrado diz respeito à dificuldade de regularização das ocupações realizadas, de forma que não há como verificar se as informações constantes no cadastro municipal coincidem com o real devedor, o que dificulta a tramitação dos executivos fiscais.⁷

Nos atentamos, nesse momento, especificamente ao caso do município de Cidreira, tendo em vista que acompanhamos pessoalmente desde o início.

O descompasso do cadastro municipal com a realidade tabular e fática dos

⁶ NETO, Erovani Rodrigues. Entrevista concedida a Henrique Almeida Ribeiro. Cidreira, 24 de mai. de 2022. [A entrevista, por e-mail, encontra-se transcrita no Anexo I deste artigo].

⁷ Disponível em: <https://revistanews.com.br/2019/06/05/122612/>. Acesso em 22 de abril de 2022.

imóveis gera alguns problemas que contribuem para prejudicar a eficiência e efetividade dos processos como um todo.

Um dos problemas encontrados era a tributação de muitos lotes que, por força de lei, não eram tributáveis. São lotes em Áreas de Preservação Permanente (dunas) e que não possuem urbanização alguma.

O CTN somente admite a tributação de áreas onde haja um mínimo de urbanização, conforme vemos:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.⁸

O problema cadastral causava uma demanda desnecessária e nociva, ao Poder Judiciário e à Procuradoria Municipal. Inúmeras ações eram ajuizadas buscando cobrar o tributo das loteadoras em áreas que, após muita movimentação processual, concluía-se não serem tributáveis.

De outra forma, o descompasso entre o cadastro municipal e a realidade tabular dos imóveis também gerava um número grande de ações que terminavam apenas por reconhecer a ilegitimidade passiva. Acontece que, embora os imóveis

⁸ Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 18 de Abril de 2022.

fossem tabularmente de terceiros (compra e venda registrada no Registro de Imóveis), ainda se tributava as loteadoras, por simples falta de atualização cadastral.

Em um esforço conjunto entre o a Direção do Foro da Comarca de Tramandaí, o Ofício de Registros Públicos de Cidreira, a Prefeitura de Cidreira e as loteadoras, procedeu-se a uma confrontação ampla do cadastro municipal e dos registros existentes no Registro de Imóveis. Por essa confrontação, após buscas em ambos os acervos e elaboração de listas, foi possível evitar o ajuizamento de demandas desnecessárias e, ainda, a extinção de diversos feitos já ajuizados que tramitavam desnecessariamente.

Ora, a organização cadastral, com origem no esforço conjunto organizado pelo Projeto, possibilitou a diminuição da demanda desnecessária, tornando a estrutura existente, ainda que insuficiente mesmo no novo cenário, mais adequada para lidar com a demanda real e necessária.

Entretanto, o problema cadastral não era o único. Muitos imóveis refletem no cadastro municipal a propriedade tabular, ou seja, o proprietário que consta na matrícula. Acontece que, por vezes, transmissões sem a devida escrituração e registro, ocorrem e fazem com que o ocupante do imóvel, e proprietário de fato, seja divergente do proprietário tabular, que consta da matrícula do imóvel. Nesses casos, a mera confrontação de buscas pela titularidade dos imóveis no Registro de Imóveis e na Prefeitura não gera nenhum resultado.

Embora as dívidas oriundas de IPTU sejam de natureza *propter rem*, e, por essa razão, como última consequência, fazem com que o próprio bem responda por elas, o caminho processual até o desfecho torna-se tortuoso e, por vezes, vê seu resultado frustrado. Entre outras questões que surgem, a prescrição intercorrente é frequente nessas execuções que perseguem um polo passivo ilegítimo.

Acontece que, como já havia sido constatado em outros projeto anteriores, na Comarca de Tramandaí, tendo em vista a natureza do lugar, em que muitas residências são ocupadas apenas parte do tempo, há muita dificuldade de se identificar quem são os ocupantes de fato de um imóvel, quando esses não constam do cadastro municipal e nem da matrícula do imóvel.

Muitos processos eram ajuizados tendo no polo passivo as construtoras e loteadoras, sendo que há muito essas já haviam transmitido o bem. Muitos são os casos em que a falta de escrituração e registro inviabilizam o polo passivo e a dificuldade de identificação dos ocupantes, ou proprietários de fato, conduz a situações em que o processo consome tempo e recursos, em vão.

Por outro lado, a mera cobrança do tributo acaba por afastar os proprietários de fato. É comum que aquele que é chamado a responder por uma obrigação, podendo ocultar-se dela, o faça. E é por essa razão que regularizar a propriedade contribui para que se resolva também a questão tributária, pois, nesse caso, há uma entrega para aquele que adimplirá com o tributo. A entrega, nesse caso, é a própria regularização da propriedade. Abordaremos com mais tranquilidade no próximo tópico.

2 A REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA COMO FORMA DE EXTINÇÃO DAS EXECUÇÕES FISCAIS DA FAZENDA MUNICIPAL

O conceito de propriedade desdobra-se em diversas consequências. A propriedade, enquanto Direito Fundamental, traz consigo a ideia de atender diversos requisitos impostos em prol do bem comum. É a Função Social da propriedade.

Da doutrina portuguesa, tiramos ensinamento nesse sentido, em obra de Henrique Sousa Antunes:

Na evolução histórica, o direito de propriedade transitou de um direito pleno para um direito funcionalizado, num primeiro momento a fins individuais, depois, também, a uma função social. No Código Civil de 1867, o legislador português reconheceu a propriedade como um direito destinado à conservação e promoção da existência humana, em clara feição individualista (artigo 2167º: Diz-se direito de propriedade a faculdade, que o homem tem, de aplicar à conservação da sua existência, e ao melhoramento da sua condição, tudo quanto para esse fim legitimamente adquiriu, e de que, portanto, pode dispor livremente.). Após a primeira Guerra Mundial, e com a aprovação da

Constituição de 1933, a propriedade adquiriu um relevo social marcado. Emergiu o conceito de função social da propriedade, quer como limite negativo à atuação positiva das faculdades de gozo, quer como critério de legitimação da apropriação dessas faculdades. Paralelamente, alargaram-se os deveres de conduta do titular que sempre, historicamente, acompanharam o direito de propriedade, em proveito de interesses particulares concorrentes (no Código Civil de 1867, dispõem, neste sentido, os artigos 2317º e segs.).⁹

Na doutrina pátria, vale referir a obra de Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald:

A função social impõe limites negativos e positivos, limitadores e impulsionadores em atenção ao direito de propriedade – não ao interesse externo da administração, da sociedade ou de vizinhos-, haja vista que todas as normas que se identificam com aquele princípio estão no interior do direito subjetivo, modelando e conformando a propriedade, incentivando a sua adequada fruição, de modo a evitar que o exercício do domínio se revele ocioso ou especulativo. A função social consiste em uma série de encargos, ônus e estímulos que formam um complexo de recursos que remetem o proprietário a direcionar o bem às finalidades comuns. Daí a razão de ser a propriedade comumente chamada de poder-dever ou direito-função.¹⁰

Entre os poderes-deveres que advém com a função social da propriedade, encontra-se o dever de adimplir com os tributos. Não cumpre a função social a propriedade que viola o dever de contribuir com o Estado pela via dos tributos incidentes. O IPTU, inclusive, guarda importante aspecto de extrafiscalidade, que deve ser observado. A esse respeito, destacamos trecho da obra de Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira:

No entanto, o IPTU possui igualmente uma forte carga de extrafiscalidade, dado que possui uma função explícita que auxilia na realização de uma

⁹ ANTUNES, Henrique Sousa. **Direitos Reais**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, p. 164-165

¹⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil, volume 5**: reais. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 263-264

política urbana adequada e sustentável. De mesmo modo, a forma de composição da base de cálculo e a possibilidade de aplicação de um mecanismo de alíquotas progressivas lhe garantem uma natureza nitidamente extrafiscal.¹¹

A esse respeito, ponderamos em artigo escrito em conjunto com Alan Jece Baltazar, no ano de 2018:

O direito de propriedade, no ordenamento brasileiro, está protegido pela Constituição Federal de 1988, no Art. 5º, XXII, sendo que é entendido como um direito fundamental para a maior parte da doutrina pátria constitucionalista. Porém, está erigida também ao ordenamento constitucional, a exigência que a propriedade exerça sua função social. E é só quando exerce sua função social que a propriedade tem proteção constitucional, na forma do Art. 5º, XXIII da Carta Constitucional em vigor.¹²

O Direito de Propriedade, a propriedade plena, é o mais completo dos Direitos Reais, abrangendo todos os poderes-deveres dos Direitos Reais. Da doutrina portuguesa nos socorremos mais uma vez, em trecho da obra de Henrique Sousa Antunes:

Desta evolução histórica resultou a formulação clássica dos direitos reais: o direito real é um poder direto e imediato sobre uma coisa. É um poder direto, pois o titular tem o domínio ou o senhorio sobre a coisa. Consiste o poder imediato na desnecessidade da colaboração de um terceiro no aproveitamento da utilidade da coisa.¹³

¹¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.831.

¹² BALTAZAR, Alan Jece; RIBEIRO, Henrique Almeida. Mediação e conciliação como facilitadores dos procedimentos de usucapião extrajudicial. In: (Org.) GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de Almeida. **Soluções extrajudiciais de controvérsias empresariais**. v.3. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018, p.44.

¹³ ANTUNES, Henrique Sousa. **Direitos Reais**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, p.53.

Na doutrina pátria, ficamos com trecho da obra de Silvio Rodrigues:

Uma vez estabelecido o direito real, em favor de alguém, sobre certa coisa, tal direito se liga ao objeto, adere a ele de maneira integral e completa, como se fosse mancha misturada à sua cor, como se fosse ferida ou uma cicatriz calcada em sua face. Representa, enfim, como direito subjetivo que é, um conjunto de prerrogativas sobre a coisa, de maior ou menor amplitude.¹⁴

Quando referimos que o Direito Fundamental à Propriedade se trata de um conjunto de poderes-deveres sendo que, entre eles, há o de adimplir com os tributos, é importante referir que há um componente psíquico importante no exercício do Direito de Propriedade.

Em breves linhas, podemos trazer o exemplo da Usucapião. Na usucapião adquire-se o imóvel pelo exercício da posse qualificada pelo *animus domini*, que nada mais é do que a posse exercida com vontade de ser dono. Entre as provas mais cabais do *animus domini* está o pagamento dos tributos por aquele que exerce a posse. Isso porque, pagar os tributos, zelar pela condição do bem, fisicamente e juridicamente, é própria de quem se compreende dono.

Para melhor explicar essa relação, podemos citar obra de psicologia a respeito da questão moradia, em artigo de Welita Alves Caetano:

É violento viver na prática a busca por teto e não ter um lugar para descansar o corpo e a mente. Essa necessidade faz parte da constituição do sujeito desde a sua gestação, como defende Freud, ao se desenvolver no útero, o ser experimenta as melhores sensações desse espaço, tem o calor ideal, é aconchegante, é seguro, etc. Esse sujeito ao nascer neste mundo carrega em seu inconsciente o desejo de encontrar aquele lugar, como o útero, sua casa primeira. Ele encontra na casa a sua busca incessante.¹⁵

¹⁴ RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: direito das coisas – v.5.** 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.5.

¹⁵ CAETANO, Welita Alves. A casa do sem-teto, a ocupação! *In:* (Org.) Conselho Regional de Psicologia de São Paulo. **Psicologia e moradia: Múltiplos olhares sobre a questão habitacional.** Conselho Regional de Psicologia de São Paulo. - São Paulo: CRP SP, 2019, p. 12.

A necessidade de titulação formal dos bens e a força que a formalidade tem em criar, ou amplificar, o sentimento de propriedade não é novidade. Na doutrina portuguesa encontramos, em obra de Joaquim de Seabra Lopes, importante referência:

A preocupação de garantir aos cidadãos a possibilidade de provar a ocorrência de factos relevantes para as relações jurídicas, particularmente no domínio da propriedade imobiliária, está presente nas civilizações em que se registaram as primeiras formulações do direito: parece ter cabido à Mesopotâmia a primazia de se dar conta dessa necessidade, fazendo registar em pedras a ocorrência de transações imobiliárias, pedras que marcavam os limites das propriedades e eram chamadas *kudurru*, expressão que significava precisamente "limites".¹⁶

Essa relação com o imóvel de quem é juridicamente proprietário tem sido facilmente percebida no Projeto de Regularização Fundiária sobre o qual discorreremos. A regularização traz um sentimento de dever, de mudar a relação com o imóvel e comportar-se como proprietário definitivo e isso reflete na adimplência tributária. Aqueles que têm o imóvel regularizado, comparecem espontaneamente à Prefeitura Municipal para resolver os tributos pendentes sobre o imóvel regularizado, ainda que pela via do parcelamento, em muitos casos.

Entre as formas de Regularização Fundiária usadas no Projeto, cabe destacar nesse momento a Adjudicação Inversa Administrativa, pois, nessa modalidade, há um encontro de vontades dos loteadores ou construtores, dos ocupantes dos imóveis e do Poder Público municipal. Cabe explicar brevemente a Adjudicação Inversa Compulsória.

Adjudicação compulsória serve para os casos em o adjudicante tem o Direito Real de Aquisição, com o compromisso de compra e venda registrado na matrícula do imóvel, mas não tem o Direito Real de Propriedade. Quando quitada a obrigação, pode o compromissário comprador exigir judicialmente que a

¹⁶ LOPES, Joaquim de Seabra. **Direito dos Registos e do Notariado**. 8ª ed. Coimbra: Almedina, 2016, p.11.

propriedade lhe seja transmitida por força dessa ação, sem a lavratura da escritura pública, sendo que a sentença substitui a escritura e a declaração de vontade.

Já a Lei 6.766/79 (Lei de Parcelamento do Solo) prevê espécie de adjudicação administrativa, a ser requerida e processada diretamente nos cartórios de Registro de Imóveis, conforme se infere do texto legal:

Art. 26. Os compromissos de compra e venda, as cessões ou promessas de cessão poderão ser feitos por escritura pública ou por instrumento particular, de acordo com o modelo depositado na forma do inciso VI do art. 18 e conterão, pelo menos, as seguintes indicações:

§ 6º Os compromissos de compra e venda, as cessões e as promessas de cessão valerão como título para o registro da propriedade do lote adquirido, quando acompanhados da respectiva prova de quitação.¹⁷

A aplicação do instituto, na forma mencionada no texto legal acima, mostrou-se, no início dos estudos do Projeto, impraticável. Essa foi uma das razões para o surgimento da Portaria 140/2019 da Direção do Foro da Comarca de Tramandaí que regulou o procedimento e relativizou diversas exigências formais que os Oficiais de Registro de Imóveis não poderiam fazê-lo por si sós.

No âmbito da portaria referida, criou-se um procedimento administrativo especial que é conduzido pelo magistrado no exercício da Direção do Foro, tendente a produzir uma sentença de adjudicação inversa a ser registrada nas matrículas dos imóveis, transmitindo a propriedade plena aos ocupantes finais das cadeias de transmissões informais ou deficientes de escrituração e registro.

Em regra, as audiências nesses procedimentos são unas e caracterizadas pela simplicidade, oralidade e informalidade. Havendo o encontro de vontades dos envolvidos, que já observamos quem são, a sentença determina o registro da adjudicação.

Recentemente, no dia 25 de abril de 2022, foram realizadas 43 audiências de Adjudicação Inversa Administrativa, no âmbito do Projeto Mortos, Falidos,

¹⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. LEI Nº 6.766, DE 19 DE DEZEMBRO DE 1979. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6766.htm> Acesso em: 21 abr. 2022.

Incertos e Não Sabidos sendo que, destas, apenas em 2 não haviam débitos de IPTU. Todas as audiências foram realizadas no prédio do Ofício de Registros Públicos de Cidreira, com a presença dos representantes de uma loteadora, o Procurador Municipal de Cidreira e alguns outros servidores da municipalidade, o Oficial de Registros Públicos e os ocupantes dos imóveis, tudo presidido pela magistrada Diretora do Foro da Comarca de Tramandaí.

Embora não tenha obtido, nesse momento, dados absolutos, em entrevista a nós concedida em 24 de maio de 2022, por e-mail, o Procurador Municipal de Cidreira, Dr. Erovani Rodrigues Neto revelou que sente um sucesso absoluto em relação às execuções fiscais em imóveis que fazem parte do Projeto, ou seja, nos casos de imóveis levados ao Projeto e em que há execução fiscal de IPTU, os proprietários, após a regularização, tem honrado, na maior parte dos casos, o pagamento à vista do tributo, que conduz à extinção dos processos ou o parcelamento da dívida, que suspende os processos até que haja o adimplemento total¹⁸.

Por outro lado, em entrevista com a Sra. Carine Reis, assessora da Direção do Foro da Comarca de Tramandaí, especialmente designada para conduzir o Projeto, que realizamos no dia 24 de maio de 2022, por e-mail, obtivemos os seguintes dados. No início do Projeto, tramitavam na Comarca de Tramandaí cerca de 70 mil processos de Execução Fiscal. Na data da entrevista, o número era de 54.787 (cinquenta e quatro mil setecentos e oitenta e sete). Desde 2019, 24.929 execuções fiscais foram direcionadas para o Projeto, sendo que, destas, 18.086 foram extintas e 6.112 ainda tramitam no Projeto, com 485 audiências de conciliação realizadas no período¹⁹.

2 DOS PRINCÍPIOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

O Projeto tem ligação direta com diversos princípios processuais, ainda que de forma reflexa. O fenômeno da desjudicialização, que ganha contornos cada vez

¹⁸ NETO, Erovani Rodrigues. Entrevista concedida a Henrique Almeida Ribeiro. Cidreira, 24 de mai. de 2022. [A entrevista, por e-mail, encontra-se transcrita no Anexo I deste artigo].

¹⁹ REIS, Carine Spies dos. Entrevista concedida a Henrique Almeida Ribeiro. Cidreira, 24 de mai. de 2022. [A entrevista, por e-mail, encontra-se transcrita no Anexo II deste artigo].

mais amplos no ordenamento pátrio opera efeitos nos princípios processuais de forma semelhante ao Projeto.

Em nosso sentir, são duas linhas diferentes em que os efeitos do Projeto tocam os princípios processuais.

A primeira se refere a estruturação do cadastro municipal, extinguindo processos que jamais deveriam ter sido iniciados e evitando que novas demandas judiciais sejam criadas em vão.

A segunda é referente a própria regularização fundiária, que dá aos imóveis proprietários plenos que tendem a buscar a extinção dos processos pela quitação dos tributos.

O princípio da efetividade é prestigiado de forma direta. Fredie Didier Júnior nos traz uma definição desse princípio:

Dela também se extrai o *princípio da efetividade*: os direitos devem ser, além de reconhecidos, *efetivados*. *Processo devido é processo efetivo*. O princípio da efetividade garante o direito fundamental à tutela executiva, que consiste “na exigência de um sistema completo de tutela executiva, no qual existam meios executivos capazes de proporcionar pronta e integral satisfação a qualquer direito merecedor de tutela executiva.”²⁰

Como ficou claro durante a exposição trazida nesse trabalho, na Comarca de Tramandaí um grande número de execuções tramitava sem razão de ser. Em alguns casos porque não deveriam sequer terem sido propostas e em outros casos porque não teriam o desfecho necessário.

Essa excessiva demanda aliada a uma estrutura de trabalho deficiente e subdimensionada, seja das Procuradorias Municipais, seja do próprio Poder Judiciário, acabava por prejudicar o funcionamento de toda a sistemática de trâmite das ações na Comarca, prejudicando a tramitação inclusive das ações que não guardam nenhuma proximidade com as execuções fiscais.

²⁰ DIDIER Jr, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 22. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2020, p.148.

Em breve síntese, a efetividade de todos os processos resta prejudicada quando há um excesso de demandas judiciais que não precisariam existir, pois, essas, ocupam a pauta de forma indevida e injusta. Quando o Projeto extingue ou suspende execuções fiscais, contribui para a efetividade de todos os processos.

Por outro lado, o Projeto também tem sido fomentador do Direito Fundamental ao processo justo. E fomenta da mesma forma que explicamos em relação à efetividade processual.

Os casos resolvidos no âmbito do Projeto fazem do processo relativo ao imóvel objeto de regularização, um processo justo, mas, também, de forma reflexa, tornam todos os demais processos um pouco mais justos ao permitir que a estrutura necessária esteja mais livre para cuidar das demandas que não podem ser resolvidas no âmbito do Projeto.

Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero esclarecem a questão abordada acima:

O direito ao processo justo é um *modelo mínimo* de conformação do processo. Com rastro fundo na história e desconhecendo cada vez mais fronteiras, o direito ao processo justo é reconhecido pela doutrina como um modelo em *expansão* (tem o condão de *conformar a atuação* do legislador infraconstitucional – e não é por outra razão que o art. 1º do CPC de 2015 sintomaticamente refere que o processo civil será “ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidas na Constituição da República”), *variável* (pode assumir *formas diversas*, moldando-se às exigências do direito material e do caso concreto) e *perfectibilizável* (passível de *aperfeiçoamento* pelo legislador infraconstitucional). É tarefa de todos os que se encontram empenhados no império do Estado Constitucional delinear-lo e densificá-lo.²¹

Ora, percebemos que a ideia de Direito ao Processo Justo envolve a necessidade de constante busca de aperfeiçoamento do sistema, seja pelo legislador infraconstitucional seja pelos próprios operadores do direito.

²¹ SARLET, Ingo Wolfgang, MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 864.

Foi nesse sentido que nasceu o Projeto, ou seja, de buscar a solução em algo ainda não tentado. E é nesse sentido que continua crescendo o Projeto, buscando novas formas otimizadas de resolução de problemas processuais que nem sempre tem existência por condições intraprocessuais, sendo, como é o caso, que muitos problemas do processo são ocasionados por forças externas a esse.

Nesse sentido, a inovação da extinção de execuções fiscais com base na regularização fundiária parece servir perfeitamente ao Direito ao Processo Justo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora o tempo do Projeto ainda seja relativamente pequeno, sobretudo porque existiu a maior parte do tempo em período de pandemia, e, ainda, o estudo presente careça de maiores aprofundamentos, é notório que a regularização fundiária promovida no âmbito do Projeto tem contribuído sobremaneira para a extinção e suspensão de execuções fiscais referentes às dívidas de IPTU.

A diferença numérica de ações em trâmite hoje, em relação ao início do Projeto, é substancial e pode ser creditada totalmente ao desenvolvimento e crescimento deste.

E tendo em vista que o número decrescente de processos em tramitação colabora para que toda a estrutura, seja do fisco municipal, seja das procuradorias municipais, seja do Poder Judiciário, funcione de forma mais efetiva e célere, também podemos afirmar que o Projeto tem contribuído para que os princípios e Direitos Fundamentais do Processo sejam prestigiados.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Henrique Sousa. **Direitos Reais**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017

BALBINO FILHO, Nicolau. **Registro de imóveis**: doutrina, prática e jurisprudência. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRANDELLI, Leonardo. **Usucapião administrativa**: De acordo com o novo código de processo civil. São Paulo: Saraiva, 2016.

CAETANO, Welita Alves. A casa do sem-teto, a ocupação! *In:* (Org.) Conselho Regional de Psicologia de São Paulo. **Psicologia e moradia: Múltiplos olhares sobre a questão habitacional**. Conselho Regional de Psicologia de São Paulo. - São Paulo: CRP SP, 2019

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CÉSAR, Gustavo Sousa. **A função social das Serventias Extrajudiciais e a Desjudicialização**. Colégio Registral do Rio Grande do Sul, 2019. Colégio Registral do Rio Grande do Sul (colegioregistrals.org.br)

Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 18 de Abril de 2022.

DIDIER Jr, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 22. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2020, p.148.

DINIZ, Maria Helena. **Sistemas de Registros de Imóveis**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FARIAS, Cristiano Chaves de; E ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Reais**. 10 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2014.

FERNANDES, Alfredo Luís Papassoni. **Extrajudicialização: a jurisdição voluntária nos serviços notariais e registrais**. Bauru, SP: Spessotto, 2017.

FERREIRA, Durval. **Posse e Usucapião**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2008.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GONDINHO, André Pinto da Rocha Osório. **Direitos reais e autonomia da vontade: o princípio da tipicidade dos direitos reais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de Almeida. (org.) **Soluções extrajudiciais de controvérsias empresariais**. v.3. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018.

<https://cnj.jusbrasil.com.br/noticias/170412201/tramandai-sentencia-quase-900-processos-de-execucao-fiscal/amp>. Acesso em 21 de abril de 2022.
https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/estimativa_do_u_2021.pdf. Acesso em 21 de abril de 2022.

<https://revistanews.com.br/2019/06/05/122612/>. Acesso em 21 de abril de 2022.

LOPES, Joaquim de Seabra. **Direito dos Registros e do Notariado**. 8.ed. Coimbra: Almedina, 2016.

NETO, Erovani Rodrigues. Entrevista concedida a Henrique Almeida Ribeiro. Cidreira, 24 de mai. de 2022. [A entrevista, por e-mail, encontra-se transcrita no Anexo I deste artigo].

PAIVA, João Pedro Lamana. **A consolidação do princípio da concentração na matrícula imobiliária**. Disponível em: <<https://www.irib.org.br/noticias/detalhes/a-consolidacao-do-principio-da-concentracao-na-matricula-imobiliaria>>.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil: direitos reais**, revista, atualizada e ampliada por Carlos Edison do Rêgo Monteiro Filho. 27 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. LEI Nº 6.766, DE 19 DE DEZEMBRO DE 1979. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6766.htm> Acesso em: 21 abr. 2022.

REIS, Carine Spies dos. Entrevista concedida a Henrique Almeida Ribeiro. Cidreira, 24 de mai. de 2022. [A entrevista, por e-mail, encontra-se transcrita no Anexo II deste artigo].

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: direito das coisas**. v. 5. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 13. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang, MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das coisas**. v.4. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

ANEXO I

Entrevista concedida ao Doutorando Henrique Almeida Ribeiro, para constar de artigo apresentado à cadeira de Direitos Fundamentais Processuais em matéria tributária e sua efetivação, de titularidade do Professor Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

As perguntas devem ser enviadas por e-mail, pelo entrevistador, e respondidas por e-mail, pelo entrevistado.

1) Qual seu nome completo?

Erovani Rodrigues Neto.

2) Que cargo e função ocupada na Prefeitura Municipal de Cidreira/RS?

Procurador Geral.

3) Quantos processos judiciais, aproximadamente, tramitam hoje, de competência da Procuradoria Municipal de Cidreira/RS?

Atualmente há cerca de 25 mil processos judiciais em andamento.

4) Quantos processos judiciais de execução fiscal, aproximadamente, tramitam hoje, de competência da Procuradoria Municipal de Cidreira/RS?

De acordo com informações colhidas com o Anexo Fiscal da Comarca de Tramandaí, são 20.878 Execuções Fiscais.

5) Quantos são os servidores da Procuradoria Municipal de Cidreira hoje? Quantos são assessores jurídicos? Quantos são os procuradores? Quantos são os advogados efetivos (contratados por concurso público)?

A Procuradoria possui a seguinte estrutura de pessoal: 01 Procurador Geral, 04 Assessores Jurídicos, 02 Advogados, 02 Assessores do Procurador, 01 Auxiliar Administrativo e 01 Estagiário.

6) No setor de tributação, quanto são os servidores destacados para a função? Quantos assessores jurídicos trabalham diretamente no setor da Fazenda Pública (tributação)?

Está destacado para o Setor de Tributação um dos 04 Assessores Jurídicos lotados na Procuradoria. A servidora recebe o auxílio de um servidor com função administrativa lotado na Secretaria da Fazenda.

7) Em relação ao Projeto Mortos, Falidos, Incertos e Não Sabidos, qual o sentimento em relação à regularização da situação fiscal? Os imóveis que passam pelo procedimento de regularização fundiária oferecido no projeto, têm experimentado uma situação definitiva de quitação e parcelamento dos débitos de IPTU? Os proprietários após a regularização e parcelamento, têm honrado regularmente os pagamentos?

Os contribuintes que têm participado do Projeto demonstram enorme satisfação em regularizar o seu imóvel. Muitos deles não realizavam o pagamento dos impostos incidentes com medo de eventualmente perder seu bem e não conseguir reaver o dinheiro empregado, ainda que desejassem estar em dia com o fisco. Notamos que há uma sensação de alívio por parte dos participantes. É determinado em audiência que o pagamento dos impostos é medida impositiva para a transferência do bem. Considerando isto, todos os contribuintes buscam a fazenda municipal para firmar acordo. O percentual de adimplemento é bastante alto.

8) Em seu sentimento, acredita que o Projeto tem sido importante para resolver a questão das execuções fiscais do município de Cidreira/RS? O Projeto tem colaborado para extinção desses processos e para evitar o ajuizamento de novos?

A Execução Fiscal no Município de Cidreira sempre foi um problema. A quantidade de processos é muito alta e deriva de um cadastro desatualizado que sofre com as características da informalidade dos negócios jurídicos imobiliários nas cidades litorâneas. A iniciativa do Projeto é preponderante para a atualização cadastral e o incremento da recuperação de créditos tributários. A realização de acordo de parcelamento ou a quitação de dívidas tributárias impacta, em média, em 04 processos de Execução Fiscal por lote. Da mesma forma, isso faz com que novas execuções (quando necessárias) sejam ajuizadas em face dos verdadeiros titulares dos imóveis, evitando processos morosos e sem eficácia. Além disso, é importante destacar a questão anímica que advém de ações como essa, pois trazem segurança nas negociações e aumentam a autoestima da comunidade.

ANEXO II

Entrevista concedida ao Doutorando Henrique Almeida Ribeiro, para constar de artigo apresentado à cadeira de Direitos Fundamentais Processuais em matéria tributária e sua efetivação, de titularidade do Professor Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

As perguntas devem ser enviadas por e-mail, pelo entrevistador, e respondidas por e-mail, pelo entrevistado.

1) Qual seu nome completo?

Carine Spies dos Reis

2) Que cargo e função ocupa atualmente no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul/Foro da Comarca de Tramandaí?

Assessor de Juiz de Direito.

3) Quantos processos de execução fiscal, aproximadamente, tramitavam na Comarca de Tramandaí quando do início do Projeto Mortos, Falidos, Incertos e Não Sabidos?

Tramitavam em torno de 70.000 (setenta mil) processos.

4) Quantos processos judiciais de execução fiscal, aproximadamente, tramitam hoje, na Comarca de Tramandaí?

Na Comarca de Tramandaí tramitam em torno de 54.787 (cinquenta e quatro mil setecentos e oitenta e sete) execuções fiscais.

5) Desde 2019, quantas execuções fiscais foram direcionadas para o Projeto?

Foram direcionadas 24.929 (vinte e quatro mil novecentos e vinte e nove) processos de execução fiscal para o projeto.

6) Das execuções fiscais direcionadas para o Projeto, quantas foram extintas e quantas ainda se encontram em tramitação?

Foram extintos 18.086 (dezoito mil e oitenta e seis) processos de execução fiscal. Atualmente tramitam em torno de 6.112 (seis mil cento e doze) execuções fiscais ativas no projeto.

7) Quantas audiências de conciliação foram realizadas no âmbito do Projeto?

Foram realizadas 485 (quatrocentos e oitenta e cinco) audiência de conciliação.

8) Em relação ao Projeto Mortos, Falidos, Incertos e Não Sabidos, qual o sentimento em relação à regularização da situação fiscal? Os imóveis que passam pelo procedimento de regularização fundiária oferecido no projeto, têm experimentado uma situação definitiva de quitação e parcelamento dos débitos de IPTU? Os proprietários após a regularização e parcelamento, têm honrado regularmente os pagamentos?

A situação fiscal é resolvida na medida que o Município tem os dados dos novos proprietários, podendo, desta forma direcionar as cobranças de IPTU de forma correta. No geral, as pessoas que passam pela regularização efetuam o pagamento/parcelamento da dívida de IPTU.

9) Em seu sentimento, acredita que o Projeto tem sido importante para resolver a questão das execuções fiscais na Comarca de Tramandaí? O Projeto tem colaborado para extinção desses processos e para evitar o ajuizamento de novos?

6. COLETIVIZAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PÓS IRDR: RECALCULANDO A ROTA



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-06>

Raquel Vieira Paniz¹

RESUMO

Este artigo tem por escopo analisar o que mudou e o que é preciso mudar na coletivização em matéria tributária a partir da instituição do IRDR. Elaborado mediante o emprego de raciocínio indutivo, abordagem descritiva e levantamento bibliográfico, o ensaio situa a temática no plano teórico, de forma a justificar a importância da coletivização em matéria tributária. Na sequência, o trabalho situa a temática no plano prático, de forma a ilustrar o salto qualitativo que o IRDR dá em relação às técnicas tradicionais de coletivização em matéria tributária. Por derradeiro, o trabalho se vale da via exemplificativa para apontar os êxitos e os déficits que a aplicação do IRDR em matéria tributária vem apresentando, com viés crítico e propositivo.

Palavras-chave: Direito Tributário. Coletivização. IRDR.

ABSTRACT

This article aims to analyze what has changed and what needs to change in the collectivization of tax matters since the institution of the IRDR. Elaborated through the use of inductive reasoning, descriptive approach and bibliographic survey, the essay situates the theme at the theoretical level, in order to justify the importance of collectivization in tax matters. Next, the paper places the theme at the practical level, in order to illustrate the qualitative leap that the IRDR gives in relation to the traditional techniques of collectivization in tax matters. Finally, the paper uses an example of a case to point out the successes and deficits of the application of IRDR in tax matters, with a critical and propositional approach.

Keywords: Tax Law. Collectivization. IRDR.

1 NOTAS INTRODUTÓRIAS

A relevância do manejo de técnicas de coletivização em matéria tributária é diretamente proporcional à dificuldade que contribuintes e entes legitimados para

¹ Doutoranda e Mestre em Direito, na área de concentração Teoria Geral da Jurisdição e Processo, pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS). Bacharela em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Advogada. E-mail: raquelpaniz@gmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9388535531240000>.

capitanear a tutela jurisdicional coletiva enfrentam para operacionalizar, na prática, a aglutinação das demandas tributárias afins.

O contraponto é flagrante: o ramo do direito que tem na massificação de demandas circunstância inarredável² e na isonomia fiscal, princípio basilar, é o mesmo que, até hoje, não pôde beber propriamente da fonte da fonte da tutela coletiva.

Não obstante, o Incidente de Resolução de Demandas Coletivas (IRDR), instituído pelo Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), tem o condão de alterar o cenário de falibilidade da aglutinação de demandas tributárias ora delimitado, tendo em vista que as condições procedimentais dessa moderna técnica processual pouco se assemelham às dos instrumentos tradicionais de tutela coletiva, mostrando-se marcadamente mais favoráveis à coletivização em matéria tributária.

Claro que, é importante que se diga desde logo, o IRDR se trata de técnica de coletivização parcial, não apresentando exatamente as mesmas potencialidades que as técnicas de coletivização total, notadamente no que se refere à facilitação do acesso à justiça.

Aqui, aliás, cumpre fazer um acordo semântico: para fins deste estudo, consideram-se técnicas de coletivização total as ferramentas que instrumentalizam a tutela coletiva de direitos independentemente da prévia propositura de demandas individuais seriais (v.g. ação civil pública), e técnicas de coletivização parcial, as ferramentas procedimentais que veiculam a tutela coletiva apenas de forma posterior ao ajuizamento pulverizado de demandas afins (v.g. IRDR)³.

Entretanto, o simples fato de o IRDR finalmente desobstruir o caminho da coletivização em matéria tributária já demonstra a importância de se estudar como o instituto vem performando na prática. Identificando os acertos e as falhas da aplicação do IRDR em matéria tributária, poderemos recalcular a rota para aprimorar

² Conforme bem pontua Osly da Silva Ferreira Neto, enquanto nos demais ramos do direito a massificação dos conflitos é concebida como “[...] um reflexo dos tempos atuais, de industrialização, avanço tecnológico, globalização, etc., no direito tributário, é tão velha quanto Deus – e mesmo assim, sendo tão antiga, até hoje, os juristas não lhe deram a devida importância” (FERREIRA NETO, Osly da Silva. **Ações tributárias coletivas**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2013. p. 133-135).

³ Classificação também adotada por Gustavo Osna (OSNA, Gustavo. Coletivização total e coletivização parcial: aportes comparados e o processo civil brasileiro. **Revista de Processo Comparado**, São Paulo, v. 1, p. 115-137, jan./jun. 2015).

o instituto e, quem sabe, adotar, de forma eficaz, outras formas de coletivização no futuro, parciais ou totais.

Diante desse contexto, o presente trabalho pretende analisar o que mudou e o que é preciso mudar na coletivização em matéria tributária a partir da instituição do IRDR. Com esse escopo, o trabalho situa a temática no plano teórico, de forma a justificar a importância da coletivização em matéria tributária. Na sequência, o trabalho situa a temática no plano prático, de forma a ilustrar o salto qualitativo que o IRDR dá em relação às técnicas tradicionais de coletivização em matéria tributária. Por derradeiro, o trabalho se vale da via exemplificativa para apontar os êxitos e os déficits que a aplicação do IRDR em matéria tributária vem apresentando, com viés crítico e propositivo.

2 SITUANDO A TEMÁTICA NO PLANO TEÓRICO

Se desejamos trilhar um caminho em direção à coletivização em matéria tributária, é imprescindível que a nossa bússola seja a pertinência dessa caminhada, isto é, o fim último e primeiro da aglutinação das demandas dos contribuintes.

No ponto, é importante mencionar que o sistema tributário tem como princípios fundamentais a segurança jurídica e a justiça fiscal.

O princípio fundamental da segurança jurídica, inserto no artigo 5º, "caput", da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) e derivado do princípio do Estado de Direito⁴, tem como escopo garantir a certeza, a previsibilidade e a estabilidade do Direito.

⁴ Quanto ao ponto, impende repisar a ressalva feita por Luis Eduardo Schoueri, no sentido de que "[...] a passagem do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito implica uma nova conformação da segurança jurídica: enquanto no Estado de Direito, surgido no liberalismo, tinha-se a busca da manutenção do *status quo*, o Estado Democrático de Direito exige uma ordem econômica em evolução, rumo a um objetivo traçado pelo constituinte. É assim que no Estado de Direito a segurança jurídica implica imobilidade da ordem jurídica; o Estado Democrático de Direito exige seu constante aperfeiçoamento: no último, a segurança jurídica não está nos meios, mas na finalidade. Essa é que será a constante da ordem jurídica, admitindo--se vicissitudes nos meios, de que apropriados, conforme a conjuntura econômica, para o fim buscado. Pode--se afirmar, portanto, que o desenho de Estado constante da Constituição de 1988, o chamado "Estado Democrático de Direito", implica uma conformação do princípio da segurança jurídica em que, de um lado, sejam mantidos clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da legalidade, porquanto tal Estado deve se erigir sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão de todos, e, de outro, seja garantida ao Estado a flexibilidade necessária para alcançar a finalidade buscada pela

É dizer, por força desse princípio, no bojo do sistema tributário, o contribuinte tem o direito a ter certeza quanto ao conhecimento não só das suas obrigações tributárias, mas também das decisões judiciais e dos atos administrativos pertinentes à matéria.

Da mesma forma, em decorrência do princípio da segurança jurídica, o contribuinte tem o direito de se programar para cumprir as suas obrigações tributária, sendo vedado o agravamento do encargo de pagar tributos por exigências inesperadas, ou simplesmente a exigência de conduta diversa daquela que lhe era anteriormente determinada ou permitida.

Já o princípio da justiça fiscal, implícito no nosso ordenamento jurídico e do qual decorrem os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, tem como objetivo exigir tratamento isonômico entre os contribuintes e estabelecer a correta distribuição de encargos fiscais e direitos em uma sociedade que dispõe de recursos eminentemente escassos⁵.

Como implicação do princípio da justiça fiscal, portanto, é vedado o tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, isto é, que gozem da mesma capacidade contributiva. Em outras palavras, ninguém pode ser afastado dos encargos fiscais ou privilegiado com direitos específicos sem uma justificativa legítima⁶.

Ocorre que, analisando a realidade brasileira, não é difícil constatar que a efetivação desses dois princípios basilares do sistema tributário converteu-se em esforço hercúleo.

Por um lado, os dispositivos legais tributários, os atos administrativos e, até mesmo, as decisões judiciais em matéria tributária são, em geral, imprecisas e incoerentes entre si, gerando sentimento de insegurança aos contribuintes.

Por outro lado, a quantidade exorbitante de demandas tributárias em

ordem econômica" (SCHOEURI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 34).

⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020. p. 173-174.

⁶ "[...] o princípio da igualdade é uma das bases dos sistemas tributários modernos. Essa igualdade não poderia ser tomada apenas em seu aspecto formal. Ela exige, em matéria de impostos, que aqueles que têm igual capacidade econômica contribuam igualmente para os gastos coletivos. Não se toleram privilégios" (SCHOEURI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 35).

tramitação (as execuções fiscais, por exemplo, representam aproximadamente 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%⁷), distribuídas por todo território nacional, favorece a prolação de decisões conflitantes entre si, em afronta à justiça fiscal.

A propósito, é importante que se diga que a própria natureza do poder de tributar, enquanto emanção direta da soberania estatal, ao consagrar relações jurídico-tributárias fundadas no Direito Público e de caráter compulsório, explica o seu enquadramento no que se denomina hoje de demandas processuais repetitivas. Uma vez que todas as pessoas, físicas ou jurídicas, estão submetidas a este poder, o número de relações jurídicas de caráter fiscal torna-se incalculável, consubstanciando terreno fértil para a proliferação de demandas processuais repetitivas⁸.

Ademais, diferentemente do que ocorre nas relações patrimoniais ancoradas no Direito Privado, o contribuinte não goza de uma autonomia da vontade que lhe permita não se submeter à incidência tributária depois de ocorrido o fato gerador, de tal modo que, havendo discordância em relação ao lançamento, somente lhe caberá buscar a tutela dos seus direitos por intermédio do Processo Administrativo Fiscal ou do processo judicial. Com efeito, o vasto universo de contribuintes e responsáveis tributários, somado à imensidão de relações jurídicas que cada sujeito passivo mantém com o Fisco, demonstram o potencial multiplicador de demandas do Direito Tributário, bem assim a “conectividade” entre as demandas tributárias⁹.

⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em números 2021. Brasília: CNJ, 2021. p. 176. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>. Acesso em 09 mai. 2022.

⁸ ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. **Jurisprudência tributária vinculante: teoria e precedentes**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 83-100.

⁹ Como bem pontua Diego Diniz Ribeiro, “[...] (i) em um país continental como o nosso, (ii) com o acesso ao

Judiciário franqueado aos jurisdicionados em geral e, ainda, (iii) em um modelo que pretende – ainda que por vias tortas – valorizar os precedentes judiciais (em especial dos Tribunais Superiores) como fonte do Direito, é natural que a existência de uma determinada lide tributária não diga mais respeito apenas àqueles que compõem o polo subjetivo da relação processual daí decorrente, mas que acabe por apresentar um interesse transsubjetivo. Trata-se do que tenho chamado de uma conectividade processual, na medida em que uma decisão proferida em um determinado caso tributário pode vir a originar um precedente vinculante (art. 927 do CPC/2015) que, por sua vez, irá espalhar efeitos em outros inúmeros casos análogos, com eles se conectando” (RIBEIRO, Diego Diniz. O papel do *amicus curiae* nas demandas tributárias. In: BOSSA, Gisele Barra Bossa; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o**

Não obstante, quando voltamos os nossos olhos para o campo do direito processual, as técnicas de coletivização despontam na condição de ferramentas processuais voltadas justamente à uniformização da resposta jurisdicional, assim como à facilitação do acesso à justiça e à gestão racional dos recursos do Poder Judiciário.

Aliás, de acordo com os Professores Sérgio Cruz Arenhart e Gustavo Osna¹⁰ preenchidos os critérios (i.) da inviabilidade de formação de litisconsórcio; (ii.) da afinidade das questões; e (iii.) da utilidade da tutela coletiva para as partes e para o Poder Judiciário, os direitos individuais eventualmente lesados de forma serial podem e devem ser tutelados pela via coletiva. Mais que isso: de acordo com os aludidos Professores, o preenchimento do critério da afinidade das questões legitima não só a decisão aglutinada da controvérsia em si, mas também a decisão unitária acerca desses próprios pontos em comum de fato ou de direito.

Nesse norte, se o Direito tributário apresenta um problema, e o Direito processual, uma potencial solução, é pertinente que os estudos acerca da coletivização em matéria tributada sejam aprofundados, mormente ao se considerar as novidades trazidas pelo CPC/2015 nesse campo.

3 SITUANDO A TEMÁTICA NO PLANO PRÁTICO: A REALIDADE PRÉ IRDR

Antes do CPC/2015, o sistema tributário dispunha de três instrumentos de tutela coletiva: a Ação Popular, o Mandado de Segurança Coletivo e a Ação Civil Pública.

Ocorre que, como vamos ver com maior detalhamento a seguir, nenhum desses instrumentos promove uma coletivização efetiva no campo tributário. De um lado, as hipóteses de cabimento da Ação Popular e do Mandado de Segurança Coletivo são bastante restritas; de outro, o âmbito de proteção de direitos pela via da Ação Civil Pública sequer engloba os direitos tributários, conforme entendimento positivado em lei e ratificado pelos Tribunais Superiores.

CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017. p. 530).

¹⁰ ARENHART, Sérgio Cruz; OSNA, Gustavo. **Curso de processo coletivo**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 153 e ss.

3.1 AÇÃO POPULAR

No âmbito tributário, a Ação Popular pode ser utilizada como forma de preservar o patrimônio público em face de atos ilegais da Administração Tributária, desde que, além de ilegais, se mostrem lesivos ao erário.

Ou seja, atos da Administração Tributária considerados ilegais e lesivos ao Erário, tais como concessão indevida de isenções, remissões ou anistias, podem ser impugnados em Ação Popular por qualquer cidadão, tendo a sentença eficácia *erga omnes*.

Na outra ponta, a cobrança indevida de tributos, por exemplo, não se trata de hipótese de cabimento da Ação Popular, pois se entende que o direito violado, nesse caso, é o direito subjetivo, individual e disponível do respectivo contribuinte, não direito do Poder Público ou da coletividade como um todo¹¹.

Nesse sentido, considerando que os atos administrativos que favorecem o contribuinte não são questionados por qualquer cidadão, por razão óbvia, e que a Fazenda Pública não pode ir a Juízo questionar a legalidade de seus próprios atos, o que inviabiliza a ação de seus órgãos de representação judicial, a Ação Popular se trata de instrumento pouco utilizado na seara tributária.

3.2 MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO

O mandado de segurança coletivo se trata de instrumento de defesa dos mesmos direitos líquidos e certos que, em tese, poderiam ser tutelados em um mandado de segurança individual, mas que podem ser reclamados, por substituição processual, por pessoa distinta do titular do direito correspondente, legitimada a fazê-lo por disposição expressa na Constituição, como forma de homenagear a economia processual e a isonomia, bem como de facilitar o acesso à justiça.

O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por (i.) partido político com representação no Congresso Nacional; ou por (ii.) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 14. ed. Barueri: Atlas, 2022. p. 585.

um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.

No âmbito tributário, então, o mandado de segurança coletivo pode ser manejado sempre que o reconhecimento da invalidade do ato administrativo impugnado independer de solução de controvérsia factual. Com ele pode-se: impugnar um lançamento (por vícios formais ou materiais); afastar óbices indevidamente oferecidos à efetivação de uma compensação, impugnar ato de cancelamento ou suspensão de imunidade ou isenção tributária; coibir o ato ilegal e abusivo de negar o fornecimento de certidões negativas de débito; e, ainda, discutir aspectos do processo administrativo de controle de sua legalidade¹².

A limitação do mandado de segurança coletivo reside essencialmente, então, na tutela coletiva de direitos de ordem tributária que não se mostram líquidos e certos, é dizer, que dependem de dilação probatória. O instrumento não se mostra cabível, portanto, para questionar cobrança de tributo cuja incidência é controversa¹³.

3.3 AÇÃO CIVIL PÚBLICA

A Ação Civil Pública, que é o instrumento de tutela coletiva por excelência, consiste em técnica bifronte, que atua na tutela de direitos coletivos e, também, na tutela coletiva de direitos. No campo tributário, os direitos dos contribuintes configuram direitos individuais que, caso violados de forma serial, podem receber tutela adequada e efetiva pela via coletiva, se inserindo, *prima facie*, no escopo da Ação Civil Pública.

Ocorre que, após a edição do Código de Defesa do Consumidor, que previu de maneira expressa a possibilidade de tutela dos chamados direitos individuais homogêneos pela via da ação coletiva, a Medida Provisória nº 2.180-35/2001 incluiu o parágrafo único no artigo 1º da Lei da Ação Civil Pública, que estabelece que "não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos,

¹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 14. ed. Barueri: Atlas, 2022. p. 585.

¹³ Ainda, é importante rememorar que, "[...] em matéria tributária, quando a questão for a inexigibilidade de tributo, caberá o Mandado de Segurança, ainda que a sentença tenha alguma carga de declaração (a declaração de inexigibilidade do tributo), mas o objeto da demanda será o ato de cobrança do tributo considerado indevido e não propriamente a lei" (NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 642).

contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados”.

É dizer, a Medida Provisória nº 2.180-35/2001 positivou o entendimento de que a Ação Civil Pública não poderia ser manejada para proteger direitos patrimoniais e disponíveis perfeitamente individualizáveis, tais como os dos contribuintes, mormente ao se considerar que o uso desse instrumento de tutela coletiva poderia acabar alcançando resultados equivalentes aos de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Ao ser enfrentada pelos Tribunais Superiores, a impropriedade da Ação Civil Pública para a tutela coletiva dos direitos dos contribuintes foi confirmada¹⁴. De acordo com orientação jurisprudencial firmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 195.056/PR (Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 30.5.2003), posteriormente ratificada pelo mesmo órgão no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 694.294/MG com Repercussão Geral reconhecida (Rel. Min. Luiz Fux, DJ 25/04/013), não é cabível a propositura de Ação Civil Pública com a finalidade de impugnar a cobrança de imposto indevido, “[...] dado que, tratando-se de tributos, não há, entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte) uma relação de consumo [...], nem seria possível identificar o direito do contribuinte com ‘interesses sociais e individuais indisponíveis’”.

Nesse sentido, ainda que essa vedação ao manejo da Ação Civil Pública para a tutela dos direitos dos contribuintes seja criticada por larga parte da doutrina¹⁵, fato

¹⁴ Cf. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AI 327013 AgR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe 29/04/2010.

¹⁵ É fato, no entanto, que a ação civil pública morreu. Se não morreu toda, morreu um pedaço. Grande e essencial. Morreu a ação civil pública das questões tributárias e das questões previdenciárias. Morreu a ação civil pública que tentou, um dia, realizar as promessas que a Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, ousou fazer também no campo dos direitos sociais. E para que não parem dúvidas sobre isto, digo que a ação civil pública morreu. E já morreu três vezes, nos últimos três meses. Morreu a ação civil pública que um dia ousou ir contra a voracidade fiscal do Estado e afastar, de uma só vez, toda a ganância tributária imposta à população brasileira. Não àquele que sabe o direito ou àquele que tem dinheiro para pagar tributaristas especializados na invenção de teses e mais teses que têm como premissa que todo tributo criado no Brasil é inconstitucional (e por que ler as leis se são todas inconstitucionais?). Mas àquele humilde que paga tributo e que sequer sabe que, fosse um país sério, não teria que pagar tributo para avaliar fluxos de pagamentos de outros ingressos mal servidos, mal usados e desviados pela corja que, desde sempre, governa ou manipula o Brasil, suas instituições e seus destinos. Nem a CPMF sabe falar a língua do “p”, o que poderia lhe dar alguma identidade nacional. É que seu pê é falso e mentiroso. De provisória nada tem (BUENO, Cassio

é que a coletivização em matéria tributária também não encontrou guarida nesse instrumento.

4 SITUANDO A TEMÁTICA NO PLANO PRÁTICO: A REALIDADE PÓS IRDR

A partir da edição do CPC/2015, somou-se ao leque de técnicas de coletivização o IRDR, que se trata de técnica de coletivização parcial inspirada no procedimento-modelo alemão (*Musterverfahren*) que desempenha, ao fim e ao cabo, papel próximo e complementar ao dos recursos repetitivos, com a diferença de que a coletivização, no IRDR, não se dá nos últimos momentos da lide, como ocorre no julgamento de recursos repetitivos por amostragem.

De acordo com o artigo 976 do CPC/2015, a instauração do IRDR é cabível quando houver, simultaneamente, (i.) efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito; e (ii.) risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.

Assim, preenchidos esses requisitos e inexistindo afetação de recurso por tribunal superior para a definição de tese sobre a questão repetitiva, as partes, o Ministério Público, a Defensoria Pública e o juiz ou relator poderão dirigir pedido de instauração de IRDR ao presidente do respectivo Tribunal.

Admitido e julgado o incidente, a tese jurídica fixada na sua resolução será, então, aplicada a todos os processos que versem sobre a mesma questão e estejam tramitando, no presente (ou venham a tramitar, no futuro), na área de jurisdição do tribunal. Não obstante, caso haja interposição e exame de eventual Recurso Extraordinário ou Recurso Especial em face da decisão prolatada no incidente, a tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ou pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) é a que será aplicada, e em todo território nacional.

O principal ponto de atenção em relação ao IRDR consiste na necessidade de sua apreciação ser precedida da oitiva das partes e dos demais interessados, inclusive pessoas, órgãos e entidades com interesse na controvérsia, bem como da manifestação do Ministério Público, na condição de *custos iuris*. Como apontam

Scarpinela. Réquiem para a ação civil pública. In: FIÚZA, César Augusto de (coord.). **Temas de Processual Civil**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2001, p. 56).

Sérgio Cruz Arenhart e Gustavo Osna¹⁶, “[...] a participação desses sujeitos não se dá apenas para permitir que o tribunal julgue ‘melhor’ a questão de direito que lhes é posta a exame. Tem por objetivo assegurar que as teses estão adequadamente representadas”.

É dizer, revela-se imprescindível, para que ocorra o efeito vinculante almejado, que os representantes adequados de ambos os lados sejam ouvidos, de modo a assegurar que toda a coletividade atingida tenha sido adequadamente apresentada em juízo. Não fosse assim, seria flagrante a violação ao devido processo legal na tentativa de gerar efeitos vinculantes de uma decisão, da qual terceiros não participaram, e que jamais poderão discutir o seu conteúdo.

Voltando os nossos olhos para as demandas dos contribuintes, é nítido que, na maioria das vezes, a matéria tributária centra-se na discussão de questões de direito, e não tanto em torno de fatos, havendo grande espaço, portanto, para aplicação do IRDR nessa seara. Ademais, como já abordado, a efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão de direito é fenômeno inerente à litigiosidade em matéria tributária, e, por isso mesmo, o risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica é realidade constante, de tal modo que os requisitos para se suscitar o IRDR são preenchidos sem maiores dificuldades.

A questão que se coloca, portanto, é que os possíveis ganhos em termos de segurança jurídica e de justiça fiscal, bem como em termos de gestão racional dos recursos judiciais, considerando a inequívoca economia processual que o IRDR proporciona, não devem se sobrepor ao compromisso democrático do processo.

Não se pode olvidar que o direito à participação no processo integra a garantia do devido processo legal¹⁷ e ocupa posição de destaque no modelo cooperativo de processo¹⁸, além do fato de que a legitimidade das decisões vinculativas reside, no

¹⁶ ARENHART, Sérgio Cruz; OSNA, Gustavo. **Curso de processo coletivo**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 155.

¹⁷ Como afirma Ada Pellegrini Grinover, “à raiz da regularidade do processo e da justiça das decisões, se colocam, como fatores legitimantes do próprio exercício da jurisdição, certas garantias do *devido processo legal*, em sua acepção mais atual. São elas a defesa e o contraditório, as quais guardam íntima conexão entre si” (GRINOVER, Ada Pellegrini. **Novas tendências do direito processual**: de acordo com a Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990. p. 4).

¹⁸ Conforme assinala Daniel Mitidiero, no modelo cooperativo de processo, positivado no artigo 6º do CPC/2015 (“Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”), o juiz é “isonômico na condução do processo e assimétrico quando da decisão das questões processuais e materiais da causa. Desempenha duplo

bojo do Estado Democrático de Direito, justamente na garantia de manifestação das partes previamente à prolação do ato decisório¹⁹. Não se pode esquecer, mesmo quando se adota técnica processual de índole representativa, que a participação dos interessados no processo auxilia o Estado Juiz na busca pela compreensão da controvérsia, e que o exercício do direito de ser ouvido contribui para a legitimação da decisão estatal e, ainda, para que as partes e a própria sociedade sintam que justiça foi feita ao caso *sub judice*²⁰.

Claro que, em se tratando de técnicas processuais voltadas à prolação de decisão que vincule uma massa de jurisdicionados, a participação de todos os interessados na resolução da controvérsia tornaria o procedimento caótico e, portanto, inservível para as suas finalidades. Contudo, considerando que, em razão da multipolaridade dos procedimentos de julgamento de casos repetitivos, é possível se identificar a existência de subgrupos dentro de cada um dos polos interessados, ao menos a identificação desses subgrupos é crucial para uma adequada resolução da questão, tendo em vista que, quanto maior for a participação dos respectivos representantes dos subgrupos, maiores serão as chances de que todos os fundamentos que cercam a questão sejam analisados e, conseqüentemente, menor será o espaço para rediscussão da interpretação conferida por falta de um debate abrangente e exaustivo dos fundamentos que cercam a questão²¹.

papel, pois, ocupa dupla posição: *paritário no diálogo e assimétrico na decisão*. Visa-se a alcançar, com isso, um 'ponto de equilíbrio' na organização do processo, conformando-o como verdadeira 'comunidade de trabalho (*Arbeitsgemeinschaft*) entre os seus participantes". Especificamente no que tange à isonomia na condução do processo, o Professor esclarece que, "embora dirija processual e materialmente o processo, agindo ativamente, o juiz o faz em permanente diálogo com as partes, colhendo as suas impressões a respeito dos eventuais rumos a serem tomados no processo, possibilitando que essas dele participem, influenciando-o a respeito de suas possíveis decisões (de modo que o *iudicium* acabe sendo efetivamente um ato *trium personarum*, como se entendeu ao longo de toda a praxe do direito comum). Toda a condução do processo dá-se com a observância, inclusive em relação ao próprio juiz, do contraditório – o juiz nessa linha é igualmente um dos seus sujeitos" (MITIDIERO, Daniel. **Colaboração no processo civil: do modelo ao princípio**. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 64-66).

¹⁹ CABRAL, Antonio do Passo. O contraditório como dever e a boa-fé processual objetiva. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 126, p. 59-81, ago. 2005. p. 60. Acesso ao artigo na base de dados Revista dos Tribunais Online por assinatura.

²⁰ SUBBRIN, Stephen N.; DYKSTRA, A. Richard. Notice and the right to be heard: the significance of old friends. **Harvard Civil Rights**, Civil Liberties Law Review, Cambridge, v. 9, n. 3, p. 449-481, May 1974. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/hcrcl9&i=459>. Acesso em: 29 jan. 2022.

²¹ DIDIER JR., Fredie; ZANETI JR., Hermes; ALVES, Gustavo Silva. Intervenção dos membros de grupo no julgamento de casos repetitivos. *In: Civil Procedure Review*. v.10, n.1, jan.-abr., 2019, p. 55.

Há, ainda, a possibilidade de intervenção do *amicus curiae*, que é aquele terceiro que possui interesse institucional, não jurídico, na formação de uma decisão adequada sobre relevante questão de direito²². É dizer, o *amicus curiae* visa à defesa de um interesse que não é apenas seu – em que pese inegavelmente este possa existir –, mas de um interesse de parte da sociedade em ver seu direito de participação e de influência representado por meio de um ente, que contribuirá para a tutela adequada e efetiva dos direitos reclamados²³.

Dito isso, para que a tese jurídica tributária fixada em sede de IRDR, que tem o condão de vincular todos os interessados *pro et contra*, goze de legitimidade e não ofenda o devido processo legal, cumpre ao órgão julgador garantir a participação dos interessados, na medida do que se mostrar adequado para preservar a celeridade processual, e, ainda, controlar a representatividade adequada dos ausentes²⁴. Só assim a coletivização em matéria tributária será, de fato, efetiva.

5 ANALISANDO CASO CONCRETO: CRÍTICAS E PROPOSTAS A PARTIR DO TEMA 19 DO TJSP

Vejamos, a partir da análise crítica e propositiva de caso concreto, a saber, o Tema 19 do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP), como as ideias

²² BUENO, Cássio Scarpinella. **Amicus curiae no processo civil brasileiro**: um terceiro enigmático. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 502-504.

²³ Especificamente no que concerne à intervenção do *amicus curiae* em demandas tributárias, Diego Diniz Ribeiro sinaliza que, “[...] com o advento de uma maior quantidade de decisões de mérito nas lides tributárias e cada vez mais qualificadas pela atuação do *amicus curiae*, a tendência é que o precedente formado implique um (quase) esgotamento da discussão então travada, impedindo, por conseguinte, que questões já decididas no âmbito tributário sejam revisitadas em razão, por exemplo, da simples mudança da composição dos Tribunais ou pelo surgimento de supostos “novos” fundamentos não abordados no precedente então formado. Logo, isso implicará em maior unidade e estabilização da jurisprudência, diminuindo, em contrapartida, a quantidade de demandas tributárias. Assim, a partir do instante em que casos semelhantes passarem a ser substancialmente realizados (respondidos) da mesma forma, i.e., com base na mesma *ratio decidendi*, haverá uma maior confiança na atividade judicativa, que deixará ser acusada de ser fruto de arbítrios ou ativismos, o que aumentará a confiança institucional que se deve ter pelos órgãos judicantes” (RIBEIRO, Diego Diniz. O papel do *amicus curiae* nas demandas tributárias. In: BOSSA, Gisele Barra Bossa; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017. p. 531-532).

²⁴ Nesse sentido, ABOUD, Georges; CAVALCANTI, Marcos de Araújo. Inconstitucionalidades do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) e os riscos ao sistema decisório. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 240, p. 221-242, fev. 2015.

ora colocadas estão se operacionalizando nos Tribunais.

O IRDR que deu origem ao Tema 19 do TJSP foi suscitado em 11/12/2017 pela sociedade Fortress Negócios Imobiliários Ltda., pessoa jurídica de direito privado que tem como principal atividade a compra e venda de bens imóveis.

Ocorreu que a suscitante, ao ter incorporado ao seu patrimônio imóveis localizados em três municípios diferentes do Estado de São Paulo (São Paulo, Itu e Bertioga), incorreu em todos os casos na prática do fato gerador relativo ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), mas com bases de cálculo distintas.

Em razão disso, a suscitante ajuizou ações de repetição de indébito fiscal contra os municípios de São Paulo, Itu e Bertioga. Contudo, como em cada uma das ações os resultados obtidos foram divergentes, gerando controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito, qual seja a correta base de cálculo a ser utilizada quando do lançamento tributário do ITBI, a suscitante encaminhou pedido de instauração de IRDR ao Presidente do TJSP.

Em 13/04/2018, a Turma Especial do TJSP admitiu o IRDR, sem suspensão dos processos em primeiro ou segundo grau. Já em 09/08/2018, o Relator determinou que as partes – no caso, a sociedade suscitante e o Município de São Paulo, tendo em vista o procedimento-modelo escolhido – e os demais interessados se manifestassem no prazo de 15 dias; e que, após, o Ministério Público fosse intimado para ciência e manifestação, no mesmo prazo (art. 983, "caput", CPC).

Somente as partes e o Ministério Público, na condição de *custos iuris*, se manifestaram no bojo do IRDR, que tramita sob sigilo de justiça.

Em 23/05/2019, julgado o IRDR, foi fixada, por maioria de votos, a tese de que "o ITBI deve ser calculado sobre o valor do negócio jurídico realizado e, se adquirido em hastas públicas, sobre o valor da arrematação ou sobre o valor venal do imóvel para fins de IPTU, aquele que for maior, afastando o valor de referência".

O Município de São Paulo/RS, então, interpôs Recurso Especial, o qual foi afetado ao rito dos recursos repetitivos em 05/10/2021, com a suspensão da tramitação de todos os processos pendentes que versem sobre a questão em todo o território nacional (Tema Repetitivo 1113). Foi delimitada a seguinte questão de direito controvertida: definir: a) se a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU;

e b) se é legítima a adoção de valor venal de referência previamente fixado pelo fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI.

No âmbito do rito dos recursos repetitivos, as partes, isto é, o Município de São Paulo e a sociedade suscitante do IRDR, assim como o Ministério Público Federal, apresentaram suas manifestações. Ainda, a Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT), o Sindicato das Empresas de Compra e Venda, Locação e Administração de Imóveis Residenciais e Comerciais de São Paulo, o Sindicato da Indústria da Construção Civil de Grandes Estruturas no Estado de São Paulo e a Associação Brasileira de Incorporadoras Imobiliárias (ABRAINC) postularam o seu ingresso no feito na condição de *amici curiae*, mas o Ministro Relator indeferiu todos os pedidos de intervenção de terceiros, apontando que, "[...] embora a par da relevância própria da matéria e da representatividade dos requerentes, não observo hipótese ensejadora de sua participação no feito, porquanto não se constata a contribuição específica a ser por eles fornecida para o deslinde da matéria".

Em 24/02/2022, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial e, para o fim preconizado no artigo 1.039 do CPC/2015, firmou as seguintes teses, vinculantes em todo o território nacional: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); e c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

O que importa destacar, a partir da análise desse caso, é que a impugnação da base de cálculo a ser utilizada quando do lançamento tributário do ITBI não poderia ser realizada, pela via coletiva, através de qualquer outro instrumento. Nem a Ação Popular, nem o Mandado de Segurança Coletiva seriam cabíveis, e a Ação Civil Pública também não pela vedação legal. Ainda, o fato de o IRDR ter originado o Recurso Especial afetado deu mais celeridade ao rito de julgamento de recursos repetitivos, na medida em que a repetitividade da matéria foi presumida da própria instauração do IRDR.

Ainda, é inegável que o julgamento conjunto e vinculante da questão de direito promoveu a segurança jurídica e a justiça fiscal, principalmente quando consideramos que a sociedade suscitante do IRDR, por si só, enfrentou três decisões díspares acerca da base de calcula do ITBI.

Ao largo desses elogiáveis reflexos da instauração do IRDR, deve ser vista com cautela a decisão do Ministro Relator no sentido de indeferir os pedidos de participação na condição de *amici curiae* por meio de decisão genérica, que não discriminou a razão pela qual os terceiros com interesse institucional na resolução da controvérsia não forneceriam "contribuição específica" para o deslinde da matéria. Veja que nenhum outro membro dos grupos, além das próprias partes do processo que deu azo à instauração do IRDR – e do Ministério Público, na condição de *custos iuris* – se manifestou previamente ao julgamento da questão, que, por ter sido encaminhada ao Superior Tribunal de Justiça, apresenta efeito vinculante para todo o território nacional, não podendo mais ser discutida por aqueles que não participaram dos procedimentos.

Cabe ser revisitada a necessidade de participação das partes, sob pena de uma decisão vinculante, com grandes potenciais em termos de segurança jurídica e justiça fiscal, não ser considerada legítima.

6 CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

Como explorado nesse trabalho, o IRDR representou verdadeiro ponto de virada na coletivização em matéria tributária. Hoje finalmente é possível impugnar a cobrança de tributo indevido pela via coletiva, de tal forma a homenagear a segurança jurídica e a justiça fiscal e, simultaneamente, a economia processual.

Não obstante, se representação adequada já é o calcanhar de Aquiles das técnicas de coletivização total, notadamente da ação coletiva, nas técnicas de coletivização parcial, tais como o IRDR, a situação não é diferente.

Para que essa porta aberta em direção à coletivização em matéria tributária não se feche de novo, é preciso promover a participação dos membros do grupo, bem como dos eventuais *amicis curiae* que de fato contribuam para a resolução da

controvérsia. É preciso, também, que o juízo controle a representatividade adequada, ainda que nossa legislação não delimite parâmetros objetivos para essa atividade.

Aperfeiçoando o IRDR, estaremos não só consolidando essa técnica de coletivização parcial em matéria tributária, mas também abrindo caminhos para uma possível aplicação de técnicas de coletivização total, as quais apresentam, além dos benefícios da uniformização da resposta jurisdicional e da racionalização da gestão dos recursos judiciários, a facilitação do acesso à justiça.

REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges; CAVALCANTI, Marcos de Araújo. Inconstitucionalidades do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) e os riscos ao sistema decisório. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 240, p. 221-242, fev. 2015.

ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. **Jurisprudência tributária vinculante: teoria e precedentes**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ARENHART, Sérgio Cruz; OSNA, Gustavo. **Curso de processo coletivo**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 153 e ss.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Amicus curiae no processo civil brasileiro: um terceiro enigmático**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 502-504.

BUENO, Cassio Scarpinella. Réquiem para a ação civil pública. *In*: FIÚZA, César Augusto de (coord.). **Temas de Processual Civil**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2001, p. 56.

CABRAL, Antonio do Passo. O contraditório como dever e a boa-fé processual objetiva. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 126, p. 59-81, ago. 2005. p. 60. Acesso ao artigo na base de dados Revista dos Tribunais Online por assinatura.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020. p. 173-174.

DIDIER JR., Fredie; ZANETI JR., Hermes; ALVES, Gustavo Silva. Intervenção dos membros de grupo no julgamento de casos repetitivos. *In*: **Civil Procedure Review**. v.10, n.1, jan.-abr., 2019, p. 55.

FERREIRA NETO, Osly da Silva. **Ações tributárias coletivas**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2013.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Novas tendências do direito processual: de acordo com a Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990. p. 4

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 14. ed. Barueri: Atlas, 2022. p. 585.

MITIDIERO, Daniel. **Colaboração no processo civil: do modelo ao princípio**. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 64-66

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

OSNA, Gustavo. Coletivização total e coletivização parcial: aportes comparados e o processo civil brasileiro. **Revista de Processo Comparado**, São Paulo, v. 1, p. 115-137, jan./jun. 2015.

RIBEIRO, Diego Diniz. O papel do *amicus curiae* nas demandas tributárias. *In*: BOSSA, Gisele Barra Bossa; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 521-539.

SCHOEURI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SUBRIN, Stephen N.; DYKSTRA, A. Richard. Notice and the right to be heard: the significance of old friends. **Harvard Civil Rights**, Civil Liberties Law Review, Cambridge, v. 9, n. 3, p. 449-481, May 1974. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/hcrcl9&i=459>. Acesso em: 29 jan. 2022.

7. IMPACTOS DOS PRECEDENTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: A EFETIVIDADE DA LEGALIDADE E A MODULAÇÃO DE EFEITOS



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-07>

Maria Eugênia Londero Deggeroni¹

RESUMO

Os precedentes tributários impactam o sistema. Porém, quais são os impactos, em sentidos positivos e negativos, dos precedentes em matéria tributária? Para ser positivo deve cumprir o que está posto no sistema, baseado no caso e, se não seguir, considera-se um impacto negativo. As ideias deste estudo são: estudar os exemplos práticos; explicar a modulação de efeitos, diante da legalidade, pois foi o fundamento do que foi julgado; abordar as relações entre os tópicos dos precedentes, dos julgados, com base na legalidade; e delinear os impactos dos precedentes tributários. Observa-se que a aplicação do precedente é baseada no caso; que a distinção pode ser realizada por qualquer Tribunal, desde que fundamentada quanto à diferença entre o caso analisado e o que foi julgado como precedente; e a superação deve se preocupar com o que está sendo julgado e o que já foi estabelecido para compreender a necessidade desta, e a modulação de efeitos é relacionada à decisão específica e a esses efeitos. Os impactos podem ser: 1- positivos: criar segurança jurídica; criar uma base para aplicar para os demais casos, impactando na organização do sistema; 2 – negativos: o caso escolhido pode não contribuir para o precedente, sendo complicado seguir o que foi decidido para os demais casos e a necessidade de distinção constante pode prejudicar a unidade do sistema, então pode prejudicar os princípios e os direitos fundamentais estudados. Palavras-chave: Precedentes tributários. Direitos Fundamentais. Efeitos.

ABSTRACT

Tax precedents impacts the system. Although, what are the impacts, in positive and negative ways, of precedents in tax subject? To be positive must implement what is defined on the system, based on the case, and if not pursue it, it is a negative impact, The ideas of these study are: study practical examples; explain the modulation of effects, in face of legality, since it is the base of what was judged; approach the relations between the topics of the precedents, of the judgments, based on legality; and outline the impacts of tax precedents. It was found that the application of the precedent is reasoned on the case; that the distinction can be realized by any Court, since that it is grounded on the difference between the case analyzed and the judged

¹ Doutoranda, Mestra e Bacharela em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Especialista em Ciências Humanas: Sociologia, História e Filosofia pela PUCRS Online. E-mail: maria.londero@edu.pucrs.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2092691360281397>.

case as precedent; and the overruled decision must be concerned with what is being judged and what was decided before to set if it is necessary, and the modulation of the effects is connected to the specific decision and to these effects. The impacts can be: 1- positive: create legal security; create a base to apply to the other cases, impacting on the system organizing; 2 – negative: the case chosen may not be a contribute to fix the precedent, being complicated to follow what was judged for other cases; the need for constant distinction may harm the system unity, then can damage to the fundamental principles and the rights studied.

Keywords: Tax precedents. Fundamental Rights. Effects.

INTRODUÇÃO

O sistema constitucional tributário é lido com a concomitância da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e as demais legislações esparsas, sendo o Código de Processo Civil subsidiário – este que prevê os precedentes, como será visto, com o fim último de cumprir garantias no processo judicial, no caso estudado, o tributário. Assim, observa-se a necessidade de pensar esse ponto específico: os precedentes em matéria tributária e seus impactos. Com base em tal abordagem, o problema definido é: quais os impactos, positivos e negativos, dos precedentes em matéria tributária? A hipótese é de que os impactos positivos se dão no cumprimento das normas postas e no cumprimento dos precedentes, quando couber e de que os negativos se dão diante da abordagem que não siga os pontos acima mencionados. É um tema de relevância social, doutrinária e acadêmica, pois contribui para a sociedade e para a compreensão do que já foi proposto, diante da atualidade das discussões.

O objetivo geral é estudar os impactos dos precedentes. Os objetivos específicos são: analisar a aplicação, distinção e superação dos precedentes; delinear os pontos positivos e negativos, diante da matéria tributária; analisar dois precedentes e dois julgados que são baseados nestes precedentes para compreender os precedentes, bem como outros necessários para as explicações; explicar a modulação de efeitos; e abordar as relações entre os temas mencionados, realizando apontamentos, inclusive de análise econômica do direito tributário. A metodologia de abordagem é dedutiva, partindo do geral para pensar a modulação de efeitos e a legalidade dentro da exploração dos precedentes, por exemplo. A metodologia de procedimento é comparativa, a fim de abordar os impactos positivos

e negativos dos precedentes e os julgados, bem como outros pontos delineados no artigo. A metodologia de interpretação é sistemática, baseando-se na hierarquia normativa já analisada.

A pesquisa é bibliográfica-documental, baseada em livros, artigos científicos nacionais e estrangeiros e no ordenamento jurídico, bem como julgados que contribuíram na compreensão. A pesquisa se baseia nos autores para compreender os precedentes e as questões tributárias inerentes, estabelecendo recortes quanto à especificidade estudada. A primeira divisão diz respeito aos precedentes, observando a aplicação, a distinção e a superação, os princípios relacionados, mas também os aspectos tributários e processuais tributários, com base nos julgados. Os autores principais desta são Caliendo, Camilloti e Jobim e Oliveira Júnior. A segunda divisão diz respeito à modulação de efeitos, iniciando-se com a observação que norteia uma das hipóteses de modulação de efeitos (o interesse social), bem como a ideia tributária desta. Foram observados julgados basilares à compreensão da ideia teórica, sendo que os autores principais do tópico são Caliendo, Freire, Silva e Weidlich. Assim, começa-se pelos precedentes e a noção de decisões vinculantes da Constituição Federal.

1. DOS PRECEDENTES: APLICAÇÃO, DISTINÇÃO, SUPERAÇÃO E JULGADOS EXEMPLIFICATIVOS

O “efeito vinculante” teve sua previsão nos artigos como o 102, parágrafo 2º e 103-A da Constituição Federal², quando é observado sobre o “Supremo Tribunal Federal”. Neste ponto, diante do tema do artigo, há de se pensar no próprio exercício do direito material tributário, este compreendido inclusive pelo direito estrangeiro, como demonstra a interessante decisão do Tribunal Constitucional do Peru em caso

² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal da República Federativa Brasil de 1988**. 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

tributário³ - tendo como base a legalidade⁴. Deve ser levado em conta também o “devido processo legal”⁵, convergindo, com a soma do ponto anterior e diante do chamado “processo justo”⁶, no cuidado dos três pontos citados na ótica tributária, sendo a base de estudo os autores Abraham⁷ e Camilotti⁸. Sendo a base deste estudo os precedentes “vinculantes” e “interpretativos”^{9,10}. Assim, inicia-se a abordagem das seções, sendo o primeiro ponto a observação do precedente.

³ PERU. Tribunal Constitucional. **Exp. N° 2302-2003-AA/TC**. Órgão Julgador: Pleno. Julg: 13 abr. 2005. p. 13-16. Disponível em: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁴ No direito brasileiro, a leitura se dá com base nos artigos 5º, inciso II, uma leitura da legalidade geral, e 150, inciso I da Constituição Federal, uma leitura que baseia o direito material e o processo tributário (In: BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal da República Federativa Brasil de 1988**. 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.).

⁵ O devido processo é interpretado diretamente por meio do artigo 5º, inciso LIV (In: BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal da República Federativa Brasil de 1988**. 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 abr. 2022). Também é observado nas Normas Fundamentais do Código de Processo Civil, artigos 1º a 12 (In: BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 abr. 2022.).

⁶ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente: da distinção à superação**. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 73.

⁷ ABRAHAM, Marcus. Common Law e os precedentes vinculantes na jurisprudência tributária. **Nomos** - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 34, n. 1, 2014, p. 152-153. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12112/1/2014_art_mabraham.pdf. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁸ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)**. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 65-68. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁹ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)**. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 71-73. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

¹⁰ BECHO, Renato Lopes. **Precedentes e Direito Tributário: nova perspectiva da legalidade tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Doutrina, 2018, p. 993-1008. p. 1000-1001. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Renato-Lopes-Becho.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

1.1 PRECEDENTES: APLICAÇÃO, DISTINÇÃO E SUPERAÇÃO

O precedente visa estabelecer a “segurança jurídica”, a “isonomia” e a “proteção da confiança”¹¹, bem como da “efetividade na entrega da prestação jurisdicional à sociedade”¹², pontos tão importantes para o Direito Tributário, conforme observado por Caliendo¹³, por Teodorovitz¹⁴ e pelo que foi observado em análise em guia da Receita Irlandesa¹⁵. Como “norma jurídica”¹⁶, diante das três formas possíveis, observa as especificidades de cada uma destas para considerá-las na análise¹⁷¹⁸. Becho observa que, na ausência dos critérios necessários de formação, “não gera precedente”¹⁹ – e isso remete, de certa forma, à “unidade” e à “integridade”, previstas no artigo 926, *caput*, do Código de Processo Civil²⁰, e que,

¹¹ Os três estão previstos no artigo 927, parágrafo 4º, do Código de Processo Civil (In: BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 abr. 2022.)

¹² CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF**: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing). Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 59-60. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022

¹³ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020. p. 138-148.

¹⁴ TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do Direito Tributário no Brasil. **Revista FADISP**, v. 13, n. 2, p. 62-94, jul./dez. 2019. Disponível em: <https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/174/231>. Acesso em 27 abr. 2022.

¹⁵ IRELAND. **Revenue Legislative Services**: Guide to interpreting legislation. Part 01-00-06. Nov. 2021. p. 16. Disponível em: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-01/01-00-06.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2022.

¹⁶ Observa-se em Jobim e Oliveira Júnior que na “superação” cria “uma nova norma jurídica”, assim nota-se que, de forma lógica, o que há na formação do precedente é uma “norma jurídica” (In: JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente**: da distinção à superação. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 106).

¹⁷ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF**: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing). Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 98-102. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

¹⁸ MITIDIERO, Daniel. **Precedentes**: da persuasão à vinculação. 4 ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. 164 p.

¹⁹ BECHO, Renato Lopes. Precedentes e Direito Tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, Doutrina, 2018, p. 993-1008. p. 994. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Renato-Lopes-Becho.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

²⁰ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 abr. 2022.

com essa falta descrita, acabam sendo prejudicadas. É devida a fundamentação²¹, também prevista no artigo 489, parágrafo primeiro, inciso VI do Código de Processo Civil, para estabelecer a “distinção” ou a “superação”²².

Deve-se, porém, ter cuidado com a aplicação de um precedente, buscando contemplar os que são mais próximos da análise que está sendo feita, pensamento corroborado por Serra Júnior, que ainda amplia para a hipótese de “evitar arbitrariedades”²³, que é, de fato, um ponto muito importante. Ao superar, independente da forma^{24,25}, deve-se analisar o que mudou desde o precedente existente²⁶ e, por isso, deve ser realizada com cuidado, pois dará um passo à frente diante do que já foi construído com tal precedente²⁷. Se diferencia do que foi observado na distinção – pela elaboração quanto à demonstração de diferença nos dois casos observados²⁸, pois, por exemplo, os casos observados neste artigo – julgados do Supremo Tribunal Federal, que, como última instância, acabam sendo os responsáveis pelas alterações²⁹ e, dentre outras considerações possíveis sobre a

²¹ BECHO, Renato Lopes. Precedentes e Direito Tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, Doutrina, 2018, p. 993-1008. p. 1001-1003. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Renato-Lopes-Becho.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

²² BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 abr. 2022.

²³ SERRA JÚNIOR, Marcus Vinicius Barreto. A vinculação do precedente judicial e a segurança jurídica. **RIL**, Brasília, a. 54, n. 214, abr./jun. 2017, p. 131-157. p. 136. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/214/ril_v54_n214_p131.pdf. Acesso em: 22 maio 2022.

²⁴ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF**: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing). Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 108-110. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

²⁵ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente**: da distinção à superação. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 123.

²⁶ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente**: da distinção à superação. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 101-102, 106.

²⁷ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente**: da distinção à superação. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 106.

²⁸ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF**: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing). Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 88-98, 102-108. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

²⁹ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente**: da distinção à superação. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 132-133.

superação³⁰, é observado que depende do que ocorreu entre a formulação do precedente anterior e do que será realizado, devendo-se observar as “decisões posteriores” para avaliar os ajustes que devem ser feitos no segundo³¹.

Há um ponto que permeia os precedentes, diante das leituras realizadas: a razão de decidir. A razão de decidir foi compreendida, ponderando os apontamentos de Camilotti³², de Ribeiro II³³ e de Borges e Benevides³⁴, como uma demonstração do que define o caso analisado (e que se tornará o precedente) diante de qualquer outro já julgado, observando-o quanto às suas especificidades, para garantir os julgamentos subsequentes, quando houver comunicação entre tais especificidades, diferentemente dos pontos tratados no julgado e, na lógica descrita anteriormente, que não definem o caso (“*obiter dictum*”, termo encontrado, por exemplo, em Camilotti³⁵). É observado que as três formas estão vinculadas àquela que foi descrita acima, modificando-se apenas a forma, com base nas próprias características que norteiam cada uma delas³⁶.

³⁰ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente: da distinção à superação**. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 102-107, 118-120, 132-134.

³¹ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente: da distinção à superação**. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 119.

³² CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)**. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 90-98. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

³³ RIBEIRO II, Ricardo Chamon. A vinculação obrigatória (art. 927 do CPC) e a invocação discursiva (distinguishing) dos precedentes. p. 96-98. In: CAMPOS, Adriana Pereira; MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. **Anais do II Congresso de Processo Civil Internacional: O labirinto da codificação do Direito Internacional Privado**, v. 2, 2017. 578 p. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/processocivilinternacional/issue/view/860>. Acesso em: 26 abr. 2022.

³⁴ BORGES, Carolina Biazatti; BENEVIDES, Nauani Schades. A ausência de força vinculante dos precedentes judiciais diante da não formação de ratio decidendi. Edição Completa. p. 399. In: CAMPOS, Adriana Pereira; MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. **Anais do II Congresso de Processo Civil Internacional: O labirinto da codificação do Direito Internacional Privado**, v. 2, 2017. 578 p. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/processocivilinternacional/issue/view/860>. Acesso em: 26 abr. 2022.

³⁵ CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)**. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 96-98. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

³⁶ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente: da distinção à superação**. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 73-75.

O artigo 927 do Código de Processo Civil em seu parágrafo 3º³⁷, considera que a algumas decisões necessitam de ajuste por conta do seu caráter específico (constituía “jurisprudência dominante” e esta será modificada) para não violar o que está sendo protegido no próprio artigo, valendo apenas para o que advém após o julgado, o que também foi observado em Jobim e Oliveira Júnior³⁸ e que, em Mitidiero, é denominada “superação para frente”, termo que compõe o título de seu livro³⁹. A “modulação”⁴⁰ prevista no artigo mencionado acima é diferente da descrita no tópico seguinte. Voltando ao tema específico, o precedente em matéria tributária lida diretamente com a arrecadação - as “receitas públicas” explicadas por Nusdeo⁴¹, sendo que o que norteia o processo tributário é a legalidade do que originou a arrecadação e dos demais questionamentos inerentes ao tema⁴², pautada também pelos “limites ao poder de tributar”⁴³.

Ao estabelecer as abordagens relativas à matéria tributária⁴⁴, deve ser o norte da Constituição Federal⁴⁵, devendo-se levar em conta observações como o exemplo de Paulo Caliendo, diante do comentário sobre a teoria de Buchanan⁴⁶ e quanto aos pontos relacionados ao estudo dos tributos⁴⁷, pois auxiliam na compreensão tributária. Passa-se para a análise dos julgados, na perspectiva dos “princípios

³⁷ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 abr. 2022.

³⁸ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente**: da distinção à superação. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 65.

³⁹ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedente e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. 96 p.

⁴⁰ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 abr. 2022.

⁴¹ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 7 ed. rev., atual., amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 336-340.

⁴² CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: Elementos para Pensar a Tributação: Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 146-149.

⁴³ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: Elementos para Pensar a Tributação: Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 146.

⁴⁴ A tributação se vincula com a economia, a fim de ponderar o “minimizar [...] efeitos” e a “distribuição de bens”, por exemplo. (In: CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus Jurídico, 2009. p. 14, 17-18, 132-135).

⁴⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal da República Federativa Brasil de 1988**. 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁴⁶ A ideia de Buchanan é de que os “grupos minoritários” são lesados diante do “bem comum”. (In: CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus Jurídico, 2009. p. 23-26, 33-35).

⁴⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus Jurídico, 2009. p. 200-211, 213-214.

constitucionais"⁴⁸ e dos materiais tributários⁴⁹, um destes sendo a "capacidade contributiva"⁵⁰, visando um sistema que pense no indivíduo, para além do que já foi observado sobre o artigo 926, *caput*, do Código de Processo Civil⁵¹, como a "estabilidade"⁵², sendo a almejada também para a "previsibilidade"^{53,54} e a "certeza"⁵⁵. Passa-se para análise dos julgados, a fim de concretizar as ideias teóricas do tópico.

1.2 DOS JULGADOS: RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS QUE EXEMPLIFICAM O ESTUDO

O primeiro a ser considerado é o Recurso Extraordinário nº 582.525/SP⁵⁶, de

⁴⁸ MEJÍA, Juan Carlos Upegui. **Principios constitucionales del derecho tributario em Colombia y México.** *Revista de Derecho Fiscal*, n. 5, p. 131-161, 2009. p. 133-134. Disponível em: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁴⁹ PERALTA, Carlos E. Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como limite al poder tributario: Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas*, n. 138, p. 89-134, set.-dez. 2015.p. 108-113. Disponível em: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁵⁰ ANDRADE, Thais Savedra; SANTOS, Jeferson Ferreira dos. Precedentes: paradigma do constitucionalismo tributário. *Revista de Direito FAE*, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 142-162, jun. 2021. p. 149. Disponível em: <https://revistadedireito.fae.edu/direito/article/view/68/42>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁵¹ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 abr. 2022.

⁵² CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF:** Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing). Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 184-185. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁵³ LINDQUIST, Stefanie A.; CROSS, Frank C. Stability, predictability and the rule of Law. **Measuring the Rule of Law:** A conference to Held at the University of Texas. Papers. Austin, Mar. 26-27 2010. p. 1-7, 19. Disponível em: <https://law.utexas.edu/conferences/measuring/Papers.php>. Acesso em: 27 abr. 2022.

⁵⁴ Camilotti observa a "estabilidade" e a "previsibilidade", também observa a "certeza" e a "segurança jurídica", o que o torna importante para os apontamentos (In: CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF:** Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing). Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 67, 80. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.)

⁵⁵ GEIER, Deborah A. The emasculated role of judicial precedent in the tax court and internal revenue service. *Oklahoma Law Review*, v. 39, n. 427, p. 427-456, fall 1986. p. 429. Disponível em: https://engagedscholarship.csuohio.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1051&context=fac_articles. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁵⁶ Apenas para que não haja confusão, nos julgados, serão citadas as páginas dos documentos, indicado no topo ao lado de "Inteiro Teor do Acórdão" e não o número da página indicado no rodapé.

relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, cuja a análise foi de “constitucionalidade” na ausência da “dedução do valor” que remete à “Contribuição Social sobre o Lucro Líquido” em tributo de “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, sendo impossível devido as “características” do próprio imposto e ao fato de que foi “[...] parte dos lucros [...]”, sendo citado, por exemplo, como artigos para buscar essa inconstitucionalidade o 153, inciso III, e o artigo 146, inciso III, a da Constituição Federal e a Lei que prevê a Contribuição (Lei nº 9.316 de 1996), que teria modificado o “conceito” de “renda”, dos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional⁵⁷. O voto do Ministro observou essas questões, dentre outras, no decorrer do acórdão, observando que tal alegação seria incabível, pois foi considerado que para ser indevidamente pago como Contribuição deveria se relacionar com que é previsto quanto ao outro tributo estudado, porém ambos se remetem a situações diversas, sendo indevido que apenas seja pago um destes⁵⁸.

O Ministro Marco Aurélio⁵⁹, dentre os apontamentos realizados, analisou que foi modificado para além do que foi previsto – e foi o único a votar neste sentido. Os demais Ministros não inovaram quando comparado com a abordagem de Joaquim Barbosa, apenas sendo observado que Teori Zavascki, Luiz Fux, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski não viram tais modificações no sentido que foi observado pelos autores do recurso⁶⁰, e Rosa Weber e Cármen Lúcia se pautaram pelo voto de

As páginas se referidas em ordem, se referem às páginas específicas dos temas abordados na frase, organizadas a fim de auxiliar o leitor quanto à localização do tema no julgado.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.525/SP**. Leading Case. Tema 75 Requerente: Santander S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 09 maio 2013. Publicação: 07 fev. 2014. p. 1. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.525/SP**. Leading Case. Tema 75 Requerente: Santander S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 09 maio 2013. Publicação: 07 fev. 2014. p. 7-15. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.525/SP**. Leading Case. Tema 75 Requerente: Santander S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 09 maio 2013. Publicação: 07 fev. 2014. p. 16-19. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.525/SP**. Leading Case. Tema 75 Requerente: Santander S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 09 maio 2013. Publicação: 07 fev. 2014. p. 23-29, 31-32, 33-35, 38. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>. Acesso em: 26 abr. 2022.

Joaquim Barbosa⁶¹. A proteção contra o pagamento em dobro de um tributo, que foi um dos pontos analisados no julgado acima, como visto, também é observada no direito estrangeiro, conforme apontamentos de decisões, como o exemplo da Finlândia, Suécia e Noruega, bem como outras decisões citadas em material da Corte Europeia de Direitos Humanos⁶², que auxiliam a compreender como está sendo analisado no direito estrangeiro.

No Recurso Extraordinário nº 638.042/PR, do Ministro Alexandre de Moraes, foi analisado o artigo da “Lei nº 10.833/03” que prevê sobre o Programa Integração Social (“PIS”) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), com a consideração de que o que foi citado acima não seria o precedente correto, pois, diante das especificidades, seria o “RE 957.842-RG”, que forma o “Tema 911”⁶³. Por este ponto, se tornou relevante observar esse julgado, a fim de demonstrar uma distinção. No acórdão dos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 574.706/PR há observação, em sessão da “modulação”⁶⁴, com consideração sobre a “superação de precedente”, na qual a Ministra Carmén Lúcia, explica os conceitos de Teresa Arruda Alvim, esta que se baseia em Mitidiero para explicar esse ponto⁶⁵, demonstrando-se uma importância doutrinária de tal julgado também, pois são autores relevantes sobre tal tema. É importante observar a

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.525/SP**. Leading Case. Tema 75. Requerente: Santander S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 09 maio 2013. Publicação: 07 fev. 2014. p. 30, 37. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁶² ECHR. **Taxation and the European Convention on Human Rights**. Facsheet, Taxation and ECHR, abr. 2022. p. 23-26. Disponível em: https://www.echr.coe.int/documents/fs_taxation_eng.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 638.042/PR**. Requerente: MVC Componentes de Plástico LTDA. Requerido: União. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Órgão Julgador: Decisão Monocrática. Julgamento: 20 abr. 2018. Publicação: 25 abr. 2018. p. 1-3. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314203370&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Embargante: União. Embargado: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Julg: 13 maio 2021. p. 33. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Embargante: União. Embargado: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Julg: 13 maio 2021. p. 38-39. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

legalidade da cobrança realizada, aproximando-se do que propõe a Corte Europeia⁶⁶ e Demir e Önder⁶⁷ e o limite desta, com base no que foi analisado em Marchant⁶⁸, em Romero-Molina, Grass-Suarez, Garcia-Caicedo⁶⁹, Vanistendael⁷⁰ e em Caliendo⁷¹, aqui estando presente a relação entre o “precedente” e a “legislação”⁷². Com tal apontamento de fechamento do tópico, passa-se para abordagem da modulação de efeitos das decisões tributárias.

2. MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES TRIBUTÁRIAS NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: LEGALIDADE E JULGADOS QUE AUXILIAM NO ESTUDO

A ideia que baseia o tópico é a diferenciação no âmbito público entre o interesse do Estado (entende-se, nesse contexto, como Administração, Poderes e

⁶⁶ CURIA. **Research note**: scope of the principle of legality of taxation, particularly in relation to value added tax. Set. 2018. p. 1-2, 5-6, 10-15. Disponível em: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

⁶⁷ DEMIR, Murat; ÖNDER, Ridvan. The principle of legality of the taxes: an evaluation on Turkey and the selected countries. **International Public Finance Conference**, Turquia, p. 338-342, apr. 24-27 2019. p. 338-341. Disponível em: <https://cdn.istanbul.edu.tr/file/JTA6CLJ8T5/C7127032630241FBA209C65ECAB44695>. Acesso em: 27 abr. 2022.

⁶⁸ MARCHANT, Javier Ignacio Pérez. **El principio de legalidad tributaria em la nueva etapa de conciliación del procedimiento de reclamación tributaria y aduanera**. Actividad formativa equivalente a tesis (Magíster em Derecho, Derecho Tributário), Facultad de Derecho Universidad de Chile, Escuela de Postgrado, Santiago de Chile, 2018. p. 12-17, 20-21. Disponível em: <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/168009/El-principio-de-legalidad-tributaria-en-la-nueva-etapa-de-conciliaci%C3%B3n-del-procedimiento-de-reclamaci%C3%B3n-tributaria-y-aduanera.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁶⁹ ROMERO-MOLINA, César Augusto; GRASS-SUÁREZ, Yenny Cristina; GARCÍA-CAICEDO, Ximena Cristina. Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. **Derecho y políticas públicas**, DIXI, v. 15, n. 17, enero-junio 2013. p. 69-71. Disponível em: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:nD_qXz9QcicJ:https://revistas.ucc.edu.co/index.php/di/article/download/640/618/+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁷⁰ VANISTENDAEL, Frans Legal Framework for Taxation. IMF eLibrary, International Monetary Fund. 1996. [S.l.] 56 p. In: THURONYI, Victor T. **Tax Design and Drafting**, vol. 1. [S.l.]: International Monetary Fund, 1996. p. 15, 18-19. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/06711-9781557755872-en/ch02.xml?tabs=related%20documents>. Acesso em: 27 abr. 2022.

⁷¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020. p. 149-155.

⁷² BECHO, Renato Lopes. Precedentes e Direito Tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, Doutrina, p. 993-1008, 2018. p. 1000. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Renato-Lopes-Becho.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

tudo mais que estiver descrito na Constituição⁷³) e o interesse do contribuinte⁷⁴ (com base em direitos fundamentais e concretizações constitucionais buscadas⁷⁵). Esse é o ponto crucial que baseia o estudo, sendo a base para a compreensão do que é a modulação e do estabelecimento da vinculação desta com as garantias já observadas no decorrer deste artigo. Assim, inicialmente, será estudada a modulação de efeitos, diante da previsão legal, de apontamentos doutrinários e de julgados.

2.1 DA MODULAÇÃO DE EFEITOS: DA PREVISÃO LEGAL AO CONTEXTO DOUTRINÁRIO TRIBUTÁRIO

É observada uma excepcionalidade, como será visto, na modulação tributária, diante do que norteou o início deste ponto, quanto à interpretação do "interesse social", do artigo 27 da Lei nº 9.868/99⁷⁶. A modulação, no artigo anteriormente citado⁷⁷, que remete à "Ação Direta de Inconstitucionalidade" e "Ação Declaratória de Constitucionalidade", como dispõe a própria ementa da Lei, segue o critério de presença de "razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social", bem como prevê um lapso para a "eficácia" do que foi elaborado, a depender da necessidade do caso, em havendo acordo de "dois terços" do "Supremo Tribunal

⁷³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal da República Federativa Brasil de 1988**. 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁷⁴ O interesse estatal remete aos pontos que comunicam com o Estado diante do que ele presta aos indivíduos, estes que tem seus interesses reivindicados no âmbito público social (In: BANDEIRA DE MELLO. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 59.). O segundo ponto mencionado deveria ser o protegido em virtude de necessidade de proteção maior do que o Estado. (In: WEIDLICH, Maria Paula Farina. A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos. **Revista FESDT**, n. 11, p. 1-23, nov. 2019. p. 10-11. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/11/artigos/9.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.).

⁷⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal da República Federativa Brasil de 1988**. 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁷⁶ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁷⁷ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

Federal". Aliás, Weidlich auxiliou a compreender o artigo citado com suas considerações⁷⁸. Em aspecto tributário, a modulação que será realizada deve basear-se na "legalidade"⁷⁹ e no "contribuinte"⁸⁰, tendo como base o que foi considerado na parte introdutória do tópico.

Como expõe Freire, sem o "princípio da anualidade"⁸¹, não é possível utilizá-lo perante àquele que é o pagador dos tributos, e, da mesma forma, não pode ser o fundamento dos "efeitos financeiros"⁸². Silva, porém, observou em pesquisa jurisprudencial do Supremo que houve abordagem em modulação de "impacto nas contas públicas" em "32" dos julgados e que não houve em "109", sendo que a abordagem principal foi de "segurança jurídica"⁸³. A modulação deve servir à proteção ao contribuinte, com base nas mais variadas garantias constitucionais⁸⁴, pois a "pessoa jurídica de direito público" deve essa proteção anteriormente citada, tendo em vista o norte geral que Ingo Sarlet⁸⁵ descreve, este que pode ser pensado para o contexto tributário. Há se afastar da proteção do ente citado acima e se

⁷⁸ WEIDLICH, Maria Paula Farina. A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos. **Revista FESDT**, n. 11, p. 1-23, nov. 2019. p. 3-5. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/11/artigos/9.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁷⁹ WEIDLICH, Maria Paula Farina. A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos. **Revista FESDT**, n. 11, p. 1-23, nov. 2019. p. 20-21. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/11/artigos/9.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022-

⁸⁰ É necessário observar as consequências que causarão na sociedade como pagadores dos tributos, porém, mesmo assim, por vezes, os julgados não seguem esse pretexto, observando o "efeito financeiro", este que se vincula ao Estado, como já observado. (In: FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do Direito Tributário Brasileiro: especificidades e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47, p. 27-51, 1º sem. 2021. p. 33, 38. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Andre-Borges-Coelho-de-Miranda-Freire.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022).

⁸¹ FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do Direito Tributário Brasileiro: especificidades e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47, p. 27-51, 1º sem. 2021. p. 39. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Andre-Borges-Coelho-de-Miranda-Freire.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁸² FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do Direito Tributário Brasileiro: especificidades e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47, p. 27-51, 1º sem. 2021. p. 38. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Andre-Borges-Coelho-de-Miranda-Freire.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁸³ SILVA, Guilherme Villas Bôas e. **O impacto do argumento financeiro na modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal**. Dissertação (Mestrado em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, 2019. p. 34, 43. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28309/Tese%20-%20Versa%cc%83o-10.10.%20Final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 abr. 2021

⁸⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020. p. 120-121, 131-133, 408-410, 422-424.

⁸⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 396-397.

aproximar do cidadão⁸⁶, o que deve ser cuidado pelo Supremo Tribunal Federal, como demonstra Weidlich⁸⁷, sendo que há a Lei de Responsabilidade Fiscal⁸⁸ prevendo esses deveres de cuidado com as “finanças públicas”, como estabelece a própria ementa. Passa-se o próximo tópico, com a análise dos julgados.

2.2 DOS JULGADOS E A MODULAÇÃO DE EFEITOS: INDEFERIMENTO, LEGALIDADE E INTERESSE SOCIAL

Com a análise do Recurso Extraordinário nº 838.284/SC⁸⁹, observa-se a legalidade, diante de “taxa” de “Anotação de Responsabilidade Técnica” do “Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA)” do Estado de origem do acórdão - na qual foi observada que não haveria razão plausível para estabelecer modulação, pois não houve mudança do que foi considerado em julgado anterior (o “[...] recurso extraordinário com agravo nº 748.445/SC”⁹⁰), que buscou proteger a

⁸⁶ SILVA, Guilherme Villas Bôas e. **O impacto do argumento financeiro na modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal**. Dissertação (Mestrado em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, 2019. p. 48-80, 80-89. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28309/Tese%20-%20Versa%cc%83o-10.10.%20Final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 abr. 2021.

⁸⁷ WEIDLICH, Maria Paula Farina. A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos. **Revista FESDT**, n. 11, p. 1-23, nov. 2019. p. 18-19. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/11/artigos/9.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁸⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 23 maio 2022.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 838284/SC**. Leading Case. Tema 829. Requerente: Projetex Construções LTDA. Requerido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01 ago. 2015. Publicação: 08 out. 2015. p. 1-2, 3. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312785176&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 838284/SC**. Leading Case. Tema 829. Requerente: Projetex Construções LTDA. Requerido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01 ago. 2015. Publicação: 08 out. 2015. p. 62. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312785176&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

“segurança jurídica”⁹¹, visando os “Conselhos” diante as modificações julgadas⁹². No Recurso Extraordinário nº 1.216.124 AgR/RS⁹³ (o “tema 829”), analisou-se o mesmo do contexto anterior, porém para o “Conselho Regional de Biologia”, com a citação do Recurso acima analisado como precedente⁹⁴. No Recurso Extraordinário 574.706/PR⁹⁵, que já foi analisado anteriormente, há o apontamento de que houve as considerações de que, não havendo algum dos critérios previstos na Lei, não é realizada a modulação, e de que há de se ter “prudência fiscal”, o que é um critério importante, diante do que foi analisado anteriormente.

Houve modulação de efeitos nos embargos de Declaração do Recurso Extraordinário nº 1.063.187/SC⁹⁶, do Ministro Dias Toffoli, foi decidido “modular os efeitos da decisão embargada, estabelecendo que ela produza efeitos *ex nunc* a partir de 30/9/21 (data da publicação da ata de julgamento do mérito)”, bem como outros apontamentos. Atualmente, o Supremo Tribunal está decidindo a modulação

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 838284/SC**. Leading Case. Tema 829. Requerente: Projetex Construções LTDA. Requerido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01 ago. 2015. Publicação: 08 out. 2015. p. 25-26. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312785176&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 838284/SC**. Leading Case. Tema 829. Requerente: Projetex Construções LTDA. Requerido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01 ago. 2015. Publicação: 08 out. 2015. p. 48. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312785176&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.216.124 AgR/RS**. Agravante: Conselho Regional de Biologia da 3 Região – CRBIO/RS. Relator: Ministro Edson Fachin. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento: 13 mar. 2020. Publicação: 14 abr. 2020. p. 1, 4-5, 9. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752435564>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.216.124 AgR/RS**. Agravante: Conselho Regional de Biologia da 3 Região – CRBIO/RS. Relator: Ministro Edson Fachin. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento: 13 mar. 2020. Publicação: 14 abr. 2020. p. 1. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752435564>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Embargante: União. Embargado: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Julg: 13 maio 2021. p. 112-115, 144, 177. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁹⁶ BRASIL. **Embargos em Recurso Extraordinário nº 1.063.187/SC**. Modulação efeitos da decisão, votação parcial do relator. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 02 maio 2022. [s.p] Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 26 abr. 2022.

de efeitos na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49⁹⁷ que tem como base o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços (ICMS), na qual o Ministro Fachin entendeu que a base seria o “próximo exercício financeiro” – a Ministra Cármen Lúcia entendeu o mesmo; o Ministro Barroso entendeu que o correto seria estabelecer o ano de “2022”; e o Ministro Dias Toffoli compreendeu que seria “18 [...] meses [...] da publicação da ata” - os Ministros Alexandre de Moraes, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski entenderam o mesmo e Nunes Marques não teve seu voto publicado até o fechamento do artigo. Após tais considerações teóricas e os exemplos de aplicação em julgados, passa-se para a conclusão do artigo.

CONCLUSÃO

Os precedentes, como visto no artigo, têm valor constitucional, na medida em que realiza concretizações importantes, como as já mencionadas. A análise dos julgados auxiliou a compreender, em matéria tributária, os pontos sobre os precedentes, tendo em vista a especificidade da matéria. Por conta da abordagem explicitada logo no início do segundo tópico sobre a distinção dos tipos de interesse, foi considerada a necessidade da conservação do elemento social, pelas razões já estudadas. A legalidade é uma das condições mais relevantes na matéria tributária, pois rege as limitações do Estado diante daquele que é a razão deste continuar em pleno funcionamento. A modulação de efeitos, por sua vez, tem que ser limitada também com base nas noções de Direitos Fundamentais, não devendo ser analisada pela melhor condição para o Estado, como já observado.

De certa forma, observou-se que a hipótese estava correta, porém, ela era mais geral do que o que foi observado. Ao unir os pontos estudados, observou-se que para concluir uma resposta para o problema seria necessário ampliar para as delimitações do que compunha dos pontos, conforme demonstra-se a seguir.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49**. Relator: Ministro Edson Fachin. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Interessado: Presidente da República. Julgado parcial: votos de 2021-2022. Divulg: 10 maio 2022. Public: 11 maio 2022. p. 7-8. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20220510_090.pdf. Acesso em: 11 maio 2022.

Quanto à questão específica do problema, os impactos dos precedentes dependem da forma e do caso concreto, todos pensados com base no que foi apresentado no decorrer do artigo. Para terem efeitos positivos devem auxiliar no desenvolvimento da segurança jurídica do sistema jurídico e serem bem fundamentados quanto à aplicação, à distinção e à superação, para terem os efeitos desejados no sistema e o melhorarem. Se há suficiente mudança para estabelecer uma superação, deve ser feita para não prejudicar o sistema jurídico e as buscas constitucionais de melhoria na concretização.

Porém, observa-se que o precedente pode não traduzir a observação devida do tema, sendo esse um impacto negativo do precedente, pois haverá maior consideração quanto à distinção – como visto em um dos julgados, sendo necessário que os Tribunais estejam atentos a isso e realizem a correta aplicação, tendo em vista as próprias garantias inerentes aos casos. Se for o caso de superação, deve-se atentar o que está sendo julgado. O precedente não é imutável – é passível de superação, porém, necessita de cuidado para realizá-la, principalmente visando o cumprimento do que foi previsto nos artigos mencionados. Por fim, pensou-se na possibilidade de superação sem que houvesse o que a condiciona, impactando de forma negativa no sistema jurídico e prejudicando as garantias dos artigos abordados, por isso também que é tão necessário o cuidado ao elaborá-la – se utilizar dos doutrinadores para julgar pode ser uma via, como visto em outro julgado.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Common Law e os precedentes vinculantes na jurisprudência tributária. **Nomos** - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 34, n. 1, 2014, p. 145-167. Disponível em:

https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12112/1/2014_art_mabraham.pdf. Acesso em: 26 abr. 2022.

ANDRADE, Thais Savedra; SANTOS, Jeferson Ferreira dos. Precedentes: paradigma do constitucionalismo tributário. **Revista de Direito FAE**, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 142-162, jun. 2021. Disponível em:

<https://revistadedireito.fae.edu/direito/article/view/68/42>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BANDEIRA DE MELLO. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 59.

BECHO, Renato Lopes. Precedentes e Direito Tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, Doutrina, 2018, p. 993-1008. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Renato-Lopes-Becho.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BORGES, Carolina Biazatti; BENEVIDES, Nauani Schades. A ausência de força vinculante dos precedentes judiciais diante da não formação de ratio decidendi. Edição Completa. p. 396-405 In: CAMPOS, Adriana Pereira; MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. **Anais do II Congresso de Processo Civil Internacional: O labirinto da codificação do Direito Internacional Privado**, v. 2, 2017. 578 p. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/processocivilinternacional/issue/view/860>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal da República Federativa Brasil de 1988**. 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49**. Relator: Ministro Edson Fachin. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Interessado: Presidente da República. Julgado parcial. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20220510_090.pdf. Acesso em: 11 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Embargante: União. Embargado: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Julg: 13 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos em Recurso Extraordinário nº 1.063.187/SC**. Modulação efeitos da decisão, votação parcial do relator. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 02 maio 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.525/SP**. Leading Case. Tema 75 (Repercussão Geral, 2008 Requerente: Santander S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 09 maio 2013. Publicação: 07 fev. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 638.042/PR**. Requerente: MVC Componentes de Plástico LTDA. Requerido: União. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Órgão Julgador: Decisão Monocrática. Julgamento: 20 abr. 2018. Publicação: 25 abr. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314203370&ext=.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 838284/SC**. Leading Case. Tema 829 (Repercussão Geral, 2015. Requerente: Projetex Construções LTDA. Requerido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01 ago. 2015. Publicação: 08 out. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9540482>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.216.124 AgR/RS**. Agravante: Conselho Regional de Biologia da 3 Região – CRBIO/RS. Relator: Ministro Edson Fachin. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento: 13 mar. 2020. Publicação: 14 abr. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752435564>. Acesso em: 26 abr. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020. 1112 p.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: Elementos para Pensar a Tributação: Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 277 p.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus Jurídico, 2009. 367 p.

CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributário no STF**: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (*distinguishing*). Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. 441 p. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/Jos%c3%a9%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

CURIA. **Research note**: scope of the principle of legality of taxation, particularly in relation to value added tax. Set. 2018. Disponível em: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

DEMIR, Murat; ÖNDER, Ridvan. The principle of legality of the taxes: an evaluation on Turkey and the selected countries. **34 International Public Finance Conference**, Antalya-Turkey, p. 338-342, apr. 24-27 2019. Disponível em: <https://cdn.istanbul.edu.tr/file/JTA6CLJ8T5/C7127032630241FBA209C65ECAB44695>. Acesso em: 27 abr. 2022.

ECHR. **Taxation and the European Convention on Human Rights**. Facsheet - Taxation and ECHR, apr. 2022. Disponível em: https://www.echr.coe.int/documents/fs_taxation_eng.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do Direito Tributário Brasileiro: especificidades e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47, p. 27-51, 1º sem. 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Andre-Borges-Coelho-de-Miranda-Freire.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

GEIER, Deborah A. The emasculated role of judicial precedent in the tax court and internal revenue service. **Oklahoma Law Review**, v. 39, n. 427, p. 427-456, fall 1986. Disponível em: https://engagedscholarship.csuohio.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1051&context=fac_articles. Acesso em: 26 abr. 2022.

IRELAND. **Revenue Legislative Services**: Guide to interpreting legislation. Part 01-00-06. Nov. 2021. 40 f. Disponível em: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-01/01-00-06.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2022.

JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Súmula, jurisprudência e precedente**: da distinção à superação. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. 183 p.

LINDQUIST, Stefanie A.; CROSS, Frank C. Stability, predictability and the rule of Law. **Measuring the Rule of Law**: A conference to Held at the University of Texas. Papers. Austin, mar. 26-27 2010. Disponível em: <https://law.utexas.edu/conferences/measuring/The%20Papers/Rule%20of%20Law%20Conference.crosslindquist.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2022.

MARCHANT, Javier Ignacio Pérez. **El principio de legalidad tributaria em la nueva etapa de conciliación del procedimiento de reclamación tributaria y aduaneira**. Actividad formativa equivalente a tesis (Magíster em Derecho, Derecho Tributário), Facultad de Derecho Universidad de Chile, Escuela de Postgrado, Santiago de Chile, 2018. 91 f. Disponível em: <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/168009/El-principio-de-legalidad-tributaria-en-la-nueva-etapa-de-conciliaci%C3%B3n-del-procedimiento-de-reclamaci%C3%B3n-tributaria-y-aduanera.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 abr. 2022.

MEJÍA, Juan Carlos Upegui. Principios constitucionales del derecho tributario em Colombia y México. **Revista de Derecho Fiscal**, [S.l.], n. 5, p. 131-161, 2009. Disponível em: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>. Acesso em: 26 abr. 2022.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes**: da persuasão à vinculação. 4 ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. 164 p.

MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedente e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. 96 p.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 7 ed. rev., atual., amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. 428 p.

PERALTA, Carlos E. Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como limite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamentos jurídicos de Brasil y Costa Rica. **Revista de Ciencias Jurídicas**, n. 138, p. 89-134, set.-dic. 2015. Disponível em: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

PERU. Tribunal Constitucional. **Exp. Nº 2302-2003-AA/TC**. Órgão Julgador: Pleno. Julg: 13 abr. 2005. Disponível em: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

RIBEIRO II, Ricardo Chamon. A vinculação obrigatória (art. 927 do CPC) e a invocação discursiva (distinguishing) dos precedentes. p. 93-101. In: CAMPOS, Adriana Pereira; MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. **Anais do II Congresso de**

Processo Civil Internacional: O labirinto da codificação do Direito Internacional Privado, v. 2, 2017. 578 p. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/processocivilinternacional/issue/view/860>. Acesso em: 26 abr. 2022.

ROMERO-MOLINA, César Augusto; GRASS-SUÁREZ, Yenny Cristina; GARCÍA-CAICEDO, Ximena Cristina. Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. **Derecho y políticas públicas**, DIXI, v. 15, n. 17, enero-junio 2013. Disponível em: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:nD_qXz9QcicJ:https://revistas.ucc.edu.co/index.php/di/article/download/640/618/+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br. Acesso em: 26 abr. 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. 515 p.

SERRA JÚNIOR, Marcus Vinicius Barreto. A vinculação do precedente judicial e a segurança jurídica. **RIL**, Brasília, a. 54, n. 214, abr./jun. 2017, p. 131-157. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/214/ril_v54_n214_p131.pdf. Acesso em: 22 maio 2022.

SILVA, Guilherme Villas Bôas e. **O impacto do argumento financeiro na modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal.** Dissertação (Mestrado em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, 2019. 143 f. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28309/Tese%20-%20Versa%cc%83o-10.10.%20Final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 abr. 2021.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do Direito Tributário no Brasil. **Revista FADISP**, v. 13, n. 2, p. 62-94, jul./dez. 2019. Disponível em: <https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/174/231>. Acesso em 27 abr. 2022.

VANISTENDAEL, Frans Legal Framework for Taxation. IMF eLibrary, International Monetary Fund. 1996. [S.l.] 56 p. In: THURONYI, Victor T. **Tax Design and Drafting, vol. 1.** [S.l.]: International Monetary Fund, 1996. 531 p. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/06711-9781557755872-en/ch02.xml?tabs=related%20documents>. Acesso em: 27 abr. 2022.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos. **Revista FESDT**, n. 11, p. 1-23, nov. 2019. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/11/artigos/9.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

8. A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E A NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS: VICTOR NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-08>

Helen Lentz Ribeiro Bernasiuk¹

RESUMO

O Supremo Tribunal Federal tem como objetivo fundamental a efetiva prestação da jurisdição constitucional e o julgamento dos recursos extraordinários é um dos mecanismos de exercer sua competência. O uso de Inteligência Artificial pelo Poder Judiciário tem como pressuposto uma prestação equitativa da jurisdição, razão pela qual o Supremo Tribunal Federal utiliza o sistema "Victor". Esse sistema auxilia na classificação da repercussão geral (CF, art. 102, § 3º), que é um requisito de admissibilidade do recurso extraordinário. O objetivo desse artigo é analisar a Inteligência Artificial "Victor". Nesse panorama, se mostra necessário tecer algumas notas acerca da inteligência artificial, bem como da repercussão geral e, a partir daí, surgem diversos questionamentos: como a utilização da IA pode auxiliar o Poder Judiciário? Quais os benefícios e problemáticas na utilização do sistema? De que modo a utilização das novas tecnologias pode auxiliar na efetividade da prestação jurisdicional? Há algum risco na utilização indiscriminada de novas tecnologias? Qual o limite que deve ser observado? Para responder tais questionamentos utiliza-se o método dialético e dedutivo, na medida em que o tema objeto de análise consta em legislações nacionais, todavia, há a necessidade de analisá-lo do ponto de vista legislativo e, também, acadêmico. A ética se mostra como pressuposto fundamental na utilização do "Victor". Assim, a utilização do uso da Inteligência Artificial perante o STF é algo recente e há visões contraditórias acerca da temática e muitos conceitos ainda em formulação.

PALAVRAS-CHAVE: Inteligência artificial e Direito; Repercussão Geral; Projeto Victor; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The main objective of the Supreme Court is to effectively apply the constitutional jurisdiction and the judgment of extraordinary appeals as a mechanism to carry out its competence. The use of Artificial Intelligence (AI) by the Judicial Branch is designed to provide an equanimous application within its jurisdiction. Hence, the Supreme Court uses the "Victor" system. It helps on the classification of the general

¹ Doutoranda em Direito pela PUCRS. Mestre em Direito pela PUCRS. Especialista em Direito Civil pela UFRGS. Especialista em Direito Público pela Uniderp. Diritto Costituzionale Comparato e Cultura Giuridica Europea pela Sapienza, Università di Roma. Bolsista Capes/Proex PPGD/PUCRS. Advogada. Endereço eletrônico: helenbernasiuk@gmail.com.

repercussion (CF, art. 102, 3o.), which is a requisite of acceptability of extraordinary appeals. The present article aims at analyzing "Victor" AI. In such context, it is necessary to make some notes on Artificial Intelligence as well as its general repercussions and some subsequent questionings: how can AI help the Judicial Branch?; What are the benefits and problems in using this system?; How can new technologies effectively help the providing of jurisdictional services?; Are there risks in widely using new technologies?; Which is the limit for such use?. In order to answer such questions, the dialectic and deductive methods were used for it is present in the national jurisdiction. However, it is necessary to analyze it from both the legislative and academic perspectives. Ethics is a basic fundament in utilizing "Victor". Thus, the use of AI by the Supreme Court is recent and there are contradictory views about the theme, which is still being formulated.

KEYWORDS: Artificial Intelligence and Law; General Repercussion; Victor Project; Supreme Court

INTRODUÇÃO

A utilização de sistema de Inteligência Artificial, em virtude das inovações tecnológicas deixou de ser uma utopia e hoje já realidade em diversos setores, inclusive, no Poder Judiciário Brasileiro. Nesse aspecto, os sistemas de justiça brasileiros, para serem eficientes, necessitam de utilização gestão e, para isso, o uso de tecnologias se mostra essencial, por isso, a Inteligência vem sendo adotada em diversos tribunais pelo país.²

Cumpra assinalar que a revolução tecnológica traz a possibilidade de mitigar riscos nos negócios, bem como se mostra um auxílio fundamental na gestão pública, como no âmbito do Poder Judiciário. Todavia, como a utilização das novas tecnologias reproduzem o pensamento humano, essas devem se basear nos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, como dignidade da pessoa humana, dentre outros.

O constituinte, através da Emenda Constitucional nº 45/2004, incorporou, no rol de direitos e garantias fundamentais, o inciso LXXVIII, do art. 5º, o qual dispõe: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do

² O CNJ elaborou um relatório de casos de inteligência artificial no judiciário, em síntese, os modelos buscam automação e fundamentação da decisão. O estado de Rondônia, ainda em 2017, iniciou pesquisas em IA, dentre outros. BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Inteligência Artificial no Judiciário Brasileiro, 2019**. Coordenação: José Antônio Dias Toffoli; Bráulio Gabriel Gusmão. – Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/05/Inteligencia_artificial_no_poder_judiciario_brasileiro_2019-11-22.pdf. Acesso em: 11 maio 2022.

processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação"³. A partir disso, diversas foram as alterações que ocorrem na legislação processualística brasileira, com o objetivo de assegurar a efetividade do dispositivo constitucional supracitado.

Desse modo, diante da grande quantidade de recursos extraordinários interpostos ao Supremo Tribunal Federal – STF, viu-se a necessidade da criação de um novo mecanismo efetivo que filtrasse as demandas de massa que chegavam a este Tribunal. Com a referida emenda, criou-se a repercussão geral, um novo requisito de admissibilidade do recurso extraordinário, introduzindo o §3º ao art. 102 da Constituição Federal.

A utilização de sistemas de Inteligência Artificial, no âmbito do Poder Judiciário, tem como objetivo precípua uma prestação equitativa da jurisdição. Em razão disso, no âmbito do STF, utiliza-se o sistema denominado 'Victor', que tem por objetivo auxiliar na classificação temática da repercussão geral⁴.

Nesse cenário, torna-se imprescindível questionar: no âmbito do Poder Judiciário, como a utilização do uso da inteligência artificial pode auxiliar na análise dos precedentes judiciais? As tecnologias de Inteligência Artificial devem auxiliar o Poder Judiciário no cumprimento do dispositivo constitucional de razoável duração do processo? De que maneira o uso de Inteligência Artificial pode melhorar a qualidade da prestação jurisdicional? De que modo a utilização das novas tecnologias pode auxiliar na efetividade da prestação jurisdicional? Há algum risco na utilização indiscriminada de novas tecnologias? Quais os limites que devem ser observados?

O objetivo geral desta pesquisa é analisar possíveis soluções que a inteligência artificial oferece ao Poder Judiciário no sentido de que a justiça seja célere e efetiva para os cidadãos brasileiros, especificamente no que tange ao sistema "VICTOR" perante o Supremo Tribunal Federal. Institui-se como objetivos específicos: a) conceituar inteligência artificial; b) tecer algumas notas acerca da

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 abril. 2022.

⁴ O projeto de utilização da Inteligência Artificial está sendo realizado em parceria com o STF e a Universidade de Brasília. DISTRITO FEDERAL, Universidade de Brasília. **Direito, racionalidade e inteligência artificial: o Projeto Victor**. Disponível em <http://dria.unb.br/teste-top>. Acesso em 14 de maio de 2022.

repercussão geral e verificar a utilização da Inteligência Artificial pelo Poder Judiciário no Brasil, especificamente acerca do projeto "VICTOR" perante o Supremo Tribunal Federal; c) Verificar em que medida o sistema de inteligência artificial denominado "VICTOR" tem auxiliado no destravamento das ações perante o Supremo Tribunal Federal, bem como quais as questões problemáticas acerca da sua utilização.

No caso em apreço utiliza-se o método dialético e dedutivo, na medida em que o tema objeto de análise consta em legislações nacionais, todavia, há a necessidade de analisá-lo do ponto de vista legislativo e, também, acadêmico. Assim, a utilização do uso da Inteligência Artificial perante o STF é algo recente e há visões contraditórias acerca da temática e muitos conceitos ainda em formulação.

Diante disso, o método que se compreende mais adequado ao atingimento dos objetivos propostos é o exploratório⁵. No que tange à caracterização geral desta proposta de pesquisa, o método qualitativo é o que se coaduna para a abordagem do problema.

Em relação às técnicas de pesquisa, além do método bibliográfico, a coleta de dados deve compreender levantamento de documentos, tais como leis, doutrinas, jurisprudências, regulamentações e outros, em nível nacional e internacional, com vistas a posterior análise. A interpretação dar-se-á via métodos sistemático e sociológico.⁶

1. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contemporaneidade é marcada, pelas últimas décadas por diversas revoluções tecnológicas, razão pela restou denominada como sociedade da informação, ou sociedade informacional.⁷ No decorrer do século XXI, passa-se a

⁵ FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca [recurso eletrônico]**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018, p.50.

⁶ A interpretação via método sistemática significa que o direito deve ser compreendido como um sistema ordenado e hierarquizado e o sociológico entende que o direito é um fenômeno cultural, em constante mutação em consequência de fatores exógenos e endógenos. FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca [recurso eletrônico]**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018, p.48.

⁷ Castells define a evolução tecnológica que marca a sociedade contemporânea como sociedade da informação ou informacional. Sobre o tema, verificar IN: CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede: do

vivenciar um novo modelo, a chamada Era Digital ou Sociedade Digital. Trata-se de uma grande inovação de caráter disruptivo, que impacta todos os setores da vida social, o que inclui o Direito.

Por sua vez, o termo *Artificial Intelligence (inteligência artificial)*⁸ surgiu na ciência da computação quando foram criadas máquinas que se assemelhavam aos processos cerebrais humanos, como o objetivo principal de resolução de problemas, todavia, não se pode olvidar a possibilidade de oferecerem riscos discriminatórios, decorrentes de decisões automatizadas.

O conceito de inteligência artificial abrange a sistemas que apresentam um "comportamento inteligente, analisando o seu ambiente e tomando medidas, com determinado nível de autonomia, para atingir objetivos específicos". A IA já é utilizada em diversas ocasiões do cotidiano, por exemplo, para bloquear correio eletrônico não solicitado ou para falar com assistentes digitais. Pode-se dizer que a IA é uma das mais importantes tecnologias do século XXI aumento da capacidade computacional, a disponibilidade de dados e a evolução dos algoritmos fizeram da IA uma das tecnologias mais importantes do século XXI.⁹

A OECD, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico traz princípios acerca da Inteligência Artificial e conceitua IA como sendo um sistema baseado em máquinas que seja capaz de fazer recomendações, previsões ou decisões para um determinado conjunto de objetivos¹⁰:

conhecimento à política. CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (Org.). **A sociedade em rede: do conhecimento à acção política**. São Paulo: Paz e Terra, 2000. v. 1. p. 17-31.

⁸ De acordo com a Resolução nº332 do CNJ, Modelo de inteligência artificial é conjunto de dados e algoritmos computacionais, concebidos a partir de modelos matemáticos, cujo objetivo é oferecer resultados inteligentes, associados ou comparáveis a determinados aspectos do pensamento, saber ou da atividade humana. BRASIL, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº332, de 21 de agosto de 2020. Dispõe sobre a ética, transparência e a governança na produção e no uso da Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Resolu%C3%A7%C3%A3o-332-IA-Programa%C3%A7%C3%A3o_v4-.pdf. Acesso em: 18 maio 2022, 00:47.

⁹ COMISSÃO EUROPEIA. Grupo Europeu de Ética na Ciência e Novas Tecnologias. Declaração de Inteligência Artificial, Robótica e Sistemas 'Autônomos'. Bruxelas, 9 de março de 2018. Disponível em: http://ec.europa.eu/research/ege/pdf/ege_ai_statement_2018.pdf. Acesso em: 25 maio 2022.

¹⁰ OECD. AI Principles overview. Disponível em: <https://oecd.ai/en/ai-principles>. Acesso em 25 maio 2022.

An AI system is a machine-based system that is capable of influencing the environment by producing an output (predictions, recommendations or decisions) for a given set of objectives. It uses machine and/or human-based data and inputs to (i) perceive real and/or virtual environments; (ii) abstract these perceptions into models through analysis in an automated manner (e.g., with machine learning), or manually; and (iii) use model inference to formulate options for outcomes. AI systems are designed to operate with varying levels of autonomy.

Existem diversas denominações para inteligência artificial, que variam de acordo com a abordagem, bem como os objetivos de sua explicação. Desse modo, podem ser segmentadas conforme a abordagem dos especialistas e os objetivos para sua aplicação. Existem algumas IA que são semelhantes a forma de pensar humana (reasoning), outras formas analisam as semelhanças comportamentais (behavior). Ainda, pode ser analisada pela sua semelhança ao comportamento humano ou, ainda pela qualidade na precisão das decisões tomadas pelo sistema (rationality).¹¹

Nesse sentido, o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações¹², vinculado ao Governo Federal, apresentou a Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial – com o objeto de traçar um plano de desenvolvimento do país nessa seara. Cumpre referir a existência do Projeto de Lei nº 21/2020, já aprovado pela Câmara de Deputados, e que estabelece princípios, direitos e deveres para o uso de IA no Brasil.

Em nível internacional, existem diversos documentos acerca da IA regulando diversos aspectos concretos, como sistemas de reconhecimento facial e veículos

¹¹ WOLKART, Erick Navarro. **Análise econômica e comportamental do processo civil: como promover a cooperação para enfrentar a tragédia da Justiça no processo civil brasileiro**. 2018. 815 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rio de Janeiro, 2018. p. 664. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/17363>. Acesso em 19 maio 2022.

¹² Instituída pela Portaria MCTI nº 4.617, de 6 de abril de 2021, alterada pela Portaria MCTI nº 4.979, de 13 de julho de 2021 (Anexo), a Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial - EBIA assume o papel de nortear as ações do Estado brasileiro em prol do desenvolvimento das ações, em suas várias vertentes, que estimulem a pesquisa, inovação e desenvolvimento de soluções em Inteligência Artificial, bem como, seu uso consciente, ético e em prol de um futuro melhor. BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial – EBIA**. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/inteligencia-artificial>. Acesso em: 14 maio 2022.

autônomos. Nesses casos, é demonstrada a necessidade de adotar, por entes públicos e privados, parâmetros éticos acerca da temática. No Brasil, as legislações e sistemas devem respeitar os direitos humanos, valores democráticos e a diversidade, em consonância com os princípios da Constituição Federal de 1988.

Os precedentes se mostram de salutar relevância porquanto as decisões judiciais têm o papel de estabilizar o direito e cabe ao Poder Judiciário regular a relação entre o direito positivo e a realidade social¹³.

A implementação da política de gestão da inovação no âmbito do Poder Judiciário preconiza que possuem caráter estratégico e devem conceber ideias inovadoras na forma de produto, processo, serviço, modelo de negócio e tecnologia.¹⁴

O Conselho Nacional de Justiça, ao dispor sobre a ética, a transparência e governança na produção de no uso de Inteligência Artificial no Poder Judiciário, define que a Inteligência Artificial tem como objetivo promover o bem-estar dos jurisdicionados, bem como a prestação equitativa da jurisdição e, ainda, descobrir métodos e práticas que possibilitem a consecução desses objetivos¹⁵. No caso brasileiro, de modo específico o Poder Judiciário, o que se espera é que a IA possa contribuir, em especial, para a superação de seu enorme acervo de processos (casos) para solução, bem como para imprimir maior celeridade na sua tramitação.

1. O PROJETO VICTOR

Nesse capítulo será abordado algumas notas acerca do instituto da repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, para após analisar o projeto "Victor" de inteligência artificial, bem como seus benefícios e sua problemática.

¹³ JOBIM, Marco Félix. **Súmula, jurisprudência e precedente: da distinção à superação**/ Marco Félix Jobim, Zulmar Duarte de Oliveira Junior. 2ª ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021, p.59.

¹⁴ Conselho Nacional de Justiça. Resolução 395, de 07/06/2021. Institui a Política de Gestão da Inovação no âmbito do Poder Judiciário. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/3973>. Acesso em 19 maio 2022.

¹⁵ Art. 2º da Resolução nº332. In: BRASIL, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº332, de 21 de agosto de 2020. Dispõe sobre a ética, transparência e a governança na produção e no uso da Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Resolu%C3%A7%C3%A3o-332-IA-Programa%C3%A7%C3%A3o_v4-.pdf. Acesso em: 18 maio 2022, 00:47.

2.1. ALGUMAS NOTAS ACERCA DA REPERCUSSÃO GERAL

No âmbito do direito brasileiro, a Emenda Constitucional nº45/2004 trouxe o instituto da repercussão geral. Ou seja, os recursos extraordinários, para que fossem analisados pelo Supremo Tribunal Federal, necessariamente devem possuir repercussão geral¹⁶. Tal instituto foi regulamento pelas alterações constantes no Código de Processo Civil, bem como no Regimento Interno do STF¹⁷.

Nesse sentido, para o efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa¹⁸. Já a relevância, sob o ponto de vista econômico, é quando se discute o sistema financeiro de habitação, privatização de serviços públicos essenciais ou questões de ordem previdenciária ou tributária¹⁹. Repercussão política, por sua vez, ocorre quando a partir de um caso jurídico possa emergir decisão capaz de influenciar relações com Estados estrangeiros ou organismos internacionais²⁰.

A repercussão social seria nos casos em que debatem os problemas relativos “à escola, à moradia ou mesmo à legitimidade do MP para a propositura de certas ações”²¹, bem como a defesa de interesses difusos, como o meio ambiente saudável

¹⁶ BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Sobre a repercussão geral**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>. Acesso em: 17 maio 2022.

¹⁷ Verificar os artigos: CF/88, artigo 102, § 3º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 45/04; CPC, artigos 1.035 e 1.036, acrescido pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Regimento Interno do STF: artigo nº 13, com a redação das Emendas Regimentais nº 24/2008, nº 29/2009 e nº 41/2010; Artigos nº 21, 340 e 341, com a redação das Emendas Regimentais nº 41/2010 e 42/2010; Artigos nº 38, 57, 59, 60, 67, 78, 323-A e 325-A, com a redação da Emenda Regimental nº 42/2010; Artigos nºs 322-A e 328, com a redação da Emenda Regimental nº 21/2007; Artigo nº 324, com a redação das Emendas Regimentais nº 31/2009, nº 41/2010, nº 47/2012 e nº 49/2014; Artigo nº 328-A, com a redação da Emenda Regimental nº 23/08 e da Emenda Regimental nº 27/2008.

¹⁸ Consoante disposto no art. 1.035 do CPC. BRASIL. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 16 de março de 2015. Lei nº13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 18 maio 2022.

¹⁹ ANDRADE, Fábio Martins de. A regulamentação da repercussão geral das questões constitucionais nos recursos extraordinários: EC n. 45/2004, Lei n. 11.418/2006 e Emenda Regimental do STF n. 21/2007. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 45, n.177, jan./map. 85

²⁰ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória**. 2 ed. São Paulo: RT, 2008, p. 298

²¹ ANDRADE, Fábio Martins de. A regulamentação da repercussão geral das questões constitucionais nos recursos extraordinários: EC n. 45/2004, Lei n. 11.418/2006 e Emenda Regimental do STF n. 21/2007. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 45, n.177, jan./map. 85

e a segurança dos consumidores. Possui repercussão geral a controvérsia sobre “a obrigatoriedade de o Poder Público fornecer medicamento de alto custo”, por exemplo²². Por seu turno, relevância jurídica se dá em casos nos quais está “em jogo o conceito ou a noção de um instituto básico do nosso direito, de molde a que aquela decisão, se subsistir, possa relevar perigoso e relevante precedente, como o direito adquirido”²³.

Sempre haverá repercussão geral quando o recurso impugnar acórdão que contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal ou tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, nos termos do art. art. 97 da Constituição Federal. O recurso extraordinário não será conhecido quando a questão constitucional versada não possuir repercussão geral²⁴.

Um dos objetivos da sistematização é auxiliar a padronização de procedimentos perante o STF e demais órgãos do Poder Judiciário, a fim de garantir os pressupostos da reforma constitucional e auxiliar nos trabalhos da instituição.

Cumprе assinalar que alguns doutrinadores entendem a existência de uma discricionariedade na análise do instituto, isso porque, cabe ao julgador a análise do reconhecimento da repercussão geral.²⁵

Além do mais, os conceitos constantes no Código de Processo são amplos e permitem uma certa discricionariedade, evidente, que essa decisão acerca do reconhecimento ou não da repercussão geral deve ser fundamentada.

Dentre os objetivos da repercussão geral, está o de delimitar a competência do STF no julgamento dos recursos extraordinários às questões constitucionais com

²² BRASIL. STF. RE 566.471. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 15-11-2007. Disponível em <http://ww.stf.jus.br>. Acesso em 18 de maio de 2022, 02:12 h.

²³ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória**. 2 ed. São Paulo: RT, 2008, p. 297

²⁴ Consoante disposto no art. 1.035 do CPC. BRASIL. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 16 de março de 2015. Lei nº13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 18 maio 2022.

²⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no recurso extraordinário**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p; 54. Ainda, o Ministro Luís Roberto Barroso aduz que “o juízo de repercussão geral tem uma dimensão comparativa e inelutavelmente discricionária.” IN: BARROSO, Luís Roberto; REGO, Frederico Montedonio. Como salvar o sistema de repercussão geral: transparência, eficiência e realismo na escolha do que o supremo tribunal federal vai julgar. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 7, n. 3, p. 695-713, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4824>. Acesso em: 22 maio 2022.

relevância social, política, econômica ou jurídica, que transcendam os interesses subjetivos da causa. Ainda, um dos objetivos precípuos é a uniformização da interpretação constitucional, sem que o STF tenha que decidir múltiplos casos idênticos acerca da mesma temática constitucional.

Quando o recurso extraordinário ingressa no Supremo Tribunal Federal, uma das primeiras etapas é a verificação se a demanda possui repercussão geral. Caso o Tribunal já tenha se manifestado acerca da temática, o processo é enviado ao Presidente para que profira decisão no sentido de devolver à origem para que seja aguardado o julgamento de mérito ou para negar o recurso, nos casos de inexistir repercussão geral. A decisão era proferida pelo juiz (Presidente do STF).²⁶

Nesse contexto, em razão da enorme demanda de recursos extraordinários para análise, foi desenvolvida a inteligência artificial que fosse capaz de identificar os temas de repercussão geral de maior repercussão no Supremo Tribunal Federal, denominado "Projeto Victor".

2.2 PROJETO VICTOR - O QUE É?

Com o enorme volume de processos tramitando no Judiciário Brasileiro, em especial no Supremo Tribunal Federal, bem como a crescente demanda de ações repetitivas, o Judiciário busca estratégias processuais para solucionar a questão, como as súmulas vinculantes e o requisito da repercussão geral para conhecimento dos Recursos Extraordinários, bem como estratégias de inovação tecnológica para auxiliar na análise e gestão dos recursos perante o STF. Nesse contexto, surge o Victor. Afinal, quem é o "Victor"?

O projeto Victor, fruto de uma parceria entre o Supremo Tribunal Federal e a Universidade de Brasília ²⁷, é uma inteligência artificial para utilização na

²⁶ TOLEDO, Eduardo S. Projetos de inovação tecnológica na Administração Pública. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; CARVALHO, Angelo Gamba Prata de (Coord.). **Tecnologia jurídica & direito digital: II Congresso Internacional de Direito, Governo e Tecnologia – 2018**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 86.

²⁷ DISTRITO FEDERAL, Universidade de Brasília. **Direito, racionalidade e inteligência artificial: o Projeto Victor**. Disponível em <http://dria.unb.br/teste-top>. Acesso em: 14 de maio de 2022.

admissibilidade recursal, especificamente no que diz respeito à análise da repercussão geral no caso concreto. O projeto utilizou o aprendizado de máquina e redes neurais artificiais.²⁸

Os pesquisadores da Universidade de Brasília publicaram artigo relatando os resultados iniciais das classificações realizadas através da análise de documentos e linguagem natural, denominado dados não estruturados, através da rede neural convolucional (CNN) do sistema "Victor". No artigo mencionado, os pesquisadores explicam como desenvolveram a arquitetura da rede neural convolucional, bem como foi realizado o treinamento para que ele conseguisse classificar as peças processuais a serem analisadas pelo sistema, como por exemplo: acórdão, recurso extraordinário; agravo de recurso extraordinário; despacho; sentença; dentre outros. Depois que os dados foram extraídos e os textos submetidos à rede neural convolucional, restou realizada uma análise com um conjunto de dados contendo 6.814 documentos do STF obtendo, segundo os desenvolvedores, uma precisão de 90,35%²⁹

Uma das problemáticas levantadas no desenvolvimento desse recurso tecnológico era de que, para entregar um classificador de temas, era preciso resolver uma questão adjacente acerca do dado: o texto puro. Isso porque o STF recebe recursos de forma eletrônica de todos os tribunais brasileiros. Em muitos casos, os arquivos eram enviados no formato "pdf", em percentual não ocerizados³⁰, sem

²⁸ Acerca do processo de aprendizagem de máquina utilizado no Projeto Victor, verificar In: SILVA, Nilton Correia da. Notas iniciais sobre a evolução dos algoritmos do VICTOR: o primeiro projeto de inteligência artificial em supremas cortes do mundo. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; CARVALHO, Angelo Gamba Prata de (Coord.). **Tecnologia jurídica & direito digital: II Congresso Internacional de Direito, Governo e Tecnologia – 2018**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 89-94.

²⁹ "Bidirectional Long Short-Term Memory network (Bi-LSTM) to classify these pieces of legal document." A tarefa consiste em classificar as peças jurídicas em um conjunto de 6 classes. Para isso introduziram um modelo de Memória Bidirecional de Longa e Curta Duração que processa os primeiros 1000 tokens dos documentos, ou seja, normalmente apenas a primeira página. Esse modelo é forte o suficiente para classificar esses documentos com uma pontuação F1 de 84%, dispensando a necessidade de executar um OCR nas páginas restantes do documento. Tradução livre. In: SILVA, Nilton Correia da, et al. Document type classification for Brazil's supreme court using a Convolutional Neural Network. The Thent International **Conference on FORENSIC COMPUTER SCIENCE and CYBER LAW**. Disponível em: <http://icofcs.org/2018/ICoFCS-2018-001.pdf>. Acesso em 17 maio 2022.

³⁰ "OCR é a sigla referente a *Optical Character Recognition* (que em português, pode ser traduzido como Reconhecimento Óptico de Caracteres). A tecnologia, em linhas gerais, possibilita a conversão de documentos de várias espécies, como arquivos em PDF, imagens capturadas por câmera digital, papéis escaneados, entre outros, em dados que o usuário poderá pesquisar e editar através de um computador ou dispositivo similar. Ele transforma a imagem obtida em um conteúdo legível e editável de letras, palavras ou frases – similar ao que estava no documento original. Como ainda não se tem

camada de texto. Ademais, tais arquivos continham peças processuais (petição inicial, acórdão recorrido, petição de recurso extraordinário etc) sem qualquer tipo identificação ou indexação³¹.

Desse modo, para o adequado uso de Inteligência Artificial aplicada em linguagem natural (texto), o "Victor" necessitou executar quatro atividades: primeiro, converter imagens em textos no processo digital; segundo, separação do início ao fim de um documento (como peça processual, decisão etc); terceiro, separação e a classificação das peças processuais mais utilizadas nas atividades do STF; e, por fim, a identificação dos temas de repercussão geral de maior incidência³².

No que atine à ocerização das peças dos processos eletrônicos, encontra-se efetivamente implementada desde o final de dezembro de 2020 para as classes recursais, Recurso Extraordinário e Recurso Extraordinário com Agravo. A partir dessa data, recursos recebidos no STF por meio eletrônico têm suas peças ocerizadas, ou seja, transformadas em texto.³³

Atualmente, o STF trabalha para implementar em produção o *splitter* (recurso que possibilita que a íntegra de processos recebidos no formato PDF seja dividido de acordo com as peças processuais existentes) e o classificador de peças (que as identifica com um nome, de acordo com a nomenclatura do STF), ainda sem data definida³⁴.

uma literatura vasta para explicar com exatidão o que está por trás do reconhecimento óptico, a tecnologia se baseou em três mecanismos básicos da área para ser desenvolvida: integridade, fim e adaptabilidade. Juntos, eles compõem a base do OCR, permitindo que ele seja capaz de replicar informações de forma precisa". IN: Simply. **O que é o OCR e quais os benefícios para sua empresa.** Disponível em: <https://blog.simply.com.br/o-que-e-ocr-e-beneficios/>. Acesso em 19 maio 2022.

³¹ Iniciado em 2017, na gestão da Ministra Carmem Lúcia. A pesquisa e o desenvolvimento demonstraram seus primeiros resultados em laboratório ainda no ano de 2018, com classificador de 27 temas de Repercussão Geral de maior incidência à época.

³² BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Projeto Víctor avança em pesquisa e desenvolvimento para identificação dos temas de repercussão geral.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=471331&ori=>. Acesso em 18 maio 2022, 01:31

³³ Conforme informação recebida por e-mail. BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Solicitação nº61861- acesso à informação.** stfciadao@milldesk.com. Acesso em: 16 maio 2022.

³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Projeto Víctor avança em pesquisa e desenvolvimento para identificação dos temas de repercussão geral.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=471331&ori=>. Acesso em 18 maio 2022, 01:31

2.2.1. BENEFÍCIOS DA UTILIZAÇÃO DO “VICTOR”

O sistema Victor constitui-se de uma solução viável para a enorme carga processual constante no Supremo Tribunal Federal, porquanto conforme a própria Corte aduz, seriam necessárias 22 mil horas de seus funcionários e estagiários para que fossem analisados os cerca de 42 mil processos recebidos por semestre. Outrossim, o tempo gasto na classificação desses processos poderia ser utilizado para etapas mais complexas do fluxo judicial.³⁵

Um dos benefícios da utilização do “Victor” é a formação de banco de dados, o que, por si só se mostra como elemento fundamental para a administração no Judiciário, na medida em que poderá demonstrar quais litigantes demandam no STF; quais os temas de repercussão geral possuem maior número de processos; quais temas de ordem constitucional estão sendo mais judicializados³⁶.

Através da classificação em áreas, por exemplo, observa-se que cinco (5) dos vinte e sete (27) mais recorrentes no controle difuso de constitucionalidade possuem a Fazenda Pública como parte na demanda e, ainda, doze (12) desses temas dizem respeito a questões previdenciárias.³⁷ O que significa constatar que, dentre as inúmeras demandas que ingressam no judiciário, a maior parte tem como parte o Estado e trata de questões previdenciárias. Desse modo, pela formação de banco de dados realizada pelo Victor é possível uma melhor gestão no Judiciário.

Segundo o STF, pelo sistema do processo judicial eletrônico (PJe), era preciso que um servidor do Tribunal separasse e identificasse as peças, tarefa que “demandava em média 30 minutos do serviço. O Victor realiza essa tarefa em apenas cinco segundos.”³⁸

³⁵ SILVA, Nilton Correa da, et al. Document type classification for Brazil's supreme court using a Convolutional Neural Network. The Thent International **Conference on FORENSIC COMPUTER SCIENCE and CYBER LAW**. Disponível em: <http://icofcs.org/2018/ICoFCS-2018-001.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

³⁶ MAIA FILHO, Mamede Said; JUNQUILHO, Tainá Aguiar. Projeto Victor: perspectivas de aplicação da inteligência artificial ao direito. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, v. 19, n. 3, p. 218-237, 2018, p.228.

³⁷ JUNQUILHO, Tainá Aguiar; MAIA FILHO, Mamede Said. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO PODER JUDICIÁRIO: LIÇÕES DO PROJETO VICTOR. **Humanidades & Inovação**, v. 8, n. 48, p. 147-160, 2021, p. 156.

³⁸ BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Projeto Victor do STF é apresentado em congresso internacional sobre tecnologia**. Disponível em:

Um dos argumentos favoráveis a utilização da ferramenta é que ela pode auxiliar a resolver o déficit de produtividade, porquanto auxilia na qualidade e segurança de dados e informações, bem como na indexação de conteúdo e, economia de tempo no trabalho de servidores, já que fornece ferramentas eficazes para a tomada de decisões.³⁹

A tecnologia se mostrou eficaz, na medida em que reduziu o tempo de tramitação dos processos, em razão da automação, o que concretiza o princípio da eficiência administrativa.

2.2. PROBLEMÁTICA DA UTILIZAÇÃO DO SISTEMA "VICTOR"

O Supremo Tribunal informa que o "Victor" antecipa o juízo de admissibilidade quanto à vinculação aos temas de repercussão geral, razão pela qual ele não apenas atua no fluxo de processamento, mas também no processo decisório.

Acrescenta-se ao exposto a ideia de que o alicerce desses direitos é a preservação dos pressupostos de uma vida em liberdade, assim como da dignidade humana. Por essa razão, trata-se de direitos que o conjunto de leis de uma determinada nação qualifica como fundamentais e, por extensão, devem ser nomeados e expressos no texto constitucional⁴⁰. Em outras palavras, direitos fundamentais são reconhecidos e protegidos pelo direito constitucional interno de cada Estado.

Um dos princípios basilares da Administração Pública, está o princípio da publicidade, constante no art. 37 da Constituição Federal de 1988⁴¹. Na utilização de IA, se mostra de salutar relevância a apresentação dos dados, a fim de que as partes possam ter conhecimento de que forma restaram utilizados, inclusive para que haja um controle crítico democrático.

<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=390818>. Acesso em 20 maio 2022, 00: 27h

³⁹ MAIA FILHO, Mamede Said; JUNQUILHO, Tainá Aguiar. Projeto Victor: perspectivas de aplicação da inteligência artificial ao direito. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, v. 19, n. 3, p. 218-237, 2018, p.233.

⁴⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 565-561.

⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 abr. 2022.

Consoante os desenvolvedores do Sistema informam, trata-se de um software que não exerce a tomada de decisões, mas auxilia os funcionários na triagem. Questiona-se acerca da possibilidade de recorrer da decisão do Victor acerca da avaliação da repercussão geral. Ainda, na versão piloto eram selecionados recursos de forma aleatória.⁴²

Uma questão a ser analisada acerca do uso da Inteligência Artificial diz como a questão da chamada correção algorítmica, a qual ocorre na seara empírica. Importante salientar a possibilidade de existência de algoritmos enviesados (outsiders).⁴³

Cumpra assinalar que o Conselho Nacional de Justiça define algoritmo como sendo uma “sequência finita de instruções executadas por um programa de computador, com o objetivo de processar informações para um fim específico”.⁴⁴

De salientar que o aprendizado de máquina pode confirmar padrões discriminatórios, pois se estiverem no banco de dados, um sistema de classificação poderá reproduzi-los. Assim, as decisões denominadas enviesadas são resultantes de um algoritmo objetivo.⁴⁵

⁴² FERRARI, Isabela. BECKER, Daniel. Victor- beauty or beast. **Fórum on line Courts**. Disponível em: <https://sifocc.org/app/uploads/2020/06/Victor-Beauty-or-the-Beast.pdf>. Acesso em: 19 maio 2022.

⁴³ Cumpra assinalar que “na própria constituição dos sistemas de IA se fazem escolhas que refletem as opiniões e prioridades dos criadores, os quais influenciam diretamente nas respostas dos sistemas. Não se pode ignorar, assim, a impossibilidade de isenção completa, até mesmo ao se falar em inteligência artificial e de sistemas que, muitas vezes, são tratados como universais e “desenviesados”, porquanto o ponto de partida é sempre uma atividade humana de seleção de informações e dados, os quais refletem, também, o contexto social de quem os produziu. E tal preocupação se liga diretamente ao estudo dos vieses cognitivos (cognitive biases)”. IN: NUNES, Dierle; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Inteligência artificial e direito processual: vieses algorítmicos e os riscos de atribuição de função decisória às máquinas. In: **Revista de Processo**. 2018. p. 421-447. Disponível em:

https://www.academia.edu/37764508/INTELIG%C3%8ANCIA_ARTIFICIAL_E_DIREITO_PROCESSUAL_VIESES_ALGOR%C3%8DTMICOS_E_OS_RISCOS_DE_ATRIBUI%C3%87%C3%83O_DE_FUN%C3%87%C3%83O_DECIS%C3%93RIA_%C3%80S_M%C3%81QUINAS_Artificial_intelligence_and_procedural_law_algorithmic_bias_and_the_risks_of_assignment_of_decision_making_function_to_machines?bulkDownload=thisPaper-topRelated-sameAuthor-citingThis-citedByThis-secondOrderCitations&from=cover_page. Acesso em 22 maio 2022.

⁴⁴ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. Resolução nº 332, de 21 de agosto de 2020. **Dispõe sobre a ética, a transparência e a governança na produção e no uso de Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original191707202008255f4563b35f8e8.pdf>. Acesso em: 13 maio 2022.

⁴⁵ GOODMAN, Bryce; FLAXMAN, Seth. European Union regulations on algorithmic decision-making and a “right to explanation”. **AI magazine**, v. 38, n. 3, p. 50-57, 2017. Disponível em: <https://ojs.aaai.org/index.php/aimagazine/article/view/2741>. Acesso em: 22 maio 2022.

Uma questão que se mostra relevante é que o sistema de IA do “Victor” foi construído através de diversas decisões do Supremo Tribunal Federal, mas não se tem conhecimento de que modo irá explicar fundamentadamente como chegou a eventual decisão acerca da admissibilidade do recurso extraordinário.

Nesse aspecto, ainda não há um protocolo que seja claro e objetivo e demonstre exatamente porque o sistema de IA selecionou determinado assunto/tema de repercussão geral (accountability), o que contraria o disposto no art. 93, inciso IX, da Constituição Federal de 1988.

A motivação das decisões⁴⁶ se mostra importante, porquanto toda a discricionariedade deverá estar vinculada aos motivos que devem ser expostos de forma elucidativa sempre que afetados direitos.

De igual modo, a explicabilidade se mostra como uma diretriz mandatória para a utilização de IA, a fim de que sejam explícitos os fundamentos das decisões algorítmicas, a fim de impedir que essas decisões sejam desacompanhadas de motivação.⁴⁷

Compete aos Ministros do STF a análise acerca das questões que chegarão a julgamento, que irão a Plenário, nesse aspecto acaba sendo transferida uma atividade que é privativa dos Ministros aos desenvolvedores, programadores e vinculados ao sistema.

Uma das problemáticas, é a chamada “opacidade algorítmica”, ou seja, um local em que nem mesmo o programador pode responder. Isso porque há uma lacuna entre a atividade de programação e o comportamento da IA, em razão da sua complexidade.⁴⁸

Outra questão importante é o risco de discriminação algorítmica, não à toa que as Resoluções do Conselho Nacional de Justiça vedam a discriminação.

Explicabilidade está relacionada ao sistema explicar como chegou ao resultado e a

⁴⁶ FREITAS, JUAREZ. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 4ª ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2009. p.104.

⁴⁷ FREITAS, Juarez. **Direito e inteligência artificial: em defesa do humano**/ Juarez Freitas, Thomas Bellini Freitas. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 101.

⁴⁸ Os autores argumentam que desenvolver um algoritmo de aprendizagem é difícil, mas ainda mais difícil que o programar é auditá-lo e explica-lo. FERRARI, Isabela. BECKER, Daniel. Victor- beauty or beast. **Fórum on line Courts**. Disponível em: <https://sifocc.org/app/uploads/2020/06/Victor-Beauty-or-the-Beast.pdf>. Acesso em: 19 maio 2022.

interpretabilidade é o resultado trazido pelo sistema deve interpretável pelo ser humano, ambos aspectos importantes no uso de IA.

A explicabilidade se mostra fundamental para criar e manter a confiança dos utilizadores nos sistemas de IA. Isso significa que os processos devem ser transparentes, as capacidades e a finalidade dos sistemas de IA abertamente comunicadas e as decisões explicáveis aos que são por elas afetados de forma direta e indireta. Sem essas informações, não é possível contestar devidamente uma decisão.

Nem sempre é possível explicar por que razão um modelo gerou determinado resultado ou decisão (e que combinação de fatores de entrada contribuiu para esse efeito), quando não se está na opacidade algoritma. Nessas circunstâncias, podem ser necessárias outras medidas da explicabilidade (a rastreabilidade, a auditabilidade e a comunicação transparente sobre as capacidades do sistema), desde que o sistema, no seu conjunto, respeite os direitos fundamentais. O grau de necessidade da explicabilidade depende em grande medida do contexto e da gravidade das consequências de um resultado errado ou inexato.⁴⁹

Desse modo, para ser um sistema de confiança há que se compreender por qual motivo o sistema se comportou de determinada forma e o motivo pelo qual produziu determinada interpretação (explainable). A IA explicável deve encontrar mecanismos subjacentes ao sistema e encontrar soluções. Quando se fala em redes neurais, ainda é um desafio em aberto.

Por fim, uma das críticas feitas ao projeto é que não se tem conhecimento acerca do código utilizado.⁵⁰ Além disso, o código fonte demonstra como o método foi utilizado, mas não fundamenta a seleção daquela decisão, que deriva dos dados

⁴⁹ Cumpre assinalar que o conteúdo do presente documento de trabalho é da exclusiva responsabilidade do grupo de peritos de alto nível sobre a inteligência artificial (GPAN IA). Embora o pessoal dos serviços da Comissão tenha facilitado a elaboração das orientações, as opiniões expressas no presente documento refletem o parecer do GPAN IA e não podem, em caso algum, ser consideradas como uma posição oficial da Comissão Europeia. COMISSÃO EUROPEIA. **Orientações éticas para uma IA de confiança**: Bruxelas: Comissão Europeia, 2019. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d3988569-0434-11ea-8c1a-0a113880964a/language-pt/format-PDF>. Acesso em: 25 maio 2022.

⁵⁰FERRARI, Isabela. BECKER, Daniel. Victor- beauty or beast. **Fórum on line Courts**. Disponível em: <https://sifocc.org/app/uploads/2020/06/Victor-Beauty-or-the-Beast.pdf>. Acesso em 19 maio 2022

utilizados no sistema. A transparência se mostra fundamental porquanto não se pode ficar à mercê de um algoritmo se não há conhecimento de qual é o resultado.

Os direitos fundamentais⁵¹ dos cidadãos, aqui entendidos como direitos positivados no âmbito do direito constitucional do Estado, bem como os direitos humanos, aqueles dispostos em documentos internacionais, que possuem caráter internacional e pretendem a validade universal para os povos não podem ser afrontados pelo uso da inteligência artificial. Ao contrário, a IA deve ser pautada para o benefício dos indivíduos, em defesa do ser humano.

Assim, a explicabilidade e a motivação da decisão algorítmica se mostram fundamentais quando se trata de IA. A ética deve ser pressuposto da utilização de inteligência artificial pelo Poder Judiciário.

3. ÉTICA COMO PRESSUPOSTO DA UTILIZAÇÃO DA IA PELO JUDICIÁRIO

Cumprir assinalar que um dos objetivos precípuos da utilização da Inteligência Artificial pelo Judiciário é a eficiência, ou seja, a realização dos julgamentos, no caso, da análise de causas com repercussão geral com a maximização dos resultados com a menor utilização de meios⁵². Desse modo, no campo da Justiça Brasileira, a eficiência está intrinsecamente ligada à gestão e ao uso de ferramentas tecnológicas, como a Inteligência Artificial. Ademais, a boa gestão do Poder Judiciário de um país pode gerar impactos positivos nas mais diversas esferas, entre elas a economia⁵³. Assim sendo, a eficácia dos sistemas de

⁵¹ Adota-se aqui a distinção feita pelo Professor Ingo Sarlet. IN: SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 29.

⁵² Nesse sentido, Prof. Paulo A. Caliendo V. da Silveira argumenta que a eficiência é o processo que produz a maior quantidade de resultados, com a menor utilização de meios. Ao passo que a eficácia seria "a produção de resultados com maior produção de efeitos e a efetividade a maior produção de efeitos no tempo." SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.70.

⁵³ Tradução livre "Os sistemas judiciais servem a propósitos importantes na defesa dos valores sociais, mas também na determinação do desempenho econômico. Judiciários que funcionam bem garantem a segurança dos direitos de propriedade e o cumprimento dos contratos. A segurança dos direitos de propriedade fortalece os incentivos para poupar e investir, protegendo os retornos dessas atividades. Uma boa execução dos contratos estimula os agentes a estabelecerem relações econômicas, dissuadindo comportamentos oportunistas e reduzindo custos de transação. Isto tem um impacto positivo no crescimento através de vários canais: promove a concorrência, fomenta a especialização em indústrias mais inovadoras, contribui para o desenvolvimento dos mercados financeiros e de crédito e facilita o crescimento das empresas.": OECD (2013), "What makes civil

justiça é salutar para a existência do Estado de Direito⁵⁴.

De salientar que, ao tratar de Inteligência Artificial há a necessidade que o design ético de algoritmos seja coordenado entre recursos técnicos e filosóficos importantes.⁵⁵

A OECD (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) traz princípios de IA⁵⁶ para que seu uso seja inovador e confiável, bem como respeite direitos humanos e valores democráticos. Adotados desde maio de 2019, estabelecem padrões práticos e flexíveis. Dentre os princípios estão: princípios baseados em valores, desenvolvimento sustentável; valores centrados no humano e justiça; transparência e explicabilidade; robustez, segurança e proteção; responsabilidade e prestação de contas.

No âmbito da União Europeia, a Comissão para a Eficácia da Justiça na Europa (CEPEJ) publicou uma carta ética sobre o uso da inteligência artificial em sistemas judiciais e seu ambiente (European Ethical Charter on the Use of Artificial Intelligence in Judicial Systems and Their Environment). O documento reconhece a importância da IA e estabelece cinco princípios éticos acerca do uso em sistemas judiciais e seus ambientes, a saber: princípio do respeito pelos direitos fundamentais; princípio da não discriminação; princípio da qualidade e segurança; princípio da transparência, imparcialidade e justiça e princípio "sob controle do usuário".⁵⁷

justice effective?", **OECD Economics Department Policy** Notes, No. 18 June 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/growth/Civil%20Justice%20Policy%20Note.pdf>. Acesso em 17 maio 2022.

⁵⁴ Tradução livre: No âmbito da União Europeia entende-se que sem sistemas judiciais independentes, de alta qualidade e eficientes, não há Estado de direito, não há aplicação eficaz do direito da UE, não há ambiente empresarial favorável nem confiança mútua. In: EUROPEAN COMMISSION. **The 2018 EU Justice Scoreboard**. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/justice_scoreboard_2018_en.pdf . Acesso em 17 maio 2022, 23:26.

⁵⁵ "Rather, the ethical design of algorithms requires coordination between technical and philosophical resources of the highest caliber. A start has been made, but there is far to go". In: GOODMAN, Bryce; FLAXMAN, Seth. European Union regulations on algorithmic decision-making and a "right to explanation". **AI magazine**, v. 38, n. 3, p. 50-57, 2017. Disponível em: <https://ojs.aaai.org/index.php/aimagazine/article/view/2741>. Acesso em: 22 maio 2022.

⁵⁶ OECD. AI Principles overview. Disponível em: <https://oecd.ai/en/ai-principles> . Acesso em: 25 maio 2022.

⁵⁷ Acerca do princípio "sob controle do usuário" significa que deve ser informado em linguagem clara e compreensível se as soluções oferecidas pelas ferramentas de inteligência artificial são vinculantes ou não, das diferentes opções disponíveis, e que tem direito a aconselhamento jurídico e direito de acesso a um tribunal. Tradução livre. In: EUROPEAN COMMISSION FOR THE EFFICIENCY OF JUSTICE (CEPEJ). **European ethical Charter on the use of Artificial Intelligence in judicial systems and their**

No Brasil, a Resolução nº 332, de 2020, do Conselho Nacional de Justiça trata sobre “a ética, a transparência e a governança na produção e no uso de Inteligência Artificial no Poder Judiciário, e dá outras providências.” A normativa aborda os seguintes pontos: aspectos gerais; respeito aos direitos fundamentais; não discriminação; publicidade e transparência; governança e qualidade; segurança; controle do usuário; pesquisa, desenvolvimento e implantação de serviços de inteligência artificial; prestação de contas e responsabilização.

Desse modo, a IA deve ser previsível, responsável, verificável, respeitar os direitos fundamentais e seguir regras éticas. A Comissão Europeia, através de um grupo independente de peritos de alto nível sobre a inteligência artificial, elaborou orientações éticas para uma Inteligência Artificial de confiança, sempre de acordo com os direitos fundamentais, baseando-se em princípios de: respeito da autonomia humana; prevenção de danos; equidade e explicabilidade.⁵⁸

O professor Juarez Freitas elabora um protocolo ético- jurídico para a inteligência artificial para funcionar como uma espécie de filtro vinculante da regulação e utilização da IA: 1) indelegabilidade da decisão intrinsecamente humana; 2) dignidade da vida; 3) diversidade e privacidade; 4) bem- estar multidimensional, ecossistêmico, intergeracional; 5) escrutínio de impactos diretos e indiretos (externalidades); 6) transparência (ativa e passiva) e explicabilidade; 7) segurança preventiva e precavida; 8) responsabilidade e proporcionalidade (legitimidade, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito); 9) instrumentalidade teleológica e identificabilidade; 10) sustentabilidade e, por fim, 11) supervisão humana e reversibilidade.⁵⁹

environment. Disponível em: <https://rm.coe.int/ethical-charter-en-for-publication-4-december-2018/16808f699c>. Acesso em 18 maio 2022, 00:02.

⁵⁸ Cumpre assinalar que o conteúdo do presente documento de trabalho é da exclusiva responsabilidade do grupo de peritos de alto nível sobre a inteligência artificial (GPAN IA). Embora o pessoal dos serviços da Comissão tenha facilitado a elaboração das orientações, as opiniões expressas no presente documento refletem o parecer do GPAN IA e não podem, em caso algum, ser consideradas como uma posição oficial da Comissão Europeia. COMISSÃO EUROPEIA. **Orientações éticas para uma IA de confiança**: Bruxelas: Comissão Europeia, 2019. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d3988569-0434-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-pt/format-PDF>. Acesso em: 25 maio 2022.

⁵⁹ FREITAS, Juarez. **Direito e inteligência artificial: em defesa do humano**/ Juarez Freitas, Thomas Bellini Freitas. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p.74.

Ressalta-se que a ética se mostra um pressuposto relevante no uso da Inteligência Artificial⁶⁰. Assim, percebe-se a necessidade de se incorporar componentes que prevejam problemas, evitando-se lidar com eles de forma reativa. Ainda, é necessário adotar procedimentos robustos, a fim de garantir o comportamento e a segurança dos sistemas de IA, bem como a construção de uma confiança, por meio de supervisões independentes. Desse modo, a necessidade de ética por design, ou seja, as considerações éticas devem fazer parte do processo de desenvolvimento e de aplicação do uso da Inteligência Artificial⁶¹.

CONCLUSÃO

No Judiciário brasileiro, há aproximadamente 78,7 milhões⁶² de litígios, o que demonstra que o uso de Inteligência Artificial é relevante, inclusive para atingir preceitos constitucionais como a razoável duração do processo. Um dos objetivos da implementação do "Projeto Victor" foi a otimização dos julgamentos e a eficiência da prestação jurisdicional.

Segundo o Ministro Luiz Fux, ao identificar 27 (vinte e sete) temas mais recorrentes, o Supremo Tribunal Federal poderá decidir em torno de dez mil ações por ano.⁶³ A utilização do sistema "VICTOR" gerou maior agilidade, na análise dos recursos extraordinários afetados ou não com repercussão geral. Isso porque, enquanto um funcionário levaria em torno de quarenta e quatro minutos para analisar se há a existência de repercussão geral, o sistema levaria apenas alguns minutos.

⁶⁰ Sobre a possibilidade de modelos morais em inteligência artificial vide: CALIENDO V. da Silveira, Paulo Antônio. **Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais**. Tese (Doutorado)- Programa de Pós- Graduação em Filosofia, PUCRS, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucrs.br>. Acesso em: 18 maio 2022.

⁶¹ Importante frisar que especialistas em ética e avaliação de riscos precisam estar envolvidos desde o início dos projetos que desenvolvam soluções baseadas em IA, para que engenheiros e desenvolvedores reflitam e apliquem a ética desde a concepção. IN: TZACHOR, Asaf et al. Artificial Intelligence in a crisis needs ethics with urgency. **Nature Machine Intelligence**, v.2., 2020. Disponível em: <https://www.nature.com/articles/s42256-020-0195-0>. Acesso em: 18 maio 2022.

⁶² BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://bibliotecadigital.cnj.jus.br/jspui/handle/123456789/44>. Acesso em: 14 maio 2022.

⁶³ FERRARI, Isabela. BECKER, Daniel. Victor- beauty or beast. **Fórum on line Courts**. Disponível em: <https://sifocc.org/app/uploads/2020/06/Victor-Beauty-or-the-Beast.pdf>. Acesso em: 19 maio 2022.

Desse modo, é indiscutível que a utilização de IA traz benefícios na seara jurídica, como automatização de atividades repetitivas e uma melhor gestão das tarefas necessárias à persecução do princípio da razoável duração do processo. Todavia, a utilização da Inteligência Artificial deve estar em consonância com os direitos fundamentais, princípios da dignidade humana, dentre outros basilares do Estado Democrático de Direito.

Uma das problemáticas do sistema é como se dá a explicabilidade das decisões, porquanto é uma diretriz necessária para utilização de inteligência artificial, a fim de que sejam explícitos os fundamentos das decisões algorítmicas, a fim de impedir que decisões autônomas não sejam motivadas, consoante determina o art. 93, inciso IX, da Constituição Federal de 1988.

Há a necessidade de que os dados utilizados no processo de aprendizado de máquinas sejam provenientes de fontes seguras, que não possuam vieses discriminatórios, dentre outros. A par dessas indagações, o Conselho Nacional de Justiça editou a Resolução nº 332, de 21 de agosto de 2020⁶⁴, que trata acerca da ética, transparência e governança no uso da Inteligência Artificial no âmbito do Poder Judiciário. É necessário que as diversas ferramentas existentes nos tribunais brasileiros garantam uma justiça célere, que atendam aos princípios fundamentais e que tenham como parâmetro diretrizes éticas- jurídicas.⁶⁵

Diretrizes éticas se mostram fundamentais no manejo das novas tecnologias, em razão disso, no âmbito da União Europeia, o Parlamento Europeu anexou um Código de Conduta ética para utilização de engenheiros de inteligência artificial. No direito brasileiro, tramita projeto de Lei que tem como objeto ser o marco regulatória da IA. O Conselho Nacional de Justiça, no âmbito do Poder Judiciário apresenta diretrizes a serem observadas quando se trata de IA.

A doutrina já vem trabalhando a importância de se obedecer a padrões éticos quando se trata de IA. Nesse aspecto, destaca-se trabalhos acerca da possibilidade

⁶⁴ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 332, de 21 de agosto de 2020. Dispõe sobre a ética, a transparência e a governança na produção e no uso de Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências.** Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original191707202008255f4563b35f8e8.pdf>. Acesso em 13 maio 2022.

⁶⁵ FREITAS, Juarez. **Direito e inteligência artificial: em defesa do humano/** Juarez Freitas, Thomas Bellini Freitas. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p.74.

de modelos morais em inteligência artificial⁶⁶ e da inteligência artificial centrada no humano⁶⁷, em defesa do ser humano.

Desse modo, “as novas tecnologias não conhecem fronteiras. Por isso, o Direito que as regula e limita tampouco deve tê-las”.⁶⁸ Ademais, a “a aventura da tecnologia impõe, com seus riscos extremos, o risco da reflexão extrema”.⁶⁹

Nesse sentido, as possíveis afrontas aos direitos dos cidadãos brasileiros devem ser mitigadas via regramento no uso desses sistemas. Destarte, os resultados devem apontar para a compreensão do arcabouço legislativo brasileiro no que se refere aos novos problemas que tais empregos tecnológicos já oferecem ou podem vir a oferecer aos direitos fundamentais, consagrados na Constituição Federal.

Cumprir assinalar que, em razão das inúmeras possibilidades de discussões envolvendo o tema objeto deste estudo, não se pretendeu esgotar o assunto. Nesse cenário, é essencial o desenvolvimento de ferramentas que garantam estabilidade, uniformidade, previsibilidade, coerência e integridade à jurisprudência dos tribunais. O presente estudo pretende contribuir com as discussões que, entende-se, são inerentes ao Direito no contexto contemporâneo.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Bernardo de. **Conheça o Victor, o sistema de inteligência artificial do STF**. Disponível em: <https://bernardodeazevedo.com/conteudos/conheca-victor-o-sistema-de-inteligencia-artificial-do-stf/>. Acesso em: 13 maio 2022.

BALAGUER CALLEJÓN, Francisco. **La constitución del algoritmo. El difícil encaje de la constitución analógica en el mundo digital**. In: GOMES, Ana Cláudia Nascimento; ALBERGARIA, Bruno; CANOTILHO, Mariana Rodrigues (Coord.). *Direito*

⁶⁶ CALIENDO V. da Silveira, Paulo Antônio. **Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais**. Tese (Doutorado)- Programa de Pós- Graduação em Filosofia, PUCRS, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucrs.br>. Acesso em: 18 maio 2022.

⁶⁷ FREITAS, Juarez. **Direito e inteligência artificial: em defesa do humano**/ Juarez Freitas, Thomas Bellini Freitas. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

⁶⁸ “[...] las nuevas tecnologías no conocen fronteras. Por eso, al Derecho que las regula y limita tampoco debe tenerlas “. CAMPOS, Paloma Biglino. *Biotechnología, dignidad de la persona y protección de los derechos fundamentales en la unión europea*. In: SARLET, Ingo Wolfgang; LEITE, George Salomão (Org.). **Direitos fundamentais e biotecnologia**. São Paulo: Método, 2008. p. 162-174. p. 174.

⁶⁹ JONAS, Hans. **O princípio responsabilidade: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica**. Tradução original alemã de: Marijane Lisboa, Luiz Barros Montez. Rio de Janeiro: Contraponto/Puc-Rio, 2006. p. 22.

Constitucional: diálogos em homenagem ao 80º aniversário de J. J. Gomes Canotilho. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Inteligência Artificial no Judiciário Brasileiro, 2019**. Coordenação: José Antônio Dias Toffoli; Bráulio Gabriel Gusmão. – Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/05/Inteligencia_artificial_no_poder_judiciario_brasileiro_2019-11-22.pdf. Acesso em 11 maio 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 abr. 2022.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 16 de março de 2015. Lei nº13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 18 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial- EBIA. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/inteligencia-artificial>. Acesso em: 14 maio 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 21/2020**. Estabelece fundamentos, princípios e diretrizes para o desenvolvimento e a aplicação da inteligência artificial no Brasil; e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2083272&filename=AA+1+MESA+%3D%3E+PL+21/2020. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. Resolução nº 332, de 21 de agosto de 2020. **Dispõe sobre a ética, a transparência e a governança na produção e no uso de Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original191707202008255f4563b35f8e8.pdf>. Acesso em: 13 maio 2022.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://bibliotecadigital.cnj.jus.br/jspui/handle/123456789/44>. Aceso em: 14 maio 2022.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Inteligência Artificial no Judiciário Brasileiro, 2019**. Coordenação: José Antônio Dias Toffoli; Bráulio Gabriel Gusmão. – Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/05/Inteligencia_artificial_no_poder_judiciario_brasileiro_2019-11-22.pdf. Acesso em: 11 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial – EBIA**. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/inteligencia-artificial>. Acesso em: 14 maio 2022.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Sobre a repercussão geral**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Projeto Victor avança em pesquisa e desenvolvimento para identificação dos temas de repercussão geral**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=471331&ori=>. Acesso em 18 maio 2022, 01:31.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Projeto Victor do STF é apresentado em congresso internacional sobre tecnologia**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=390818>. Acesso em 20 maio 2022, 00: 27 h

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Solicitação nº61861- acesso à informação**. stfcidadao@milldesk.com. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. STF. **RE 566.471**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 15-11-2007. Disponível em <http://ww.stf.jus.br>. Acesso em: 18 de maio de 2022, 02:12 h.

CALIENDO V. da Silveira, Paulo Antônio. **Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais**. Tese (Doutorado)- Programa de Pós- Graduação em Filosofia, PUCRS, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucrs.br>. Acesso em: 18 maio 2022.

CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.). *Direito Tributário e Novas Tecnologias (recurso eletrônico)*. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

CAMPOS, Paloma Biglino. *Biotechnología, dignidad de la persona y protección de los derechos fundamentales en la unión europea*. In: SARLET, Ingo Wolfgang; LEITE, George Salomão (Org.). **Direitos fundamentais e biotecnologia**. São Paulo: Método, 2008. p. 162-174. p. 164. Tradução livre: "as novas tecnologias têm uma importantíssima dimensão econômica e incidem, muito diretamente, na formação do mercado comum".

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Os impactos da repercussão geral do recurso extraordinário na jurisdição constitucional brasileira. **Direito Público**, Porto Alegre, v. 7, n. 30, p. 212-225, nov./dez. 2009.

CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede: do conhecimento à política*. CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (Org.). **A sociedade em rede: do conhecimento à ação política**. São Paulo: Paz e Terra, 2000. v. 1.

COMISSÃO EUROPEIA. **Orientações éticas para uma IA de confiança**: Bruxelas: Comissão Europeia, 2019. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d3988569-0434-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-pt/format-PDF>. Acesso em: 25 maio 2022.

Daniel Henrique Arruda Boeing (Autor), Alexandre Morais Da Rosa (Autor). **Ensinando Um Robô A Julgar: Pragmática, Discricionariedade, Heurísticas E Vieses No Uso De Aprendizado De Máquina No Judiciário**. DISTRITO FEDERAL, Universidade de Brasília. **Direito, racionalidade e inteligência artificial: o Projeto Victor**. Disponível em <http://dria.unb.br/teste-top>. Acesso em 14 de maio de 2022.

EUROPEAN COMMISSION. The 2018 **EU Justice Scoreboard**. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/justice_scoreboard_2018_en.pdf. Acesso em 17 maio 2022,23:26

EUROPEAN PARLIAMENT. Communication: building trust in human centric artificial intelligence. 2 Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. (COM(2019)168) 08.abr.2019. Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-singlemarket/en/news/communication-building-trust-human-centric-artificial-intelligence>. Acesso em: 17 maio 2022.

EUROPEAN COMMISSION FOR THE EFFICIENCY OF JUSTICE (CEPEJ). **European ethical Charter on the use of Artificial Intelligence in judicial systems and their environment**. Disponível em: <https://rm.coe.int/ethical-charter-en-for-publication-4-december-2018/16808f699c>. Acesso em 18 maio 2022, 00:02.

COMISSÃO EUROPEIA. Grupo Europeu de Ética na Ciência e Novas Tecnologias. Declaração de Inteligência Artificial, Robótica e Sistemas 'Autônomos'. Bruxelas, 9 de março de 2018. Disponível em: http://ec.europa.eu/research/ege/pdf/ege_ai_statement_2018.pdf. Acesso em: 25 maio 2022.

FERRARI, Isabela. BECKER, Daniel. Victor- beauty or beast. **Fórum on line Courts**. Disponível em: <https://sifocc.org/app/uploads/2020/06/Victor-Beauty-or-the-Beast.pdf>. Acesso em 19 maio 2022.

FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca [recurso eletrônico]**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018.

FRAZÃO, Ana; MULHOLLAND, Caitlin. **Inteligência Artificial e Direito - Ética, Regulação e Responsabilidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

FREITAS, Juarez. **Direito e inteligência artificial: em defesa do humano/** Juarez Freitas, Thomas Bellini Freitas. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

FREITAS, JUAREZ. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 4ª ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2009. p.104.

GOODMAN, Bryce; FLAXMAN, Seth. European Union regulations on algorithmic decision-making and a "right to explanation". **AI magazine**, v. 38, n. 3, p. 50-57, 2017. Disponível em: <https://ojs.aaai.org/index.php/aimagazine/article/view/2741>. Acesso em: 22 maio 2022.

GRECO, Luis. **Poder de julgar sem responsabilidade de julgador**. Disponível em: <https://marcialpons.com.br/product/direito-penal-e-criminologia/poder-de-julgar-sem-responsabilidade-de-julgador/> . Acesso em: 12 maio 2022.

HOFFMANN- RIEM, Wolfgang. **Big Data e Inteligência Artificial: Desafios para o Direito**. Tradução dos Professores Doutores, Gabrielle Bezerra Sales Sarlet e Carlos Alberto Molinaro. Revisão do Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet. Revista Estudos Institucionais, v.6, n.2, p. 431-506, maio/ago.2020.

JOBIM, Marco Félix. **Súmula, jurisprudência e precedente: da distinção à superação**/ Marco Félix Jobim, Zulmar Duarte de Oliveira Junior. 2ª ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

JONAS, Hans. **O princípio da responsabilidade: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica**. Tradução original alemã de: Marijane Lisboa, Luiz Barros Montes. Rio de Janeiro: Contraponto/ Puc-Rio, 2006.

JUNQUILHO, Tainá Aguiar; MAIA FILHO, Mamede Said. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO PODER JUDICIÁRIO: LIÇÕES DO PROJETO VICTOR. **Humanidades & Inovação**, v. 8, n. 48, p. 147-160, 2021, p. 156.

MAIA FILHO, Mamede Said; JUNQUILHO, Tainá Aguiar. Projeto Victor: perspectivas de aplicação da inteligência artificial ao direito. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, v. 19, n. 3, p. 218-237, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no recurso extraordinário**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes [livro eletrônico]: da persuasão à vinculação**. 4ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. 4. ed. em e-book baseada na 4. ed. impressa.

MOLINARO, Carlos Alberto; SARLET, Gabrielle Bezerra Salles. Questões tecnológicas, éticas e normativas da proteção de dados na área da saúde em um contexto de big data. **Direitos fundamentais & Justiça**.a.13, n.41, p. 183-212, jul./dez.2019.

NEWEL, Allen. *Unified theories of cognition*. Cambridge: Harvard University Press, 1990.

NISSENBAUM, Helen et al. **Accountability in an Algorithmic Society: Relationality, Responsibility, and Robustness in Machine Learning** Disponível em: <https://nissenbaum.tech.cornell.edu/papers/Accountability%20in%20an%20Algorithmic%20Society.pdf> . Acesso em 17 maio 2022.

NUNES, Dierle; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Inteligência artificial e direito processual: vieses algorítmicos e os riscos de atribuição de função decisória às máquinas. In: **Revista de Processo**. 2018. p. 421-447. Disponível em: https://www.academia.edu/37764508/INTELIG%C3%8ANCIA_ARTIFICIAL_E_DIREITO_PROCESSUAL_VIESES_ALGOR%C3%8DTMICOS_E_OS_RISCOS_DE_ATRIBUI%C3%87%C3%83O_DE_FUN%C3%87%C3%83O_DECIS%C3%93RIA_%C3%80S_M%C3%81QUINAS_Artificial_intelligence_and_procedural_law_algorithmic_bias_and_the_risks_of_assignment_of_decision_making_function_to_machines?bulkDownload=thisPaper-topRelated-sameAuthor-citingThis-citedByThis-secondOrderCitations&from=cover_page. Acesso em 22 maio 2022.

OECD (2013), "What makes civil justice effective?", **OECD Economics Department Policy Notes**, No. 18 June 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/growth/Civil%20Justice%20Policy%20Note.pdf>. Acesso em 17 maio 2022.

OECD (2019), **Artificial Intelligence in Society**, OECD Publishing, Paris, Disponível:<https://doi.org/10.1787/eedfee77-en>. Acesso em: 25 maio 2022.

PEIXOTO, Fabiano Hartmann. Projeto Victor: relato do desenvolvimento da inteligência artificial na repercussão geral do Supremo Tribunal Federal. **Revista Brasileira de Inteligência Artificial e Direito-RBIAD**, v. 1, n. 1, p. 1-22, 2020.

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
RUARO, R. L.; CATAO, L. **Os desafios do desenvolvimento ético da Inteligência Artificial**. Veritas, Porto Alegre, v. 65, p. 02-16, 2020.

RYSON, Joanna J. Robots should be slaves. [artigo on-line] **Artificial Models of Natural Intelligence**, 6 21.mai. 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/250333956_Robots_Should_Be_Slaves. Acesso em: 17 maio 2022

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12ª ed. Rev.atual.amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SILVA, Nilton Correia da. Notas iniciais sobre a evolução dos algoritmos do VICTOR: o primeiro projeto de inteligência artificial em supremas cortes do mundo. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; CARVALHO, Angelo Gamba Prata de (Coord.). **Tecnologia jurídica & direito digital: II Congresso Internacional de Direito, Governo e Tecnologia – 2018**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 89-94. ISBN 978-85-450-0584-1.

SILVA, Nilton Correa da, et al. Document type classification for Brazil's supreme court using a Convolutional Neural Network. **The Thent International Conference on FORENSIC COMPUTER SCIENCE and CYBER LAW**. Disponível em: <http://icofcs.org/2018/ICoFCS-2018-001.pdf>. Acesso em 17 maio 2022.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Simply. **O que é o OCR e quais os benefícios para sua empresa**. Disponível em: <https://blog.simply.com.br/o-que-e-ocr-e-beneficios/>. Acesso em 19 maio 2022.

TOLEDO, Eduardo S. Projetos de inovação tecnológica na Administração Pública. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; CARVALHO, Angelo Gamba Prata de (Coord.). **Tecnologia jurídica & direito digital: II Congresso Internacional de Direito, Governo e Tecnologia – 2018**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

TZACHOR, Asaf et al. Artificial Intelligence in a crisis needs ethics with urgency. **Nature Machine Intelligence**, v.2., 2020. Disponível em: <https://www.nature.com/articles/s42256-020-0195-0>. Acesso em 18 maio 2022.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória**. 2 ed. São Paulo: RT, 2008.

WOLKART, Erick Navarro. **Análise econômica e comportamental do processo civil: como promover a cooperação para enfrentar a tragédia da Justiça no processo civil brasileiro**. 2018. 815 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rio de Janeiro, 2018. p. 664. Disponível em: <https://www.btdt.uerj.br:8443/handle/1/17363>. Acesso em 19 maio 2022.

**9. MODULAÇÃO DE EFEITOS DE DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
RE 714.139¹**



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-09>

Maria Tereza Ramos Vale Halabe²

SUMÁRIO

1 Introdução. 2 Fundamentos teóricos. 2.1 Princípio da essencialidade e da seletividade. 2.2 Modulação de efeitos. 2.2.1 Controle de constitucionalidade e modulação de efeitos. 2.2.2 Cabimento, requisitos e efeitos temporais. 3 Apresentação do caso paradigmático. 3.1 Particularidades do RE 714.139 e a decisão de inconstitucionalidade do STF. 3.2 Modulação de efeitos no RE 714.139. 4 Análise dos argumentos para modulação de efeitos. 5 Considerações finais. Referências.

RESUMO

O presente artigo analisa a aplicação da modulação de efeitos diante de decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 714.139, que julgou inconstitucional alíquota de 25% de ICMS aplicada a operações com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação. Discute-se se a modulação de efeitos nesse RE está condizente com os princípios de "segurança jurídica" e de "excepcional interesse social" ou se a decisão de modulação se pautou em critérios menos técnicos e mais pragmáticos, a saber o perigo de esvaziamento dos cofres públicos. Esta discussão é de grande relevância, haja vista o impacto das decisões do STF sobre os demais órgãos do poder judiciário e sobre a sociedade em geral, com destaque, nesse caso, sobre a esfera privada do contribuinte. Concluiu-se que o STF, apesar de apontar os requisitos materiais na defesa da modulação, na prática lançou mão de argumentação consequencialista a fim de justificar a modulação.

Palavras-chave: Decisão de inconstitucionalidade. Modulação de efeitos. Direito Tributário.

¹ Trabalho apresentado como requisito de avaliação à disciplina Princípios Fundamentais do Direito Tributário, ministrada pelo Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, no Programa de Pós-Graduação em Direito Mestrado Interinstitucional (MINTER) da PUCRS/UNDB.

² Mestranda no Programa de Pós-Graduação em Direito Mestrado Interinstitucional (MINTER) da PUCRS/UNDB. Especialista em Gestão Educacional. Graduada em Direito e em Psicologia. Advogada OAB/MA 14.911. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5777673821634695>. E-mail: tereza.halabe@gmail.com

ABSTRACT

This article analyzes the application of modulation of effects in the face of an unconstitutionality decision handed down by the Federal Supreme Court in RE 714.139, which judged the 25% ICMS tax rate applied to operations with electricity and the provision of communication services to be unconstitutional. It is discussed whether the modulation of effects in this RE is consistent with the principles of "legal certainty" and "exceptional social interest" or whether the modulation decision was based on less technical and more pragmatic criteria, namely the danger of emptying the public safes. This discussion is of great relevance, given the impact of the STF's decisions on the other bodies of the judiciary and on society in general, with emphasis, in this case, on the taxpayer's private sphere. It was concluded that the STF, despite pointing out the material requirements in defense of modulation, in practice made use of consequentialist arguments in order to justify modulation.

Keywords: Decision of unconstitutionality. Modulation of the effects. Tax law.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo vai tratar do instituto da modulação de efeitos diante da decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria tributária. Isto será realizado a partir da análise de um caso paradigmático, que é o Recurso Extraordinário (RE) nº 714.139, com repercussão geral reconhecida (tema 745).

No retrocitado RE, o STF analisa se é constitucional o que dispõe o art. 19 da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, de Santa Catarina, que estabelece uma alíquota relativa ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) mais gravosa para operações com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação do que a alíquota geral prevista na lei.

O artigo, seguindo modelo francês, será dividido em duas partes. Na primeira seção serão levantadas algumas discussões teóricas gerais e na segunda parte será abordado o caso paradigmático, testando a teoria. Ressalta-se que, como a modulação de efeitos só é aplicada se houver declaração de inconstitucionalidade, importou trazer algumas considerações teóricas, ainda que breves, sobre os princípios da essencialidade e da seletividade, pois estes fundamentaram a decisão de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal. E, logo em seguida, será abordado o

tema principal, que é a modulação de efeitos, o que servirá de suporte para a análise do caso.

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.1 Princípio da essencialidade e da seletividade

Conforme ensina Paulo Caliendo³, a “técnica da seletividade determina a exigência de critérios diferenciados para a aplicação de alíquotas aos produtos essenciais e supérfluos”. Nesse contexto, a carga tributária que incide sobre produtos essenciais é menor do que aquela que atinge produtos supérfluos. Portanto, o “que distinguiria a aplicação de alíquotas seria a essencialidade de cada produto”.

Através dessa técnica, espera-se que o contribuinte com maior poder de compra suporte carga tributária mais acentuada, haja vista que ele tem mais recursos financeiros para consumir uma quantidade maior de produtos supérfluos do que um contribuinte com menor poder aquisitivo.

Nas palavras de Paulo Caliendo⁴, a “essencialidade da tributação mediante critérios de seletividade é uma forma de aplicação indireta do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo”. Esclarecido esse ponto, passa-se agora ao tema principal, que é a modulação de efeitos.

2.2 Modulação de efeitos

2.2.1 Controle de constitucionalidade e modulação de efeitos

Historicamente os direitos fundamentais do contribuinte protegidos pela Constituição se impuseram ao Estado como limitações contra abusos do poder de tributar. Assim, ao instituir tributos o Estado deve fazê-lo com a devida obediência à

³ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p.229.

⁴ CALIENDO, op. cit., p.229.

Constituição⁵.

Então, normas que criam tributos que contrariem a Constituição, seja do ponto de vista formal ou material, devem ser retiradas do ordenamento jurídico através do controle de constitucionalidade. Frisa-se que quando a norma é declarada inconstitucional, conforme teoria da nulidade, esta adotada majoritariamente no nosso sistema jurídico, sua invalidade remonta ao nascimento dessa norma. O que implica dizer que a decisão de inconstitucionalidade tem, como regra, efeitos retroativos (*ex tunc*)⁶.

Contudo, quando a lei inconstitucional existiu por um longo tempo, diversas relações jurídicas foram construídas a partir dela. E a regra da retroatividade, imposta pela teoria da nulidade, incidiria na desconstituição dessas relações. No caso de uma lei que tratasse sobre educação, por exemplo, sua declaração de inconstitucionalidade poderia invalidar diversos diplomas concedidos⁷. Ou no caso de uma lei eleitoral declarada inconstitucional após eleições, poderia causar a destituição de todo o parlamento, configurando-se, como ressalta o ministro Gilmar Mendes, num "suicídio democrático", porque não haveria ninguém para editar uma nova lei⁸.

Então, manter uma teoria rígida da nulidade, sem qualquer tipo de exceção, poderia trazer problemas ainda maiores à segurança jurídica do que a própria lei inconstitucional. A partir dessa perspectiva, manteve-se a teoria da nulidade como regra, mas mitigando-a a partir da modulação de efeitos.

Ressalta-se ainda que, como esse instituto tem fundamento no princípio da segurança jurídica, uma das pedras angulares do Estado de Direito⁹, ainda que seja regulado pelas Leis 9.868/99 e 9.882/99, também é possível a modulação de efeitos

⁵ CALIENDO, op. cit.

⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁷ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 3.462/PA**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. Lei paraense nº 6.489/2002. Autorização legislativa para o poder executivo conceder, por regulamento, os benefícios fiscais da remissão e da anistia. Princípios da separação dos poderes e da reserva absoluta de lei formal. Art. 150, § 6º da Constituição Federal. Ação julgada procedente. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 2010. disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618979>. Acesso em: 15 dez. 2021, p.57.

⁹ *Ibid.*, p.56.

em Recurso Extraordinário. Quer dizer, ainda que a referidas leis se apliquem “apenas ao controle concentrado, não haveria como negar a possibilidade de se modular os efeitos da decisão proferida em recurso extraordinário”¹⁰. Assim, “excepcionalmente, em face do princípio da segurança jurídica, o STF entende possível a ‘modulação dos efeitos’ [...] no controle difuso”¹¹.

2.2.2 Cabimento, requisitos e efeitos temporais

No que concerne ao cabimento da modulação de efeitos, frisa-se que ela só poderá ser aplicada se houver a declaração de inconstitucionalidade da norma. Trata-se, portanto, de modelo bifásico, primeiro se declara a inconstitucionalidade da lei e depois se considera a possibilidade de modulação de efeitos¹².

Quanto aos requisitos, estes se dividem em formais e materiais. Os requisitos formais dizem respeito ao voto favorável de maioria de dois terços (8 votos) dos membros do Tribunal, caso contrário não há modulação e mantém-se a regra geral da retroatividade. Comenta Daniel Mitidiero ¹³ que esse quórum precisa ser qualificado, porque se pretende manter os efeitos de uma lei inconstitucional por determinado período.

No que se refere aos requisitos materiais para a modulação de efeitos, ressalta-se que ela se aplica em favor da “segurança jurídica”, isto é, das relações jurídicas consolidadas durante a vigência da lei inconstitucional, ou em favor de outro princípio de assento constitucional que se traduza como “excepcional interesse social”¹⁴. Isto significa que “a modulação de efeitos está preocupada com a proteção dos interesses que podem ser sacrificados em face da decisão de inconstitucionalidade”¹⁵.

¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p.530.

¹¹ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 37. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p.867.

¹² BRASIL, 2010, op. cit.

¹³ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

¹⁴ DIMOULIS; LUNARDI, op. cit., p.213.

¹⁵ SARLET; MARINONI; MITIDIERO, op. cit., p.532.

A problemática que surge quanto aos requisitos materiais é que estes se referem a conceitos indeterminados, que serão interpretados de acordo com o caso julgado pela Corte. Esta vagueza dos termos pode acabar dando muita liberdade ao intérprete. Contudo, essa interpretação não deve – ou pelo menos não deveria – violar o princípio da supremacia constitucional. Isto porque o valor a ser preservado com a modulação, que mantém alguns efeitos da norma inconstitucional, deve também estar em consonância com a Constituição¹⁶.

Nesse contexto, Daniel Mitidiero, em *Webinar* do GTAX¹⁷, ressalta que para haver aplicação do instituto da modulação, o efeito retroativo da decisão de inconstitucionalidade deve ser mais ofensivo à Constituição e aos direitos fundamentais do que a sua manutenção. Exemplo clássico dessa situação foi a declaração de inconstitucionalidade de lei estadual baiana que criou o município de Luís Eduardo Magalhães, em que se afastou a nulidade pelo prazo de 24 meses.

E quais os efeitos temporais da decisão de modulação? Pode-se destacar, em essência, três possibilidades. No primeiro caso a decisão de inconstitucionalidade poderá ter eficácia a partir do trânsito em julgado da decisão de inconstitucionalidade. Quer dizer, a decisão adquire efeitos não retroativos (*ex nunc*). Além disso, a decisão poderá ter efeitos a partir de outro momento fixado pelo Tribunal. Nesse caso, a decisão poderá ter efeitos parcialmente retroativos, quer dizer, há retroatividade, mas não até o nascimento da norma; ou, então, a decisão terá efeitos diferidos (*pro futuro*)¹⁸.

Em suma, o primeiro critério para haver modulação é a declaração de inconstitucionalidade. Se a lei for constitucional não há o que modular. O quórum é qualificado de dois terços dos ministros, haja vista a manutenção de efeitos advindos de uma lei inconstitucional. Ademais, a modulação é um meio para promover o princípio da segurança jurídica e o excepcional interesse social. Ou seja, a modulação de efeitos é limitada por valores constitucionais. Quanto aos efeitos temporais da modulação diante da declaração de inconstitucionalidade, eles podem

¹⁶ SARLET; MARINONI; MITIDIERO, op. cit.

¹⁷ GTAX GRUPO. **Modulação de Efeitos em Matérias Tributárias** (2021a). Disponível em: <https://youtu.be/wzXAqx2n8G4>. Acesso em: 15 dez. 2021.

¹⁸ DIMOULIS; LUNARDI, op. cit.

se dar a partir da decisão, podem ser parcialmente retroativos ou podem se dar a partir de algum momento futuro.

3 APRESENTAÇÃO DO CASO PARADIGMÁTICO

3.1 Particularidades do RE 714.139 e a decisão de inconstitucionalidade do STF

O caso paradigmático refere-se ao Recurso Extraordinário de nº 714.139, com repercussão geral reconhecida, paradigma do Tema 745. Este RE discute o alcance do art. 155, § 2º, III da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS. Na origem trata-se de Mandado de Segurança (MS) impetrado pelas Lojas Americanas S/A em face do Estado de Santa Catarina¹⁹.

Na referida ação a parte autora pleiteava o reconhecimento de direito líquido e certo de pagar o ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicação com base na alíquota geral de 17%, em lugar da alíquota de 25% prevista na lei, bem como ter restituídos os dez anos cobrados em excesso²⁰.

Isto porque o art. 19 da Lei nº 10.297, que foi impugnado, determina uma alíquota de ICMS mais gravosa para operações com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação, *in verbis*:

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II a IV;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

a) operações com energia elétrica;

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139 – Santa Catarina**. Recorrente: Lojas Americanas S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio, 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 15 dez. 2021.

²⁰ Ibid.

- b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo I desta Lei;
- c) prestações de serviços de comunicação; [...] ²¹.

Assim, observa-se que, no estado de Santa Catarina, aplica-se a alíquota de 17% em regra, esta é a alíquota base do Estado. E aplica-se a alíquota de 25% nos casos de operações com produtos supérfluos, bem como em operações com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação. Esta seria a alíquota máxima do Estado.

Ou seja, operações com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação, considerados bens essenciais na atual sociedade da informação, possuem a mesma alíquota que operações com produtos supérfluos. A questão que se descortina a partir daí é se essa decisão legislativa contraria ou não o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto. Se não contrariar, não se fala em inconstitucionalidade. Mas se contrariar, ofende-se valores constitucionais. Com isto, fica evidenciado o surgimento de duas posições jurídicas distintas. A posição defendida pelo Fisco em favor da constitucionalidade da norma. E a posição defendida pelo contribuinte que entende que a norma é inconstitucional.

Diante disto, passa-se agora a analisar por que a alíquota de 25%, aplicada sobre operações com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação, seria considerada constitucional. Afinal, o que alega o Fisco em defesa da norma?

A principal defesa do Fisco é quanto à facultatividade da aplicação do princípio da seletividade, em função da essencialidade do produto, no caso do ICMS. Isto porque quando a Constituição estabelece, no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que ele será imposto seletivo em função da essencialidade do produto, está evidenciando uma obrigação. O IPI, necessariamente, vai ser seletivo. Mas quando o texto constitucional ressalta, no caso do ICMS, que este imposto poderá ser seletivo, está dando ao legislador estadual uma opção. Ou seja, o ICMS

²¹ SANTA CATARINA. **Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina: Assembleia Legislativa, [1996]. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm. Acesso em: 15 dez. 2021.

pode ou não ser seletivo, essa escolha ficaria a cargo do legislador estadual²². Este não foi o único argumento utilizado pelo Estado, porém é o mais evidente. Outro argumento em defesa da constitucionalidade da lei é embasado na ideia de legalidade tributária, quer dizer, quem poderia instituir condições e limites de um tributo, inclusive definir alíquota, seria o poder legislativo e não o judiciário²³.

Nesse contexto, questiona-se por que a alíquota de 25% foi considerada inconstitucional pelo STF. Apontou o ministro Marco Aurélio que, de fato, a seletividade em função da essencialidade do bem, no caso do ICMS, é facultativa. E nesse sentido, o legislador estadual poderia escolher aplicá-la (ou não) ao editar a lei. Contudo, a partir do momento em que o legislador decidiu aplicar o princípio da seletividade, ele está obrigado a obedecer ao núcleo base desse princípio que é a essencialidade do produto²⁴.

E o que se tem no caso paradigma? O legislador estadual previu alíquotas diferenciadas de ICMS considerando determinados bens e serviços. Mas ao fazê-lo enquadrou energia elétrica e telecomunicação (que são bens essenciais) na mesma categoria em que estão contidos os produtos supérfluos, ao passo que as operações em geral ficam sujeitas a 17%²⁵.

Entretanto, adotada a técnica da seletividade, o critério norteador deve ser a essencialidade do produto. Nesse sentido, nota-se contrariedade à Constituição, já que comunicação e eletricidade são bens essenciais que exigem carga tributária menor e não majorada. Nas palavras de Kiyosh Harada²⁶:

[...] a faculdade de implementar a seletividade das alíquotas do imposto não significa liberdade de o legislador impor alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços considerados essenciais. É como um preceito constitucional de natureza programática, que surte efeito por seu aspecto negativo.

²² BRASIL, 2021, op. cit.

²³ GTAX GRUPO. **Seletividade do ICMS na Energia**: a visão do Fisco Estadual (2021b). Disponível em: <https://youtu.be/GnJe4SkMs4s>. Acesso em: 15 dez. 2021.

²⁴ BRASIL, 2021, op. cit.

²⁵ BRASIL, 2021, op. cit.

²⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 554.

Em outras palavras, o legislador ordinário poderá deixar de implementar a seletividade em função da essencialidade no caso do ICMS, mas não poderá editar normas que contrariem esses princípios. Assim, na sessão de 12/11 a 22/11/21, o Tribunal Pleno, por maioria dos votos, deu parcial provimento ao Recurso Extraordinário, decidindo pela inconstitucionalidade da Lei estadual nº 10.297/1996 no que concerne à alíquota de 25% de ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação. Isto porque, como eles são bens essenciais, a alíquota a ser aplicada seria a geral de 17%. Todavia, em relação à restituição e compensação tributária determinou-se que estas situar-se-iam no âmbito infraconstitucional. Foram vencidos os votos dos ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso²⁷.

3.2 Modulação de efeitos no RE 714.139

Definida a questão da inconstitucionalidade, passou-se a discutir a possibilidade de modulação de efeitos da decisão. Esta proposta foi feita pelo ministro Dias Toffoli e acompanhada primeiramente pelo ministro Nunes Marques. A proposta estipulava que a decisão produziria efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro, isto é, 2022, ressalvando-se as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito, quer dizer, quando o ministro Marco Aurélio proferiu seu voto, em 5/2/21. Este julgamento foi suspenso para colheita posterior dos votos dos demais ministros sobre a modulação²⁸.

Houve continuação do julgamento na sessão de 26/11 a 03/12/21, quando o ministro Gilmar Mendes pediu vistas dos autos, devolvendo-os na sessão de 10/12 a 17/12/21. Entretanto, acabou havendo uma modificação da proposta original e na nova sugestão a decisão de inconstitucionalidade passaria a fazer efeitos a partir de 2024, quer dizer a partir do primeiro exercício financeiro regido pelo próximo Plano Plurianual (PPA) de cada unidade federada²⁹.

²⁷ BRASIL, 2021, op. cit.

²⁸ BRASIL, 2021, op. cit.

²⁹ BRASIL, 2021, op. cit.

Ambas as propostas se referiram à modulação *pro futuro*. Sendo que a última alargou ainda mais o período em que norma inconstitucional continuaria a surtir efeitos. Manteve-se a ressalva quanto às ações ajuizadas até a véspera do início do julgamento do mérito³⁰.

Mas quais foram os argumentos apresentados pelo ministro Dias Toffoli em favor da modulação de efeitos? Podem ser apontadas quatro argumentações principais. A primeira é que a lei questionada continuou a ser aplicada com presunção de constitucionalidade, gerando receitas e expectativas de receitas para o Estado de Santa Catarina. Outro ponto destacado é que a tese de inconstitucionalidade, haja vista ter repercussão geral, impactaria, de maneira relevante, as finanças de diversos estados em situação semelhante ao de Santa Catarina. Estados que também geraram receitas e expectativas de receita com base em leis do ICMS que padeciam de mesmo vício de inconstitucionalidade³¹.

Ademais, no caso da alíquota do ICMS sobre telecomunicações, ela tornou-se inconstitucional com o decorrer do tempo, mas nem sempre o foi. Como frisou o ministro nem sempre as telecomunicações tiveram a importância social que possuem hoje na sociedade informacional. Nesse sentido a lei de Santa Catarina não acompanhou a evolução econômico-social e tornou-se, eventualmente, inconstitucional, mas não haveria como precisar exatamente quando a alíquota de 25% passou a ser inconstitucional³².

Por fim, foi apontada uma análise do impacto anual da decisão sobre as unidades da federação em termos de valores, o que se modificava conforme o estado, mas implicaria para todos numa perda elevada de arrecadação. Esta perda variava entre R\$ 19 milhões (estado de Roraima) até R\$ 3,59 bilhões (estado de São Paulo). Reforçou o ministro que isto, ainda por cima, viria a ocorrer em tempos difíceis e atingiria estados cujas economias já estavam combalidas. A mudança da proposta de modulação se deu com o recebimento desse relatório financeiro pelos estados³³.

Em síntese, pelo que foi dito nos argumentos, fica evidente que o objetivo principal da modulação, conforme alegou o ministro Dias Toffoli, foi amenizar em

³⁰ BRASIL, 2021, op. cit.

³¹ BRASIL, 2021, op. cit.

³² BRASIL, 2021, op. cit.

³³ BRASIL, 2021, op. cit.

certa medida e num espaço de tempo que ele considerou adequado, os impactos da decisão da Corte nas contas das unidades federadas³⁴.

E qual a razão para ressaltar da modulação apenas as ações ajuizadas até a véspera da publicação do julgamento do mérito (05/2/21)? O motivo alegado pelo ministro foi combater uma corrida ao Poder Judiciário, que poderia ser prejudicial, sobretudo, considerando as citadas particularidades do tema e o contexto econômico-social do país e dos estados da Federação³⁵.

4 ANÁLISE DOS ARGUMENTOS PARA MODULAÇÃO DE EFEITOS

Diante da decisão de inconstitucionalidade de lei no RE 714.139 há, como esclarecido, cabimento de proposta de modulação se cumpridos os requisitos materiais de “segurança jurídica” e de “excepcional interesse social”. Então, passa-se agora à análise da fundamentação da modulação de efeitos.

Observa-se duas possíveis leituras sobre os fundamentos da modulação. A primeira em que a modulação estaria condizente com os princípios de “segurança jurídica” e de “excepcional interesse social”, isto é o que argumenta o ministro Gilmar Mendes³⁶. E a segunda leitura na qual o ministro Dias Toffoli fundamenta sua decisão de modulação em critérios menos técnicos e mais pragmáticos.

Em defesa da primeira posição foram apontados quatro argumentos para a modulação utilizados pelo ministro Dias Toffoli. Uma das fundamentações foi a tese de inconstitucionalidade “gradativa” das telecomunicações, na qual não haveria como precisar exatamente quando a alíquota de 25% de ICMS sobre as telecomunicações se tornou inconstitucional. Contudo, esse argumento, sozinho, não parece justificar uma modulação para 2024³⁷.

Os outros três argumentos se fundamentaram em preocupações, pertinentes, ligadas à receita dos estados. Foram colacionados ao processo diversos documentos demonstrando, como disse o ministro Gilmar Mendes, o papel relevante do ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações nas finanças públicas dos

³⁴ BRASIL, 2021, op. cit.

³⁵ BRASIL, 2021, op. cit.

³⁶ BRASIL, 2021, op. cit.

³⁷ BRASIL, 2021, op. cit.

estados. Os impactos anuais variam entre milhões e bilhões de reais³⁸.

Mas porque modular a partir de 2024? Porque não a partir de 2022, conforme primeira proposta? O objetivo é que a modulação de efeitos coincida com a vigência dos Planos Plurianuais dos estados. Haja vista que o PPA é instrumento fundamental de planejamento de médio prazo (pensado para um período de 4 anos) e no qual são estimadas as metas e programas a serem cumpridos neste período. Quer dizer, os estados já se planejaram durante esse período, com determinadas expectativas de receitas para cumprir suas missões constitucionais, seja na educação, na saúde, implementando políticas públicas, o que têm suma importância diante da crise econômica atual e do quadro de pandemia³⁹.

Nesse sentido, modular seria reconhecer que ofende mais a Constituição a retroatividade advinda da teoria da nulidade do que a manutenção de efeitos da lei inconstitucional por um determinado tempo. Isto porque os efeitos retroativos frustrariam seriamente o planejamento fiscal dos estados, que tinham uma expectativa de arrecadação X de ICMS.

Como disse o ministro Gilmar Mendes, a segurança jurídica estaria plasmada na formação do planejamento fiscal dos estados a partir da expectativa que tinham de arrecadação, enquanto o interesse social estaria materializado nas prestações estatais dependentes dos recursos estimados na sistemática tributária⁴⁰.

Contestando esse primeiro posicionamento, poder-se-ia considerar a fundamentação do RE para a modulação mais pragmática do que jurídica. Como visto, o principal argumento para a modulação de efeitos nesse caso, são as repercussões, o impacto da decisão de inconstitucionalidade sobre as finanças públicas, em outros termos, as consequências da decisão.

Teresa Arruda Alvim ⁴¹ não é totalmente contrária ao uso do consequentialismo pelo judiciário e chega a explicitar, em seu livro sobre modulação, que o consequentialismo é inevitável. Ademais, se usado na dose certa, desejável, pois é mais um modo de evidenciar que o direito serve à sociedade e não o contrário.

³⁸ BRASIL, 2021, op. cit.

³⁹ BRASIL, 2021, op. cit.

⁴⁰ BRASIL, 2021, op. cit.

⁴¹ ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação**: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

Todavia, a autora impõe dois limites rígidos para seu uso. O primeiro é que a análise das consequências não seja feita com base no subjetivismo, mas com base em dados empíricos, o que, ao se analisar o RE, talvez tenha sido critério preenchido, haja vista os relatórios financeiros anexados ao processo. Contudo, existiria um segundo limite inegociável, é que dificuldades econômicas não autorizariam atuação judicial nem contra a lei e muito menos contra a Constituição.

Assim, para a autora nenhuma decisão judicial pode ter por base única o perigo de esvaziamento dos cofres públicos ou prováveis dificuldades de caixa. Com isto, se quer dizer, por exemplo, que o argumento de que não modular geraria um rombo nos cofres do Estado jamais poderia ser usado como única base da decisão do judiciário. Para ela o consequentialismo deve ser aplicado como critério de desempate entre dois possíveis caminhos jurídicos, levando em conta o caráter pluri-interpretativo do direito⁴².

Complementando esse pensamento, ressalta Daniel Mitidiero ⁴³ que a modulação não pode destruir a segurança jurídica com a desculpa de promovê-la. Daí a importância em restringir a modulação de efeitos a casos excepcionais, de difícil repetição. Além disso, esclarece o autor que é preciso demonstrar que a preservação dos efeitos da lei inconstitucional não acarreta benefício indevido àquele que promulgou a lei. Ou seja, não poderia o Estado ficar com o produto de indevida arrecadação tributária. Pois ao permitir que o Estado fique com arrecadação indevida, isto pode servir de incentivo à criação de novas leis inconstitucionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme estabeleceu o STF no RE 714.139 aplicar ou não o princípio da seletividade no que concerne ao ICMS é uma escolha facultada aos estados. Mas uma vez que a técnica da seletividade é aplicada, o legislador estadual está obrigado a obedecer ao seu núcleo base, que é a essencialidade do produto.

Nesse contexto, a lei de Santa Catarina que trata do ICMS contrariou valores constitucionais, haja vista que aplicou alíquota majorada de 25% para operações

⁴² ALVIM, op. cit.

⁴³ MITIDIERO, op. cit.

com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação, considerados bens essenciais na atual sociedade informacional.

Diante da decisão de inconstitucionalidade da Corte e das consequências econômicas não apenas para o estado de Santa Catarina, mas para as demais unidades da federação (haja vista a repercussão geral do tema), suscitou-se proposta de modulação *pro futuro*. O que implica dizer que a norma inconstitucional continuará a ser aplicada até 2024, em prol do planejamento dos estados, mas em prejuízo para o contribuinte.

Concluiu-se, portanto, com base no conteúdo exposto, que o STF, apesar de apontar os requisitos materiais de "segurança jurídica" e "excepcional interesse social" na defesa da modulação, na prática lançou mão da argumentação consequencialista a fim de justificar a modulação.

REFERÊNCIAS

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 3.462/PA**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. Lei paraense nº 6.489/2002. Autorização legislativa para o poder executivo conceder, por regulamento, os benefícios fiscais da remissão e da anistia. Princípios da separação dos poderes e da reserva absoluta de lei formal. Art. 150, § 6º da Constituição Federal. Ação julgada procedente. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 2010. disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618979>. Acesso em: 15 dez. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 37. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

GTAX GRUPO. **Modulação de Efeitos em Matérias Tributárias** (2021a). Disponível em: <https://youtu.be/wzXAqx2n8G4>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139 – Santa Catarina**. Recorrente: Lojas Americanas S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio, 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 15 dez. 2021.

SANTA CATARINA. **Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina: Assembleia Legislativa, [1996]. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm. Acesso em: 15 dez. 2021.

GTAX GRUPO. **Seletividade do ICMS na Energia: a visão do Fisco Estadual** (2021b). Disponível em: <https://youtu.be/GnJe4SkMs4s>. Acesso em: 15 dez. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

10. TERRITÓRIO, EXISTÊNCIA E RESISTÊNCIA: LIMITE PARA O PODER DE TRIBUTAR FACE O DIREITO À IDENTIDADE¹



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-10>

Anderson Júnior Ferreira Martins²

Sumário

1. Considerações Iniciais; 2. Esforços Hermenêuticos Sobre a Imunidade Tributária dos Territórios Quilombolas; 2.1 Fundamentos interpretativos; 2.2 Reconhecimento da imunidade implícita pelo Poder Judiciário; 3. Estabelecimento de Isenção de ITR pela Lei 13.043/2014; 4. Considerações Finais; Referências.

1 Considerações Iniciais

O direito fundamental a identidade pode ser extraído do texto constitucional, por meio de interpretação sistemática, ainda que de maneira implícita pela expressa e especial proteção à Dignidade da Pessoa Humana, que foi elevada a fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro pela Constituição da República³. Desta forma a identidade pessoal ou comunitária passou a ter especial proteção por parte do Estado conforme leciona Ingo Sarlet:

(...) temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de

¹ Texto resultante da ampliação e atualização de resumo expandido apresentado ao Programa de pós-graduação em Direito da PUC/RS (Dinter FCR).

² Advogado; doutorando em Direito pela PUC-RS (Dinter FCR); mestre em Psicologia pela Universidade Federal de Rondônia; especialização em Direito do Trabalho e processual do Trabalho pela União das Escolas Superiores de Rondônia (UNIRON); Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Humanas, Exatas e Letras de Rondônia (FARO). E-mail: ryuggi@gmail.com. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/3589346568601390>.

³ Constituição Federal: "Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana;" (BRASIL, 1998).

propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida.⁴

Importa destacar, no entanto, que o Direito Fundamental à Identidade é multifacetado e possui elementos formal e substancial, sendo o primeiro de mais difícil modificação pelo indivíduo ou comunidade e o segundo de natureza mais plástica que vai se modificando com a evolução individual e/ou cultural⁵.

Salienta-se que, embora haja certa flexibilidade para modificação de questões culturais atinentes à cultura de determinados subgrupos da sociedade brasileira, há também uma especial preocupação da nossa Constituição com a pluralidade cultural do povo brasileiro, dotando de especial proteção aos indígenas e afro-brasileiros⁶. Esse reconhecimento faz surgir a necessidade de que o debate acerca da territorialidade desses grupos esteja intrinsecamente imbricado com a identidade cultural⁷.

Isso porque é comum aplicar a ideia de quilombo a algo relacionado ao passado. Distância temporal que faz atenuar a situação de opressão vivida por

⁴SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**, p.59-60.

⁵ FARIAS, A. A. BOLESINA, I. **Direitos de Personalidade: O Direito à Identidade como Direito Fundamental**, p. 8

⁶ Constituição Federal: "Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

§ 1º **O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras**, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional.

§ 2º A lei disporá sobre a fixação de datas comemorativas de alta significação para os diferentes segmentos étnicos nacionais.

§ 3º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público que conduzem à: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

I defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

II produção, promoção e difusão de bens culturais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

III formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

IV democratização do acesso aos bens de cultura; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

V **valorização da diversidade étnica e regional**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005) (BRASIL, 1988).

⁷ MONTEIRO, A. N. G.; TRECCANI, G. D. **A Tese do Marco Temporal da Ocupação Quilombola à Luz da Teoria da Integridade de Dworkin: Análise dos Votos da Adin 3239**, p.19.

homens e mulheres afrodescendentes em posição de escravizados e em constante busca por liberdade social e cultural. Assim como sobre os seus descendentes - povos remanescentes -, que, comumente, vivem à marginalização, além do acesso das políticas públicas, de direitos e da propriedade das terras de quilombos.

No entanto, a luta constante e as terras ocupadas foram sendo reconhecidas nos textos constitucionais, principalmente com o disposto no artigo 68 da ADCT. Porém, ainda necessitando do acompanhamento técnico para demarcação dos territórios. E, com isso, realizar a identificação, demarcação e titulação destas áreas.⁸

Porém, na prática jurídica, o direito ao território para os remanescentes quilombolas, direito o qual figura todos os demais, ainda não é totalmente reconhecido. De tal modo que, a cultura deste povo é vista como patrimônio. Termo que reconhece o ser humano, mas que não atribui garantias de dignidade.⁹

A proteção aos afrodescendentes como componentes dessa identidade do povo brasileiro ainda mereceu especial destaque por meio da expressa menção nos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias para garantir também aos Quilombolas o seu direito à propriedade das terras onde estavam estabelecidos¹⁰. Para além disso, garantiu que o Estado buscaria preservar diversos elementos culturais como o seu modo de viver, de fazer, de existir em um espaço cultural¹¹

⁸ SANTOS, L. G. dos. **Território quilombola**: Artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Instituto Vale do Cricaré, Curso de Direito. São Mateus, 2019.

⁹ HELD, T. M. R. **O Direito Humano ao Território e Identidade Quilombola no Sistema Interamericano de Direitos Humanos**. Revista Libertas. Direito UFOP, Ouro Preto, v. 3, n. 2, pp 122-147, 2018.

¹⁰ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: Art. 68. Aos remanescentes das comunidades dos quilombos que estejam ocupando suas terras é reconhecida a propriedade definitiva, devendo o Estado emitir-lhes os títulos respectivos. (BRASIL, 1988).

¹¹ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, **tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:**

I - as formas de expressão;

II - os modos de criar, fazer e viver;

III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas;

IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;

V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.(...)

§ 5º Ficam tombados todos os documentos e os sítios detentores de reminiscências históricas dos antigos quilombos. (BRASIL, 1988).

composto pelo território ao qual se reconhecia a propriedade permitindo o desenvolvimento de uma vida decente¹².

A referida proteção das terras quilombolas, embora possa ser encarada como um exagero por parte da constituinte que foi influenciada por movimento de defesa de minorias, não se constitui em direito desarrazoado a este grupo, especialmente quando considerada a sua vulnerabilidade histórica¹³ e estrutural¹⁴ que os coloca em larga desvantagem em relação à sociedade em geral.

O direito ao território possui algumas especificidades que foram reguladas pelo Decreto n. 4.887/2003, que estabelecem que algumas restrições/vantagens à propriedade do quilombo: a) o registro deve ser efetuado em nome da coletividade por meio de uma associação que represente a comunidade; b) a terra não pode ser vendida, doada, penhorada, arrendada ou adquirida por usucapião¹⁵.

Dessarte, essas especificidades da propriedade quilombola é importante pois o valor que estas terras possuem para outros seguimentos da sociedade que podem buscar sua apropriação para integrá-la ao sistema de produção capitalista/especulação imobiliária¹⁷, ainda que as custas de vidas de muitas pessoas, podendo causar o extermínio e/ou marginalização dessas comunidades considerando-as como descartáveis¹⁸. Ela se mostra essencial para a manutenção da diversidade cultural brasileira. Pois como salienta Daniel Sarmiento em seu parecer, ao se privar as comunidades quilombolas de seu território há risco de desintegração de sua identidade coletiva:

¹²"(...) *Property rights have a similar purpose and result. This rights should also encourage us to redesign our regulatory and welfare programs, nor in order to eliminate dependency (which is futile), but to create the kind of dependency that fosters self-help and makes it possible for most people to lead decent lives.*" (HOLMES, S.; SUSTEIN, C. R. **The Cost of rights: why liberty depends on taxes**, p. 205.

¹³NASCIMENTO, A. **O Genocídio do Negro Brasileiro: processo de um racismo mascarado**. *Passim*.

¹⁴ALMEIDA, S. L. de. **O que é o racismo estrutural?** *Passim*.

¹⁵Art. 17. A titulação prevista neste Decreto será reconhecida e registrada mediante outorga de título coletivo e pró-indiviso às comunidades a que se refere o art. 2º, *caput*, com obrigatória inserção de cláusula de inalienabilidade, imprescritibilidade e de impenhorabilidade (BRASIL, 2003).

Parágrafo único. As comunidades serão representadas por suas associações legalmente constituídas.

¹⁶PRIOSTE F. G. V.; ALVES, C. C. N. CAMERINI J. C. B. **Quem tem Medo da Constituição Federal?** Quilombolas e o direito ao território, p. 300.

¹⁷HENGLER, C.I. de O; SALVADOR, M. A. **Quilombos Urbanos: A resistência cultural negra nas favelas de São Paulo**, p. 75.

¹⁸MBEMBE, A. **Necropolítica: biopoder soberania estado de exceção política da morte**. *Revista Arte & Ensaio*, p. 135.

(...) Para comunidades tradicionais a terra possui um significado completamente diferente da que ele apresenta para a cultura ocidental hegemônica. Não se trata apenas da moradia, que pode ser trocada pelo indivíduo sem maiores traumas, mas sim do elo que mantém a união do grupo, e que permite a sua comunidade no tempo através de sucessivas gerações, possibilitando a preservação da cultura, dos valores e do modo peculiar de vida da comunidade étnica.

Privado da terra, o grupo tende a se dispersar e desaparecer, tragado pela sociedade envolvente. Portanto, não é só a terra que se perde, pois a identidade coletiva também periga sucumbir. Dessa forma, não é exagero afirmar que quando se retira a terra de uma comunidade quilombola, não se está apenas violando o direito à moradia dos seus membros. Muito mais que isso, se está cometendo um verdadeiro etnocídio.¹⁹

Tal abordagem representa sua importância por agir como ferramenta de ação afirmativa²⁰, adotando o direito territorial para as comunidades quilombolas como uma real expressão de valorização e reconhecimento destes grupos étnicos. E, com isso, possibilita que o negro, em sujeito e/ou comunidade, possa se posicionar positivamente na intenção de resgate e alcance dos seus direitos, da sua identidade e cultura de matriz africana.

Este cenário possibilita o auto reconhecimento e preservação da sua ancestralidade não de modo distante, mas participativo para a construção do que é o Brasil hoje. Empregando-lhes, por este motivo, um ideal de direitos e deveres como 'ser cidadão'. Não apenas como um grupo étnico-racial que fora escravizado, mas que contribuiu diretamente para que a formação social, cultura, costumes, valores e história que passam a ser observados por um prisma participativo, e não apenas subjugado ao crivo europeu e escravocrata. Uma vez que, pelo ideológico social, há uma tendência em projetar o 'ser civilizado' tendo como base os costumes europeus.

¹⁹ SARMENTO, D. **A garantia do direito à posse dos remanescentes de quilombos antes da desapropriação**, p. 4-5.

²⁰ MONTEIRO, I. L. **Introdução ao Pensamento Filosófico Africano**. Curitiba: InterSaberes, 2020, p. 31.

Diante dessas questões, e pensando o sistema tributário como um elemento do Estado Democrático de Direito que visa a promoção de justiça social²¹, bem como na imunidade tributária como uma relação jurídica entre o sujeito e a coisa (nesse caso entre a comunidade/associação e a coisa) para instrumentalizar os Direitos Fundamentais²², especificamente o Direito à Identidade, questiona-se: Se é possível considerar os quilombos imunes à tributação? Se o advento da lei n. 13.043/2014 é suficiente para sanar a discussão doutrinário-jurisprudencial sobre o tema com a concessão de Isenção de ITR sobre os quilombos e o perdão de penalidade? Se é possível pensar na imunidade em relação aos quilombos urbanos?

Para responder os questionamentos, realizou-se uma pesquisa de caráter bibliográfico documental, analisando a literatura jurídica sobre o tema por meio da pesquisa em livros e artigos científicos, realizando ainda uma análise das decisões de processos de comunidades quilombolas rurais que conseguiram decisão interlocutória que aplicou a imunidade tributária às propriedades dos quilombos, bem como as consequências da Lei n. 13.043/2014 sobre a lide em questão. Aplicou-se a interpretação sistemática para tentar dirimir a questão jurídica em comento.

2 Esforços Hermenêuticos Sobre a Imunidade Tributária dos Territórios Quilombolas

Inicialmente, é importante frisar sobre a análise do tema por uma ótica que evidencie estes sujeitos e a comunidade quilombola a partir de conceitos analíticos. Para tanto, aceita-se a definição sobre a legitimação social a fim de propor, categórica e juridicamente, o conceito de ser quilombola e os seus direitos, bem como seu território negro em relação às comunidades remanescentes de quilombos²³.

²¹ RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo, Martins Fontes, 1997, p. 307 Citado Por SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo, s.p.

²² TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidade e isonomia. 3 ed, v. III, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 44-45 citado por SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo, s. p.

²³ ANJOS, J. C. G. dos. **Remanescentes de quilombos**: reflexões epistemológicas. In: LEITE, Ilka Boaventura (Org). **Laudos periciais antropológicos em debate**. Florianópolis: Co-edição NUER/ABA, 2005.

Conforme o conceito de campo proposto por Pierre Bourdieu, diz: "campos correspondem a universos sociais com algum grau de autonomia, que constituem espaços de poder, compostos por relações de força, interesses, estratégias de mudanças ou manutenção."²⁴ E, com isso, entende-se o direito de apropriação que o sujeito terá mediante o seu caráter em posicionamento social, político e do envolvimento inerente ao que compete o campo/território.

O território, então, não representa apenas um local de estar, mas sim, possui um contexto político e social na dinâmica de propriedade e uso da própria identidade étnica destes sujeitos²⁵. Em que aludem sobre luta, resistência e conquista. Um campo de união com o ancestral entre passado, presente e futuro. Na utilização destas terras para expressão cultural, social, religiosa e na manutenção da biodiversidade²⁶.

Questão relevante sobre o tema é a possibilidade de se reconhecer a imunidade tributária estabelecida de forma implícita pela Constituição Federal, uma vez que o poder de tributar é tradicionalmente visto como um fenômeno de soberania e manifestação de poder do Estado²⁷.

Ademais, essa hipótese por si só causa arrepios aos advogados públicos, auditores fiscais e demais profissionais ligados a arrecadação estatal: "A ideia de um modelo interpretativo fundado em princípios, ponderação e colaboração de poderes causa arrepios aos tributaristas tradicionais e parece ser exatamente o oposto de toda a luta histórica do direito tributário."²⁸, que veem na possibilidade de estabelecer uma limitação ao poder de tributar do Estado pela via hermenêutica uma ameaça aos cofres públicos.

Importa afastar esse temor, pois não se visa a aplicação indiscriminada de imunidade tributárias a toda e qualquer atividade, uma vez que um Estado sem

²⁴ BOURDIEU, P. **O poder simbólico**. Rio de Janeiro, Bertrand Brasil, 2003, p. 124.

²⁵ HAESBAERT, R. **Território e multiterritorialidade**: um debate. Revista GEOgraphia, Niterói, v. 9, n. 17, p. 19-46, 2007.

²⁶ MARIN, R. E. A. **Terras e afirmação política de grupos rurais negros na Amazônia**. In: O'DWYER, Eliane Cantarino (Org.). Terra de quilombos. ABA – Associação Brasileira de Antropologia. Rio de Janeiro: Decania CFCH/UFRJ, 1995. p. 79- 94

²⁷ CALIENDO, P. **Neoconstitucionalismo e Direito Tributário**. p. 216.

²⁸ CALIENDO, P. **Neoconstitucionalismo e Direito Tributário**. p. 215.

poderio financeiro/arrecadatório poria em risco todos os Direitos Fundamentais, conforme valiosas lições de Stephen Holme e Cass R. Sunstein²⁹.

Para garantir os Direitos Fundamentais se faz necessário que o Estado arrecade. Porém, em certo grau e situações também para preservá-los, se faz necessário que o Estado não tribute para poder promover seus valores fundamentais, especialmente quando eles são ambiciosos como os constantes na Constituição Brasileira: "objetivo constitucional de mudança social, mediante a erradicação da pobreza, da justiça social e da redistribuição de recursos"³⁰.

Portanto, para avançar nesse estudo é essencial pensar em quais elementos principiológicos e interpretativos se fundam as imunidades constantes na Constituição Brasileira, e, com base em qual dispositivos se pode pensar na possibilidade de imunidade tributária sobre a propriedade dos territórios quilombolas.

2.1 Fundamentos interpretativos

Segundo Celso de Albuquerque Silva, a limitação ao poder de tributar que fundamentam os preceitos imunizatórios constantes do artigo 150 da Constituição se fundamenta principiologicamente em dois pressupostos que podem ser combinados ou não a depender da imunidade analisada, são eles: "a) a promoção, proteção e efetivação de um direito/valor fundamental; b) o reconhecimento constitucional da ausência da capacidade contributiva"³¹. Os territórios quilombolas estariam presentes em ambos os fundamentos que possibilitam o reconhecimento da imunidade, nesse caso de forma implícita.

Em relação ao primeiro fundamento tem-se a natureza fundamental do Direito à Identidade, somada a especial proteção à propriedade dos quilombos conferida pelo artigo 68 da ADCT (também de natureza fundamento), que declarou a propriedade aos quilombolas, dependendo apenas de procedimento administrativo

²⁹HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. *The Cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York, NY: Norton & Company, 2000.

³⁰CALIENDO, P. *Neoconstitucionalismo e Direito Tributário*. p. 218.

³¹SILVA, C. de A. *Tributação e Direitos Fundamentais – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo*. p. 9-10.

para emissão do respectivo registro. Portanto, a imunidade viria em socorro do direito/valor fundamental à identidade coletiva e proteção da cultura brasileira.

Quanto à ausência de capacidade contributiva, tem-se que as comunidades quilombolas possuem áreas de grande extensão territorial onde é exercida a agricultura de subsistência³². Logo, grande parte da área remanesce sem cultivo, o que pode gerar um alto valor de Imposto Territorial Rural, uma vez que o sistema entende que se trata de área ociosa. O que não é o caso. Pois na verdade, essas áreas atuam e auxiliam na preservação do meio ambiente. Porém, o alto valor de imposto cobrado pode inviabilizar a permanência da comunidade no local, gerando dívidas impagáveis³³, principalmente diante da lógica de utilização da propriedade, que busca a manutenção da comunidade com sua alimentação e uma ligação afetiva-espiritual com a terra, e não de exploração e acúmulo de riquezas. Elemento que caracteriza os quilombolas como comunidade hipossuficientes.

Deste modo, assim como as instituições que realizam um trabalho social e não visam o lucro, os quilombos atraem a imunidade constante nas considerações de Ruy Barbosa Nogueira no sentido de que “no Estado Democrático de Direito jamais poderia o Constituinte juridicizar a desumanidade, ou sequer pensar em, por meio de abuso do poder de tributar, destruir as instituições humanitárias”³⁴. Há, dessa forma, fundamento em ambos os princípios que trazem a competência tributária negativa ao ente estatal.

A Constituição igualmente assegura uma imunidade implícita das terras dos remanescentes de quilombos. Essa zona delimitadora de competência negativa tributária, a exemplo do que ocorre com a imunidade recíproca, extrai sua legitimidade do dever estatal de defender, proteger e promover valores fundamentais e fundantes do Estado Democrático e do respeito que deve ao

³² BATISTA, L. M. B.; CAVALCANTE, J. P. R.; FORMIGA, A. S de C. **Preservação da Cultura e os Conflitos Socioambientais**: Os Povos Quilombolas no Estado do Tocantins e o dilema entre Direitos Fundamentais e Sanções Ambientais.

³³BRASÍLIA. 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. **Decisão de Antecipação de Tutela** Autos n. 0072595-60.2013.4.01.3400.

³⁴ NOGUEIRA, R. B. *Imunidades*. 2 ed. São Paulo: 1992, p. 21 citado por SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo. p. 11.

princípio da capacidade contributiva.³⁵

Desta feita teríamos a possibilidade de aplicação da limitação de tributar referente ao artigo 150, inciso VI, alínea a) da CF/88 em relação ao primeiro fundamento, a saber, para a promoção do direito/valor “Direito Fundamental à Identidade Coletiva”, no sentido de que essa imunidade justamente permite que os entes federativos possam promover os Direitos Fundamentais, bem como as limitações à propriedade dos quilombos se assemelham às limitações dos bens dominicais. E, em relação ao segundo fundamento teríamos a aplicação do artigo 150, inciso VI, alínea c) da CF/88 por ausência da capacidade contributiva dos quilombos por similaridade com as instituições assistenciais sem fins lucrativos.

Outro adendo sobre taxas e impostos aos territórios de comunidades quilombolas surge no Decreto nº 143 de 2002, em seu artigo 215, que expressa o não reconhecimento constitucional ou infraconstitucional (respectivamente, imunidade e isenção – de tributos). Nesta leitura, ter a posse destas terras implica a necessidade do pagamento sobre as mesmas por alegação de não haver revisão legal³⁶.

Porém, é sabido da importância deste grupo étnico para a construção de toda a sociedade brasileiro, bem como seu peso patrimonial e cultural. Por este motivo, relata-se a formalização das isenções tributárias, com base em não se tratar de um direito a propriedade comum, em que possui um caráter mais público que privado – onde pressupõem o ato de impenhorabilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade, conforme é estabelecido na legislação civil.

Sobressai, ainda, o fato de que estas terras não podem ser arrendadas, vendidas ou até mesmo loteadas.

No entanto, ao contrário do que fora atribuído às terras indígenas como patrimônio da União, o título das comunidades quilombolas foram registradas em títulos imobiliários, atribuindo-lhes, desta forma, a necessidade do pagar. Gerando altos custos de ITR para estes sujeitos que já possuem pouco rendimento e com

³⁵SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo. p. 11.

³⁶MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros Editores LTDA, 2011, páginas 229-236.

maioria de agricultor familiar e de subsistência³⁷.

Estas dívidas de valores exorbitantes, chegando a casa dos milhões, passa a ser uma ferramenta que impede a posse dos remanescentes quilombolas às suas terras, muito embora já houvesse o reconhecimento em Lei. E por este motivo, a Comissão Pró-Índio (que age em questões da comunidade quilombola) interveio nesta razão e propõem uma nova análise da dívida. E, assim, da possibilidade de acesso à políticas públicas e também a isenção de ITR para os remanescentes quilombolas. Em que o senador Randolfe Rodrigues (PSOL/AP), propõem o projeto de lei 236/2014 para este fim. Apropriando-se do estudo do Procurador supracitado Celso de Albuquerque Silva³⁸.

2.2 Reconhecimento da imunidade implícita pelo Poder Judiciário

A questão da imunidade tributária foi levada à apreciação do poder judiciário de forma incidental em Ações anulatórias promovidas por associações de quilombolas do Pará obtiveram, porém, sucesso inicial da tese em decisão interlocutória das demandas³⁹. Analisando uma das decisões que faz remissão e transcreve a fundamentação pretérita, tem-se o seguinte quadro argumentativo adotado pelos magistrados de primeiro grau:

- Princípios e fundamentos da Constituição da República: proteção do patrimônio cultural nacional; pluralismo ético e cultural; dignidade da pessoa humana;
- Notória e indiscutível hipossuficiência dos quilombolas, negativa de efetividade do direito fundamental consagrado no art. 68 da ADCT;
- Dúvida sobre se a "propriedade" expressa no art. 153, VI da CF tem a mesma acepção jurídica no art. 68 da ADCT;

³⁷ SANCHES, V. da S.; BERNARDI, P. L. **A Isenção de ITR e Proteção aos Direitos Fundamentais dos Quilombolas**. Toledo, Prudente Centro Universitário. 2017.

³⁸ SANCHES, V. da S.; BERNARDI, P. L. **A Isenção de ITR e Proteção aos Direitos Fundamentais dos Quilombolas**. Toledo, Prudente Centro Universitário. 2017.

³⁹ BRASÍLIA. 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Decisão de Antecipação de Tutela Autos n. 0072595-60.2013.4.01.3400, julgado em 18 dez 2013.

- O art. 68 da ADCT trata de uma propriedade que apenas existe pela sua coletividade, pelo seu todo. Não liga uma pessoa a terra; liga a história, os fatos remotos como quis a Constituição;
- Forma não usual de aquisição de propriedade, que nem da vontade depende, e cuja renúncia quiçá seja eficaz;

Verifica-se que, embora sintéticas e sem discorrer de forma profunda a respeito de sua fundamentação para considerar aplicável o instituto da imunidade ao território quilombola (até por ser uma decisão liminar), as decisões se fundamentaram nos princípios que embasam o instituto [conforme referido no item 2.1].

A discussão doutrinária e judicial sobre o tema, no entanto, foi obstada pelo advento de legislação que estabeleceu a isenção de imposto territorial rural sobre os quilombos, sepultando importante discussão.

Porém a discussão sobre a imunidade do território quilombola é relevante também sobre os quilombos urbanos, que embora possam não se caracterizar imune pelo princípio da capacidade contributiva, remanesce a sua importância em relação ao fomento do Direito à Identidade Coletiva como direito fundamental a ser protegido pelo Estado Brasileiro, que seria aplicável aos tributos incidentes sobre a propriedade diverso do Imposto Territorial Rural.

3 Estabelecimento de Isenção de ITR pela Lei 13.043/2014

A Lei n. 13.043/2014 trouxe diversas modificações em matéria tributária, porém apenas uma é de interesse ao nosso estudo. A saber, a modificação da Lei n. 9.393/1996, adicionando o artigo 3º-A⁴⁰.

⁴⁰Art. 82. A Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 3º-A: (Vigência)

"Art. 3º-A. Os imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados, individual ou coletivamente, pelos membros destas comunidades são isentos do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.

§ 1º Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição na Dívida Ativa da União e o ajuizamento da respectiva execução fiscal, e cancelados o lançamento e a inscrição relativos ao ITR referentes aos imóveis rurais de que trata o caput a partir da data do registro do título de domínio previsto no art. 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A supramencionada modificação legislativa estabeleceu a isenção de ITR para as propriedades reconhecidamente ocupadas por quilombolas, dispensando a constituição de crédito por parte da Fazenda Nacional referente a este tributo, além de cancelar lançamentos do mesmo tributo referente aos quilombos. Estabelecendo, também, a liberação de multas e demais penalidades.

Destacamos que embora a referida lei estipulasse o cancelamento dos tributos já lançados, a Fazenda Pública não cessou de buscar o pagamento destes tributos, tendo, inclusive, mantido resistência as ações anulatórias referidas no item 2.2, sendo que a fundamentação da sentença, e, posteriormente do Acórdão da demanda passou a ser a concessão de isenção por meio da Lei 13.043/2014. Deixando de lado a questão da possibilidade de imunidade tributária implícita.

4. Considerações Finais

Entende-se possível a aplicação de imunidade implícita da propriedade dos territórios quilombolas, uma vez que os princípios norteadores do instituto da imunidade estariam presentes principalmente para a preservação do Direito Fundamental à Identidade Coletiva, ademais no caso dos quilombos rurais a hipossuficiência da comunidade estaria plenamente configurada, a ausência de capacidade contributiva.

A discussão sobre a imunidade implícita foi abruptamente interrompida, pelo menos na seara judicial, diante de posterior modificação legislativa que estabeleceu a isenção de ITR (Lei 13.043/2014) que era o tributo sobre o qual versavam as lides pendentes de julgamento quando da edição da supracitada norma.

Portanto, pelo menos em relação ao ITR, incidente sobre os quilombos rurais, tornou-se inócua a discussão sobre o tema, porém a preocupação doutrinária remanesce ante a existência de quilombos rurais, bem como a possibilidade de que as cidades avancem sua área rural sobre os quilombos que atualmente estão em

§ 2º Observada a data prevista no § 1º, não serão aplicadas as penalidades estabelecidas nos arts. 7º e 9º para fatos geradores ocorridos até a data de publicação da lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, e ficam anistiados os valores decorrentes de multas lançadas pela apresentação da declaração do ITR fora do prazo."

zona rural das municipalidades.

Preservar as comunidades remanescentes quilombolas e impedir que sejam desapossadas é importante para manter os direitos fundamentais desse grupo minoritário e da sociedade brasileira como a diversidade cultural, direito a memória e dignidade da pessoa humana.

O sepultamento prematuro da discussão a respeito da imunidade dos quilombolas foi negativa para a evolução da doutrina e jurisprudência sobre o tema, já que o reconhecimento da imunidade militar para a melhor estabilidade da temática, diante da maior facilidade de modificação da legislação infraconstitucional, retirando a isenção e permitindo a vulneração do Direito Fundamental à Identidade Coletiva das comunidades quilombolas urbanas e rurais.

Trata-se não apenas da aplicabilidade dos direitos estabelecidos em lei por questões administrativas e tributárias, mas também, para manutenção e reconhecimento da cultura e histórico destas comunidades. De outra forma, tendem à marginalização e a perda deste legado.

Torna-se, então, necessária a realização do reconhecimento territorial e as suas delimitações para que a seguridade destas comunidades quilombolas sejam preservadas. Fazendo-se valer a atuação do governo para que os órgãos e instituições afins deste exercício possam regulamentar e titular estas propriedades em favor dos remanescentes quilombolas. A saber que o quilombo está atrelado não somente ao passado, mas com o dever de atribuir garantias à sua existência e permanência no presente e no futuro.

A composição orgânica destas comunidades tem caráter próprio e livre dos conceitos ocidentais comuns. O que revela, sobretudo, que a análise sobre o tema deve ser por uma ótica igualmente diferenciada, a fim de atender e compreender o funcionalismo e as premissas que lhes conferem o direito ao uso destas propriedades, tanto pelo vínculo e herança histórico-cultural-espiritual, quanto pelo manejo destas terras de forma não predatória, com divisões do espaço de modo a atender a prática do cultivo, se agricultura ou pecuária, ou pelo parentesco, por exemplo.

Referências

ALMEIDA, S. L. de. **O que é o racismo estrutural?** Belo Horizonte: Letramento, 2018;

ANJOS, J. C. G. dos. **Remanescentes de quilombos: reflexões epistemológicas.** In: LEITE, Ilka Boaventura (Org). *Laudos periciais antropológicos em debate.* Florianópolis: Co-edição NUER/ABA, 2005;

BATISTA, L. M. B.; CAVALCANTE, J. P. R.; FORMIGA, A. S de C. **Preservação da Cultura e os Conflitos Socioambientais: Os Povos Quilombolas no Estado do Tocantins e o dilema entre Direitos Fundamentais e Sanções Ambientais.**In MIRANDA, J.; GOMES C. A. (Coord). **Diálogo Ambiental, Constitucional e Internacional (E-BOOK).** v. 7, 2019;

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 01 jul 2021;

_____. [Decreto 4.887 (2003)]. **Decreto Nº 4.887, de 20 de novembro de 2003., DF: Presidência da República.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4887.htm. Acesso em 01 de jul 2021;

_____. [Lei 13.043(2014)]. **Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014., DF: Presidência da República.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm. Acesso em 01 de jul 2021;

BOURDIEU, P. **O poder simbólico.** Rio de Janeiro, Bertrand Brasil, 2003;

BRASÍLIA. 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. **Decisão de Antecipação de Tutela** Autos n. 0072595-60.2013.4.01.3400, julgado em 18 dez 2013, Disponível em: https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/arquivo/login/index.php?sistema=red&download=1&proc_id=10004425008&cpw=33287763400210&secao=DF&proc=00725956020134013400&desc=Decis%C3%A3o%20de%20Antecipa%C3%A7%C3%A3o%20de%20Tutel. Acesso em 27 jul 2021;

CALIENDO, P. **Neoconstitucionalismo e Direito Tributário.** Revista da AJURIS – v. 40 – n. 129, mar 2013. p. 199-223. Disponível em: https://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11547/2/Neoconstitucionalismo_e_direito_tributario.pdf. Acesso em 13 set 2021;

FARIAS, A. A.; BOLESINA, I. **Direitos de Personalidade: O Direito à Identidade como Direito Fundamental.** S.L S.A Disponível em:

<https://soac.imed.edu.br/index.php/mic/xiimic/paper/viewFile/1094/319>. Acesso em 12 set 2021;

HELD, T. M. R. **O Direito Humano ao Território e Identidade Quilombola no Sistema Interamericano de Direitos Humanos**. Revista Libertas. Direito UFOP, Ouro Preto, v. 3, n. 2, pp 122-147, 2018. Disponível em <https://periodicos.ufop.br/libertas/article/view/1288/1071> . Acesso em Julho de 2022;

HAESBAERT, R. **Território e multiterritorialidade**: um debate. Revista GEOgraphia, Niterói, v. 9, n. 17, p. 19-46, 2007;

HENGLER, C. I. de O.; SALVADOR, M. A. **Quilombos Urbanos**: A resistência cultural negra nas favelas de São Paulo. 2014. Disponível em: http://portal.unisepe.com.br/unifia/wp-content/uploads/sites/10001/2018/06/6quilombos_urbanos.pdf. Acesso em 16 ago 2021;

HOLMES, S.; SUSTEIN, C. R. **The Cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York, NY: Norton & Company, 2000;

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros Editores LTDA, 2011, páginas 229-236;

MARIN, R. E. A. **Terras e afirmação política de grupos rurais negros na Amazônia**. In: Ó DWYER, Eliane Cantarino (Org.). Terra de quilombos. ABA – Associação Brasileira de Antropologia. Rio de Janeiro: Decania CFCH/UFRJ, 1995. p. 79- 94;

MBEMBE. A. **Necropolítica**: biopoder soberania estado de exceção política da morte. **Revista Arte & Ensaios**. n. 32. 2016. Disponível em: https://filosofia-africana.weebly.com/uploads/1/3/2/1/13213792/achile_mbembe_-_necropol%C3%ADtica.pdf. Acessado em 07 mai de 2021;

MONTEIRO, A. N. G.; TRECCANI, G. D. **A Tese do Marco Temporal da Ocupação Quilombola à Luz da Teoria da Integridade de Dworkin: Análise dos Votos da Adin 3239**. Revista de Direito Agrário e Agroambiental, Goiânia, v. 5, n. 1. 2019, p 18-39. Disponível em: https://pdfs.semanticscholar.org/30dd/28158bb1d73c5d9a4d1985ec8ac6e653400a.pdf?_ga=2.173422883.1074171712.1631514710-1913395293.1631514710. Acesso em 07 mai 2021;

MONTEIRO, I. L. **Introdução ao Pensamento Filosófico Africano**. Curitiba: InterSaberes, 2020;

NASCIMENTO, A. **O Genocídio do Negro Brasileiro**: processo de um racismo mascarado. 3 ed. São Paulo: Perspectivas, 2016;

PRIOSTE, F. G. V.; ALVES, C. C. N. CAMERINI J. C. B. **Quem tem Medo da Constituição Federal?** Quilombolas e o direito ao território. In SAUER, S. & ALMEIDA, W. (Org.). **Terras e Territórios na Amazônia**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2011, p. 345-360;

SANCHES, V. da S.; BERNARDI, P. L. **A Isenção de ITR e Proteção aos Direitos Fundamentais dos Quilombolas**. Toledo, Prudente Centro Universitário. 2017. Disponível em:

<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/6367/6066>. Acesso em Julho de 2022;

SANTOS, L. G. dos. **Território quilombola: Artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Instituto Vale do Cricaré, Curso de Direito. São Mateus, 2019. Disponível em:

<https://repositorio.ivc.br/bitstream/handle/123456789/125/Mon%20Luandra%20Gomes%20dos%20Santos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em Julho de 2022;

SARLET, I. W. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004;

SARMENTO, D. **A garantia do direito à posse dos remanescentes de quilombos antes da desapropriação** [Parecer]. 09 out 2006. Disponível em:

<https://seppirhomologa.c3sl.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/2360/DR%20DANIEL%20SARMENTO.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>. Acesso em 26 jul 2021;

SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo. 6ª Câmara de Coordenação e Revisão, MPF, 2011. Disponível em:

http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/bitstream/handle/11549/83417/SILVA_CA_T.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 20 jul 2021.

11. PRECEDENTES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DISTORÇÕES NA APLICAÇÃO DOS PADRÕES DECISÓRIOS



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-11>

Carina Gassen Martins Clemes¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Noções gerais do sistema de precedentes no Brasil. 3. Análise de Casos de aplicação de precedentes em matéria tributária. 4. Considerações finais. 5. Referências Bibliográficas.

RESUMO

O presente artigo analisa o sistema de precedentes judiciais no contexto brasileiro e a problemática referente a distorções que tem se apresentado quando a aplicação dos padrões decisórios pelos Tribunais em matéria tributária. Primeiramente é trabalhado a aproximação do direito brasileiro ao sistema do *common law*, principalmente no que tange aos precedentes vinculantes, que tem como escopo contribuir com a organização, com a estabilidade e com a otimização da prestação da tutela jurisdicional, na busca de torna-la efetiva e eficiente e, portanto pautada nos valores da isonomia, segurança jurídica, duração razoável do processo e economia processual. Num segundo momento analisa-se casos selecionados, em matéria tributária, de precedentes do STF e sua aplicação pelos Tribunais, a fim de exemplificar as distorções que têm se verificado. O método adotado é o dedutivo, com pesquisa exploratória bibliográfica.

PALAVRAS CHAVES: Precedentes, Civil Law, Common Law, Matéria Tributária

ABSTRACT

This article analyzes the system of judicial precedents in the Brazilian context and the problems related to distortions that have been presented when the application of decision-making standards by the Courts in tax matters. First, the approximation of Brazilian law to the *common law*, mainly with regard to binding precedents, which aims to contribute to the organization, stability and optimization of the provision of judicial protection, in the search to make it effective and efficient and, therefore, based on the values of isonomy, legal certainty, reasonable duration of the process and procedural economy. In a second moment, selected cases are analyzed, in tax matters, from STF precedents and their application by the Courts, in order to exemplify the distortions that have been verified. The method adopted is deductive, with exploratory bibliographic research.

¹ Advogada. Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. E-mail: carinaclemes@yahoo.com.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9508280030425299>.

KEYWORDS: Precedent, Civil Law, Common Law, Tax Matters.

1. INTRODUÇÃO

Este estudo propõe-se a analisar de forma breve, a aproximação do direito brasileiro ao sistema do *common law*, principalmente no que tange aos precedentes vinculantes, que tem como escopo a uniformização, coerência e estabilidade das decisões judiciais, por meio da adoção de padrões decisórios² com força normativa vinculante, que deverão ser observados de forma vertical e horizontal pelas Cortes de Justiça brasileiras.

No que tange à questão tributária, no Brasil há um sistema tributário complexo, e para o seu bom funcionamento no que tange aos direitos e garantias fundamentais, dentre outros devem ser prevalentes a observação dos princípios da igualdade e da segurança jurídica, e justamente neste aspecto os precedentes possuem forte relevância por possuírem força normativa-vinculante. Entretanto, o que se observa na produção judicial das Cortes Superiores, são algumas problemáticas tanto na construção como na aplicação dos precedentes.

O presente artigo está dividido em duas partes, onde primeiramente será feita uma breve investigação da evolução do sistema de precedentes, o que permitirá o estabelecimento de algumas definições importantes ao estudo, e em seguida será identificado, a partir da análise de exemplos da produção do Supremo Tribunal Federal³, problema ocorridos na utilização dos precedentes pelos Tribunais Brasileiros em matéria tributária.

2. NOÇÕES GERAIS ACERCA DO SISTEMA DE PRECEDENTES NO BRASIL

Na observação do sistema *civil law*, que é a base da ordem processual brasileira, pode-se perceber que diante de uma crise do sistema judiciário brasileiro em que há clamor pela produção de segurança jurídica iniciam-se mudanças no

² O Termo "Padrão Decisório" é utilizado pelo legislador processual no artigo 966, § 5º do CPC, para se referir a produção judicial que forma súmula, ou a acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos.

³ Serão analisados o RE 723.65/PR (Tema 643) e o RE 601.314/SP (Tema 255).

sentido de inserir gradativamente na ordem jurídica brasileira elementos importados do sistema da *common law*.

Já em sua época Montesquieu (2000, p.87) identificava em sua visão que os juízes de um sistema republicano ficam restritos a letra da lei. Marcando a era do positivismo Kelsen (2000, p.62) afirmou que a ordem jurídica está voltada ao dever ser e não ao ser, indicando que o foco deve estar nas regras ao invés dos valores humanos. Identifica-se nessa primeira fase do *civil law* a característica marcante de acreditar-se que a fórmula contida na lei era suficiente para alcançar objetivamente todos os casos que fossem apresentados ao julgador.

No governo republicano, é da natureza da constituição que os juízes sigam a letra da lei. Não há cidadão contra quem se possa interpretar uma lei quando se trata de seus bens, sua honra e de sua vida. (MONTESQUIEU, 2000, p. 87)

Com o tempo, percebe-se a ocorrência de casos com regras conflitantes, ao que Bobbio (1991, p. 41 e 91) denominou de antinomia e descreveu ser uma consequência das sociedades mais complexas em virtude do crescimento alcançado. E ponderou que a completude do Direito era um dogma porque existem casos que carecem de previsão legal e para terem solução precisam de uma sistemática integrativa, que na visão de Hart (2001) podem requerer certa carga valorativa porque novas tecnologias sempre tornam as fórmulas insuficientes em virtude de não mais alcançarem o novo modo de vida. Surge nesse momento uma visão do julgador como agente integrador da lei (TUCCI, 2004) em oposição a figura do juiz legislador (CAPPELLETTI, 1993).

O fechamento desse ponto inicial sobre o breve histórico de ordenamentos baseados na *civil law* ocorre com o movimento pós-positivista, com forte influência constitucionalista, surgindo num momento em que a multiplicidade cultural e a confiança no poder integrador do julgador evolui para um ordenamento com cláusulas abertas que requerem um procedimento de significação partindo de valores constitucionais (MORAES, 2008). Na medida em que a ordem jurídica se torna constitucionalizada tornam-se importantes as lições de Dworkin (2010, *pasim*) que alerta sobre os *hard cases* representados por conflitos entre direitos fundamentais e

princípios. Sugere que sejam resolvidos por uma regra de proporcionalidade que seja medida com determinados pesos como adequação, necessidade e ponderação.

E é justamente neste contexto que o Poder Judiciário brasileiro passou a enfrentar diversos problemas na prestação jurisdicional, que se destacaram de forma progressiva a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, dentro os quais pode-se citar: a morosidade, a multiplicação exponencial de demandas/conflitos judicializados, a ausência de convergência argumentativa e a flexibilização da isonomia.

Destaca-se o advento da Carta Magna de 88, tendo em vista que a mesma ao trazer a ampliação do rol de direitos fundamentais, que motivou o incentivo da judicialização para sua concretização, inclusive com acesso gratuito, e também concedeu de certa forma mais independência à magistratura, com maior liberdade interpretativa na hora de formular, de criar e de justificar as suas decisões, posto que o sistema a partir da Constituição de 88 e passou a se fixar por de regras e princípios, que trazem maior maleabilidade ao magistrado, transformando a atuação do Judiciário brasileiro.

Ao invés da completude do Direito, a crise instalada no sistema jurídico brasileiro passa a ter o objetivo manter integridade e estabilidade, gerando-se um movimento de reformas inspiradas pelo *common law* e que geram um sistema híbrido que ainda precisa apresentar melhores resultados. Salientando-se que a preocupação com a unidade do direito, não é nova e está presente tanto na tradição *civil law*, como na *common law*:

A preocupação com a unicidade do direito não é um fenômeno contemporâneo, acompanhando o desenvolvimento da jurisdição e do processo e gerando, tanto nos países do sistema da *common law* como no da *civil law*, a construção de mecanismos para obstar, na medida do quanto possível, a no mínimo desconfortável situação de casos iguais serem decididos e a descrença no Poder Judiciário. (MACEDO, 2017)

Essa sucessão de acontecimentos culminou no Brasil com uma postura dos julgadores classificada como ativismo judicial, pois diante da inércia legislativa magistrados passaram a considerar em seus raciocínios decisórios questões

sociais, políticas e econômicas para emprestar valor no processo de interpretação das leis e aplicação dos princípios. Em reação a esse fenômeno, pensadores e o próprio legislativo tem inserido na ordem jurídica institutos originados no sistema da *common law* como a doutrina de precedentes.

De acordo com o Justiça em números⁴, divulgado em setembro de 2021 pelo CNJ, o poder judiciário finalizou o ano de 2020 com 75,4 milhões de processos em tramitação. Sendo que 13 milhões, o que corresponde a 17, 2% estavam suspensos, sobrestados ou em arquivo provisório, aguardando alguma situação jurídica futura. O tempo médio de processos de primeiro grau em varas estaduais, incluindo fase de conhecimento e execução pode chegar a 7 anos e 2 meses, enquanto na Justiça Federal a média é 9 anos e 2 meses.

Com este diagnóstico, que se apresenta primordialmente com advento da Constituição de 1988, muitas foram as tentativas de minimizar esses problemas do Poder Judiciário, o que originou uma busca muito grande por soluções, e dentre essas destaca-se a criação e adoção de instrumentos processuais, que visam a construção de um sistema de precedentes.

Nas últimas décadas foram desenvolvidos vários mecanismos para a utilização da prestação jurisdicional com o objetivo de dar maior celeridade e trazer a isonomia das decisões judiciais e é nesta seara que houve a inserção do sistema de precedentes (padrões decisórios), a partir da EC45/04 – como a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário.

A inserção de elementos do *common law* na ordem jurídica nacional tem ocorrido de forma gradual, portanto, são esperadas inconsistências geradas pela convivência de regras que precisarão ser compatibilizadas, mas que possuem potencial para aperfeiçoamento do sistema.

Da comparação entre os sistemas é possível citar como traço marcante que o *civil law* busca uma eficácia predominantemente persuasiva (MARINONI, 2011), entretanto, na prática judiciária evidenciou-se a insuficiência do sistema para manter a unidade do Direito. Por outro lado, o *common law* tem proposta de eficácia

⁴ CNJ. Relatório Justiça em números. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em: 11 de Nov. 2021.

predominantemente vinculante (SESMA, 1995), surgida do prestígio que um julgador futuro conferia ao julgamento anterior, destacando-se o referencial da *ratio decidendi*⁵ como o guia para condução do raciocínio no ato de julgar. Embora o *common law* não tenha força vinculante para todos os casos, a necessidade de estabilidade e segurança jurídica fez surgir a característica da *stare decisis*⁶, ao desenvolver situações em que administrativa ou judicialmente seja obrigatório seguir o precedente.

A inserção de elementos do *common law* na ordem jurídica nacional tem ocorrido de forma gradual, portanto, são esperadas inconsistências geradas pela convivência de regras que precisarão ser compatibilizadas, mas que possuem potencial para aperfeiçoamento do sistema.

Entretanto, é necessário que jamais seja descurado que o direitos fundamentais de acesso à justiça, à duração razoável do processo e a isonomia das decisões judiciais são premissas e garantias fundamentais do estado democrático de direito, e que devem caminhar pautados na efetividade e na eficiência para que realize-se o direito perseguido pela jurisdição. Neste sentido, as palavras de Barbosa Moreira:

Querer que o processo seja efetivo é querer que desempenhe com eficiência o papel que lhe compete na economia do ordenamento jurídico. Visto que esse papel é instrumental em relação ao direito substantivo, também se costuma falar da instrumentalidade do processo. Uma noção conecta-se com a outra e por assim dizer a implica. Qualquer instrumento será bom na medida em que sirva de modo prestimoso à consecução dos fins da obra a que se ordena; em outras

⁵ Tal expressão latina significa "a razão para decidir". Trata-se do princípio ou regra jurídica que constitui o fundamento da decisão, sem o qual a decisão seria diversa (FACCHINI NETO e CORDEIRO, 2016)

⁶ "Tal expressão reflete as duas primeiras palavras da frase "*stare decisis et non quieta movere*", que pode ser traduzida, literalmente, como *mantenha a decisão e não mexa no que está quieto*. Há autores que estabelecem uma diferenciação entre *precedents* e *stare decisis*. De acordo com eles, a doutrina do precedente está ligada à estrutura hierárquica do Judiciário, segundo a qual cortes inferiores devem obedecer às decisões das cortes superiores. Já o *stare decisis* seria a doutrina que obriga as cortes a seguirem suas próprias decisões anteriores⁶. Tal distinção, porém, está longe de ser consensual, tratando-se mais de uma visão bastante particular do fenômeno." (FACCHINI NETO e CORDEIRO, 2016)

palavras, na medida em que for efetivo. Vale dizer: será efetivo um processo que constitua instrumento de realização do direito material.

No Brasil, especialmente com o advento do Código de Processo Civil em 2015, vêm-se assimilando de forma crescente institutos típicos do *common law*, a exemplo dos precedentes judiciais. Inserindo em seu bojo uma valorização dos julgados “paradigmas” como fonte do direito (CPC 332⁷; 489, § 1º, V e VI⁸; 932), na medida em que trouxeram hipóteses expressas de julgamentos vinculados a posições sedimentadas dos tribunais, principalmente do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça (CPC 926, 927 e 928)⁹.

⁷ Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:

I - enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

IV - enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.

⁸ Art. 489. (...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

⁹ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

Sobre o artigo 489, § 1º V e VI do CPC, que dispõe sobre os elementos essenciais de uma decisão judicial, Renato Becho pondera:

Esses dois incisos positivam, entre nós, a doutrina ou teoria dos precedentes e justificam uma análise comparativa entre nosso ordenamento jurídico e o inglês - É a esse conjunto de regras de hermenêutica que damos o nome de teoria do precedente (BECHO, 2018, p.1001).

Para quem levanta ponderação sobre o precedente engessar o direito seja por impor uma *ratio decidendi* em situação com a qual é incompatível ou mesmo perpetuá-la numa sociedade em permanente mutação registram-se como solução os mecanismos de *distinguishing*, *overruling* e *overriding* (DIDIER JUNIOR e OLIVEIRA, 2011). Por isso, o julgador poderá justificar que determinado precedente invocado não se aplica ao caso concreto ou mesmo de que se aplicaria no passado, mas como novos conhecimentos ou valores apontam ser necessária uma revisão, então, que outro precedente seja construído para substituí-lo.

A técnica do *distinguishing* consiste em construção argumentativa de que a *ratio* do precedente não pode ser aplicada ao caso em julgamento, porquanto há elementos que os diferem, circunstâncias elementares das razões de decidir que impedem o reconhecimento da similaridade necessária para a aplicação do precedente (CAMILOTTI, 2016).

O *overruling* importa na superação total de um precedente, e deve ser exceção no sistema, e ser um instrumento de uma resposta judicial frente ao desgaste da congruência social e ou da consistência sistêmica, posto que quando o precedente carecer deste aspectos, isto é, da congruência social e da consistência sistêmica, estará violando os princípios básicos que sustentam a regra do *stare decisis*, ou seja, a segurança jurídica e a igualdade, deixando, assim de autorizar a sua aplicação.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

Art. 928. Para os fins deste Código, considera-se julgamento de casos repetitivos a decisão proferida em:

I - incidente de resolução de demandas repetitivas;

II - recursos especial e extraordinário repetitivos.

Parágrafo único. O julgamento de casos repetitivos tem por objeto questão de direito material ou processual.

Todavia, é aqui necessário registrar que o sistema de precedentes inspirado *common law*, no Brasil não constitui uma inversão do sistema *civil law* para *common law*, já que as decisões, por aqui, ainda se apoiam em normativas gerais e abstratas (num sistema de subsunção/ ponderação), a ponto de impor ao “sistema de precedentes brasileiro – Padrões Decisórios, como denominado por Alexandre Freitas Câmara (2017), uma autoridade normativa e não jurisdicional.

O objetivo de inserção de elementos do *common law* foi de trazer uma nova concepção e ferramentas diferentes que assegurassem a unicidade da ordem jurídica, principalmente em relação à eficácia normativa vinculante dos padrões decisórios, que são divididas em três métricas (BARROSO, MELLO, 2016).

i) eficácia persuasivas decisões proferidas pelos juízos de primeiro grau e acórdão dos tribunais em geral, desde que não sejam provenientes de incidente de resolução de demanda repetitiva (IRDR) ou ao incidente de assunção (IAC); ii) eficácia normativa em sentido forte: as súmulas vinculantes, os julgados produzidos em controle concentrado da constitucionalidade, os acórdãos proferidos em julgamento com repercussão geral ou em recurso extraordinário ou especial repetitivo, as orientações oriundas do julgamento de incidente de resolução de demanda repetitiva e de incidente de assunção de competência. O desrespeito a estes precedentes enseja a sua cassação, por meio de reclamação, junto à corte que o proferiu, nos termos do art. 988 do CPC. iii) eficácia intermediária ou eficácia normativa em sentido fraco : os enunciados da súmula simples da jurisprudência do STF e do STJ sobre matéria constitucional e infraconstitucional.

A imposição legislativa, conforme se deu no Brasil, não está pautada na mudança da cultura jurídica dos aplicadores do direito, e não trouxe com ela uma mudança de pensamento, de racionalidade, de busca por uma convergência interpretativa para criar maior segurança jurídica e isonomia entre os jurisdicionados. O que há é uma hierarquia de vinculação, retirando do magistrado sucessor a garantia de formação de precedentes, como ocorre nos países *common law*, como uma ferramenta de gerenciamento de milhares de casos pendentes perante um Poder Judiciário sobrecarregado.

No Brasil isso se deu artificialmente, com a proposta de solucionar um problema da crise da jurisdição, que é o problema da litigiosidade repetitiva, que além de aumentar o acervo de processos exponencialmente, tem gerado decisões incoerentes e conflitantes, que ao menos até o momento não tem sido afastada, mesmo com a adoção deste sistema de padrões decisórios.

Observa-se que uma das grandes problemáticas é a incorência vertical, já as Cortes que expedem as decisões que irão vincular os demais órgãos do Poder Judiciário não se ocupam, muitas vezes, de respeitar a própria jurisprudência, o que gera uma significativa dificuldade de absorção da cultura do precedente.

Em matéria tributária, isso tem se apresentado de forma frequente, trazendo um cenário de insegurança jurídica, o que se comprova da análise dos casos indicados na segunda parte deste trabalho, num olhar voltado para as premissas que o CPC/15 positivou o respeito aos precedentes judiciais (CPC, art. 926 e 927).

Conforme afirma PUERETZ (2018) o respeito aos precedentes é essencial para promoção também da igualdade, posto que a partir do respeito às decisões definitivas, mantém-se a unidade do entendimento acerca dos temas, se evita a distorção, equivalente a jogo de loteria, em que contribuintes em situações idênticas tenham tratamento diferente pelo Poder Judiciário. Todavia, o que se observa é que ainda que as premissas teóricas, até aqui delineadas, indiquem uma solução para o problema apontado, a produção judicial demonstra que ainda há um longo caminho a percorrer até que se estabeleça uma aplicação adequado do sistema de precedentes no Brasil.

3. ANÁLISE DE CASOS DE APLICAÇÃO DE PRECEDENTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Apresentados ainda que muito brevemente, o sistema de precedentes que vem sendo construído no Brasil, cumpre trazer, nesta segunda parte do estudo, exemplos onde se demonstra que os tribunais distanciam-se de aplicação coerente e harmônica dos precedentes obrigatórios.

Assim, foram selecionados dois exemplos em matéria tributária, que poderiam se somar a muitos outros casos, não houvessem os limites do presente trabalho.

O primeiro caso selecionado é o RE 723.651/PR que perpez o Tema 643 de repercussão Geral, em que demonstrará a aplicação equivocada da técnica do *distinguish*, e o segundo é RE 601.314/SP - Tema 255 de repercussão Geral, onde se observa que não há limites claros para a transcendência da *ratio decidendi* para outras áreas do direito distintas, da qual o precedente foi construído.

O RE 723.651/PR - repercussão geral foi reconhecida pelo STF (tema 643), com a seguinte TESE " Incide o imposto de produtos industrializados na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio - "tese minimalista" . (com a superação do RE 255.682 – *overruled*)".

Na leitura do acórdão RE 723.651/PR, observa-se que na discussão plenária, os ministros demonstraram preocupação com a adoção da tese para a importação de todo e qualquer produto, de forma que o Ministro Luiz Fux sustentou a redução do escopo da tese a ser publicada, seguido pelo demais Ministros, lançaram uma Tese minimalista, indicando claramente que o precedente deveria ser aplicado somente à importação de veículos automotores. Justamente para diferenciar da importação de outros produtos, na medida em que, por exemplo, boa parte dos equipamentos médicos - essenciais para o desenvolvimento da medicina no Brasil - são importados, de sorte que a oneração destes produtos por meio de tributos decorrente do novo posicionamento da corte poderia causar prejuízos à saúde nacional.

Todavia, ao aplicar o precedente TRF 2, no Processo n. 0150594-61.2017.4.02.5101, em que se discutia a incidência do IPI na importação de equipamento médico por hospital (não incidente do tributo). A desembargadora relatora, nitidamente equivocou-se ao analisar o caso, ao aduzir expressamente que a *ratio decidendi* do RE 723.651/PR "impede que seja afastada a incidência do IPI em razão de se tratar de produto industrializado importado para uso próprio, bem com afasta a alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade". Enquanto, para o acerto da decisão, deveria ter afastado a aplicação o RE 723.651/PR no caso em comento, assinalando a evidente distinção entre o padrão decisório e caso sob julgamento (pela técnica do *distinguish* – art. 489, §1º, VI do CPC).

O caso trazido do RE nº 601.314/SP¹⁰ (Tema 255), discutia a constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial. Por maioria de votos – 9 a 2 – prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

Neste Recurso Extraordinário, o Supremo Tribunal Federal teve por objeto a análise da questão transferência de sigilo para fins exclusivamente tributários, ou seja, decidiu-se que na relação fisco x contribuinte.

Entretanto, em aplicação transcendente à questão tributária, num caso criminal, a sexta turma do Superior Tribunal de Justiça no HC n. 422.473/SP. Durante a tramitação do habeas corpus em questão, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento do RE nº 1057667/SE (Decisão Monocrática – Barroso), sem repercussão geral, reconheceu a possibilidade de utilização das informações obtidas pelo fisco, por meio de regular procedimento administrativo fiscal, para fins de instrução processual penal, citando alguns julgados anteriores daquela corte. Informado do entendimento recente do STF sobre o tema, o Ministro Sebastião Reis Júnior, relator do caso no STJ (HC n. 422.473/SP), indicou que mesmo discordando da decisão do STF, e conhecendo a na mesma linha, o presidente da turma, Ministro Nefi Cordeiro, presidente da 6ª Turma, mencionou que a tese de transferência de sigilo seria perigosa quando se trata de Direito Penal mas, para evitar a “jurisprudência de loteria” preferia se curvar ao que foi decidido pelo STF, determinando o prosseguimento da ação penal.

Porém em 2021, o STF enfrentou novamente a questão, porém desta vez em plenário, no RE n. 1055941, Tema 990, onde restou decidido a possibilidade do compartilhamento das informações obtidas pelo fisco (Relatórios da Inteligência Financeira e e de Relatórios fiscalizatórios da receita Federal), por meio de regular

¹⁰ RE nº 601.314/SP, cuja a repercussão geral reconhecida sob o Tema 255, formou-se a seguinte TESE: “ O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN (2016)”

procedimento administrativo fiscal, com os órgão de persecução penal para fins criminais.

Assim, pela análise dos exemplos trazidos, percebe-se as dificuldades a serem superadas pelos Tribunais locais e pelas Cortes Superiores na operacionalização dos precedentes vinculantes. Conforme demonstrado no RE n. 723.651/PR , a minimização o nível de generalidade da Tese de julgamento, foi insuficiente para afastar o equívoco na identificação precisa de *ratio decidendi* e da necessidade da aplicação da técnica de distinção. O segundo padrão decisório, o RE nº 601.314/SP, demonstrou que muitas vezes a *ratio decidendi* pode ser transcendente a outras áreas do direito, diferentes daquela sob a qual o precedente foi construído, mas isso poderá criar uma insegurança jurídica relativa ao sistema.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo procurou-se demonstrar que no Brasil a necessidade de um sistema de precedentes derivou, de algo que é próprio do sistemas *Civil Law*, ante a equivocidade dos textos normativos, que ao serem interpretados, e concretizados pelos órgão do Judiciário, criam possibilidades de interpretações divergentes, incoerentes e não estáveis, em flagrante ofensa aos princípios da isonomia e da segurança jurídica.

Em matéria tributária, o tema ganha ainda mais relevância, ante a complexidade do sistema que é realizado em três níveis: federal, estadual e municipal e o número de Processos em trâmite no poder Judiciário.

A racionalização da coerência, estabilidade e integridade objetivadas pela positivação do sistema de precedentes obrigatórios no plano teórico parecem revelar avanço importante para se alcançar maior segurança jurídica nesta seara, o que até o momento, no plano de prático (de aplicação) não tem se mostrado satisfatório, conforme demonstrou-se na análise de produções do STF e Tribunais acerca dos Temas 643 e 255 de repercussão Geral .

Assim, para que se observe os efeitos positivos do respeito aos precedentes, faz-se necessário o respeito a premissas básicas para aplicação da teoria, refletindo maior racionalidade ao sistema jurídico, por meio da uniformização da

jurisprudência, a partir dos padrões decisórios e da obrigação parte dos tribunais, de observarem os assuntos julgados definitivamente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 11 nov. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 723.651/PR**

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 601.314/SP**

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 1057667/SE**

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 1055941**

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC 422.473/SP**

_____. Tribunal Regional federal da 2ª Região. Proc. 0150594-61.2017.4.02.5101 BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 2006.

BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no Direito brasileiro**. Revista da AGU, v.15, n.3, 2016.

BECHO. Renato Lopes. **A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários**. Revista da Faculdade de Direito UFMG, n. 71. Julho/dezembro/2017.

CALIENDO, Paulo Muniz. **Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito**. Revista Brasileira De Direitos Fundamentais & Justiça, 3(7), 2009, 203-222.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Levando os padrões decisórios a sério: formação e aplicação de precedentes e enunciados de súmulas**. São Paulo: Atlas, 2017.

CAMILOTTI José Renato. **Precedentes Judiciais em matéria tributária no STF: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)**. Tese de para obtenção do título de doutor na PUC/SP. Orientadora Dra. Clarice von Oertzen de Araújo. 2016. P.98. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/José%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em 04 out. 2021.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em números 2021**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em: 11 de Nov. 2021.

CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes Legisladores?** Editora Safé. 1993.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil, Vol. 2.**, 2011.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2002

_____. **Uma questão de princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2. Ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2005,

FACCHINI Neto, Eugênio; CORDEIRO, Karine da Silva. **O PRECEDENTE VINCULANTE NO SISTEMA NORTE-AMERICANO : quando reproduzir o passado é mais importante do que modificar o presente** . Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil , 2016.

MACEDO, ELAINE H. ; SOUZA, M. A. C. . **Técnica de julgamento de recursos repetitivos e nova ordem processual civil: estabilidade, integridade e coerência nas decisões judiciais dos tribunais superiores**. REVISTA MAGISTER DE DIREITO CIVIL E PROCESSUAL CIVIL , v. 13, p. 20-41, 2017. Disponível em: <https://www.rkladvocacia.com/tecnica-de-julgamento-de-recursos-repetitivos-e-nova-ordem-processual-civil-estabilidade-integridade-e-coerencia-nas-decisoes-judiciais-dos-tribunais-superiores/>. Acesso em 16/08/2021.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de direito**. Tradução de Conrado Hubner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo. Revisão Técnica de Cláudio Michelin Jr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MARINONI. Luís Guilherme. **A Ética dos precedentes – justificativa do novo CPC**. 2. ed. São Paulo: RT Editora, 2016.

_____. **Precedentes Obrigatórios**. 5. ed. São Paulo. RT Editora, 2016.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Tradução de Cristina Murachco. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. "Por um processo socialmente efetivo". In: Revista de Processo. São Paulo, v. 27, nº 105, jan./mar. 2002. p. 181.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil - volume único**. 9d - Salvador. Ed. JusPodvim, 2017.

PUERETZ, Tadeu. **Reflexões sobre s Aplicação sa Teoria dos Precedentes so Direito Tributário Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 6, n. 7, julho/dezembro, 2018.

SESMA, Victoria Iturralde. **El precedente en el common law**. Madrid: Civitas, 1995.

TUCCI, José Rogério Cruz e. **Precedente judicial como fonte do direito**. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2004.

WELSCH, Gisele M. **Legitimação democrática do Poder Judiciário para a função normativa com eficácia vinculante: a participação necessária de atores sociais nas ações com potencial repetitivo**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Banco de teses. PUC/RS. 2015.

12. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO MEIO DE VIABILIZAR UM SISTEMA TRIBUTÁRIO PROGRESSIVO NO BRASIL



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-12>

Cláudio Rubens N. Ramos Júnior¹

RESUMO

O presente trabalho irá expor acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), mais especificamente de sua relação com um sistema progressivo e a viabilidade de sua cobrança no sistema tributário brasileiro. Inicialmente, será realizada uma abordagem sobre a atividade tributária do Estado e dos direitos fundamentais como freios para a atuação tributária desse ente. Também será colocado em voga, a falta de regulamentação pelo poder legislativo para dar cumprimento ao disposto no art. 153, inciso VII da Constituição Federal de 1988, além de apontarmos os principais argumentos contra e a favor da implantação do IGF no país, através de uma sucinta análise dos projetos de lei complementar que tramitaram e os que ainda tramitam no Congresso Nacional a fim de regulamentar a matéria. Em meio a discussão do atual modelo de tributar no Brasil, será realizado comparações entre o sistema tributário brasileiro e o sistema tributário de outros países e, por fim, se realizará uma exposição acerca da cobrança do imposto sobre riqueza no cenário internacional, trazendo à baila, os resultados da experiência de alguns países que o adotaram. Palavras-chave: Imposto sobre Grandes Fortunas. Regulamentação. Sistema progressivo.

ABSTRACT

The present work will expose about the Tax on Large Fortunes (IGF), more specifically its relationship with a progressive system and the feasibility of its collection in the Brazilian tax system. Initially, an approach will be carried out on the tax activity of the State and fundamental rights as a brake on the tax performance of this entity. The lack of regulation by the legislative power to comply with the provisions of art. 153, item VII of the 1988 Federal Constitution, in addition to pointing out the main arguments against and in favor of the implementation of the IGF in the country, through a succinct analysis of the complementary bills that have been processed and those that are still being processed in the National Congress in order to regulate the matter. Amidst the discussion of the current model of taxation in Brazil, comparisons will be made between the Brazilian tax system and the tax system

¹ Advogado, Professor da Faculdade Católica de Rondônia e Faculdade de Rondônia, Mestre em Ciência Jurídica – Concentração em Direito Ambiental, Transnacionalidade e Sustentabilidade – pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI/SC), Mestre em Direito Ambiental e da Sustentabilidade pela Universidade de Alicante/Espanha (UA/ES), Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS). claudiormais@gmail.com.

of other countries and, finally, an exhibition will be held about the collection of the wealth tax in the international scenario, bringing to the fore, the results of the experience of some countries that adopted. it

Keywords: Great Fortune Tax. Regulation. Progressive system.

INTRODUÇÃO

É cediço que a atividade tributária é inerente ao Estado, pois constitui meio hábil de angariar recursos para o financiamento da implantação de políticas públicas, afim de garantir direitos constitucionais e o bem-estar social. Logo, a atividade tributária e os direitos fundamentais, caminham lado a lado, seja como fim da atividade tributária de um Estado, seja como poder moderador, garantindo uma tributação eficiente, justa, que resguarda os princípios da capacidade contributiva, equidade, progressividade, respeitando os limites impostos pelo constituinte.

A tributação direta, como a que ocorre sobre a renda e o patrimônio, coaduna com tais princípios. Ocorre que, no Brasil, a tributação é predominantemente sobre produção, faturamento, bens e consumo, sistema marcado por uma alta carga tributária que propícia à desigualdade social, fortemente presente no Estado brasileiro. Nesse diapasão, o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF) tornou-se objeto de debate quando o assunto é reforma tributária, equilíbrio fiscal, progressividade tributária e justiça fiscal.

Ante a isso, é imperioso mencionar que o Imposto sobre Grandes Fortunas possui disposição constitucional no art. 153, VII, sendo que para ser cobrado é necessária a criação de uma lei complementar e, apesar de vários projetos de lei que tramitaram e que ainda tramitam ao longo de mais de 32 anos nas casas legislativas, o fato é que a implantação do IGF ainda não restou pacificada na cabeça do legislador brasileiro.

Vários países passaram pela experiência de tributar a classe mais abastada da sociedade, apresentando resultados poucos satisfatórios quanto à arrecadação e distribuição de renda, outros nem tanto assim. O fato é que cada país tem peculiaridades que podem influenciar na maneira de tributar grandes fortunas e, conhecer da experiência internacional, pode ajudar o legislador brasileiro a definir se tal ferramenta é indispensável na busca de um sistema tributário progressivo e

distributivo.

Diante do exposto, o presente estudo busca responder o seguinte questionamento: Quais os pontos positivos e negativos de uma possível implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil? Para responder a esta questão, tem-se como objetivo geral identificar os argumentos favoráveis e desfavoráveis frente a possibilidade de implantação do referido tributo no Brasil, através dos objetivos específicos: (i) buscar na literatura a experiência com o imposto em países da Europa: Espanha, Noruega, Suíça e Bélgica ; (ii) identificar quais foram os resultados da implantação nesses países e (iii) identificar os possíveis impactos que a implantação deste tributo poderia acarretar no Brasil.

Por fim, registra-se que a metodologia adotada deu-se pelo método indutivo, sendo utilizadas as técnicas do referente², da categoria³, dos conceitos operacionais⁴, da pesquisa bibliográfica⁵ e do fichamento⁶

1. A TRIBUTAÇÃO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais surgiram em um cenário onde o homem em sociedade necessitava de garantias contra abusos do Estado, os quais atentavam contra sua liberdade, época em que a dignidade humana estava atrelada a autodeterminação. Nesse contexto, a evolução social redefiniu o conceito do que é humano e quais os seus direitos. Assim os direitos fundamentais, sob influência dos direitos humanos, também ganharam novos contornos.⁷

Toda atividade do Estado é pautada nos direitos fundamentais, e com a atividade tributária, não seria diferente. Logo, os mesmos direitos fundamentais que restringem a

² PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p.241. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2007

³ PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p. 229

⁴ PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p. 229.

⁵ PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p. 240

⁶ "PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p.233

³ MORAIS, Carlos Yury Araújo. *O dever Fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para alcançar a equidade na tributação da renda mundial*. São Leopoldo/PI, 2014.p13

³ MORAIS, Carlos Yury Araújo. *O dever Fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para alcançar a equidade na tributação da renda mundial*. São Leopoldo/PI, 2014. p.19-21.

atuação desenfreada do Estado, servem de mola propulsora para que esse ente materialize a dignidade da pessoa humana. Nessa lógica, o Estado, adota maneiras de tributar capazes de estimular comportamentos compatíveis com desenvolvimento e aplicação de políticas públicas para redução das desigualdades sociais e garantir condições mínimas de subsistência.³

O Estado-social foi uma construção dos direitos fundamentais de segunda geração, pois o Estado frente ao desenvolvimento industrial, viu a necessidade de equalizar as forças oriundas das necessidades básicas dos cidadãos com as liberalidades econômicas que ditavam o modelo de produção industrial. Agora o Estado, não se preocupava apenas com a igualdade formal, mas também em garantir a igualdade material.³

Com a sociedade pós-moderna o desafio do Estado passa ser garantir os direitos fundamentais difusos e comuns a uma coletividade, visto que a indústria, naquele momento, já não expunha apenas seus trabalhadores aos riscos inerentes a sua atividade, mas a toda sociedade. A atividade empresarial pôs em voga o direito do cidadão a um meio ambiente equilibrado e à saúde, exigindo intervenção estatal afim de estimular condutas menos agressivas aos bens coletivos³

Registra-se que o Estado do Bem-Estar Social, garantia direitos individuais e sociais pela atuação direta do Estado no mercado, ainda que de forma limitada, comercializando produtos e serviços, e, pelo recolhimento de tributos dos cidadãos com base no Princípio da Solidariedade.⁸

Acontece que o modelo de Estado implantado no século XVII, sofreu influências ideológicas ao longo dos anos, promovendo modificações em suas formas de atuar. Saímos de um Estado absolutista, para um Estado liberal de direito, com vistas a liberdade e igualdade formal. No entanto, concomitante aos novos riscos sociais, como desemprego de longa duração, o subemprego, proteção ao meio ambiente, desigualdade econômicas e sociais atreladas a economia vigente, surge a tendência neoliberalista, fragilizando o Estado do Bem-Estar Social. A defesa de um estado mínimo no campo econômico, movido pela tese de que o mercado

⁸ RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo. Revista Jurídica vol. 04, n°. 45, Curitiba, 2016. p.154-179.

autorregular-se-ia resultando em crescimento econômico e consequente redução das desigualdades sociais, restou frustrada por um processo de exclusão social, em patamares ainda não registrados na história.⁹

A partir dessa perspectiva, o modelo de tributação também foi se remodelado às formas de atuação Estatal, ao ponto de implantar-se a neotributação, marco divisor entre uma tributação voltada para redistribuição de renda, com bojo na efetiva capacidade econômica, e, uma tributação como mero instrumento de troca pelos serviços públicos prestados; sem fundamento na solidariedade. E o resultado? Não poderia ser diferente: empobrecimento da população com baixo ou médio poder aquisitivo e mais desigualdade social.⁵

A tributação é indispensável ao Estado no desenvolver de suas ações e, para tanto, depende da contribuição de recursos por parte dos cidadãos, para financiar serviços e obras destinadas a todos os membros da sociedade. Em suma, são os contribuintes que possibilitam condições materiais para que o Estado propicie-lhes viver em sociedade livre e justa, dignamente. Assim, é com o intuito de viabilizar os ideais de justiça social que o Estado impõe obrigatoriedade a uma determinada contribuição financeira. É através do pagamento de tributos diretos e indiretos que os membros da sociedade, de forma solidária, contribuem para garantir os direitos fundamentais constitucionais. Logo, pagar tributos é um dever fundamental.⁴

É de compreensão que é tarefa do Estado a atividade tributária, e que os direitos fundamentais são freios para atuação autoritária do Estado. Portanto, lógico é que, a tributação deve ser exercida pelo o Estado dentro dos limites impostos pelos direitos fundamentais, sob pena de ferir a dignidade da pessoa humana. Mais do que limitadores, tais direitos são esteio de uma atuação estatal com vistas a concretizar a dignidade humana e, nesse sentido, a atividade tributária mostra-se imperiosa na sua função extrafiscal, induzindo comportamentos com fito no desenvolvimento de políticas públicas afim de concretizar o mínimo existencial.

⁹ BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. São Leopoldo, 2007. p.33

⁵ BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. São Leopoldo, 2007, p. 84-85

2. O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO

Constituição Federal de 1988, é significativa para consolidar o Estado do bem-estar social, pois ampliou direitos e garantias sociais, incentivando a aplicação de políticas sociais para reduzir as desigualdades sociais e conquistar o equilíbrio econômico no Brasil. Para tanto, exige-se um Estado atuante, que desenvolva políticas fiscais aptas a fornecer produtos ou serviços à sociedade, a distribuir renda de forma equilibrada, a gerar emprego, a estabilizar os preços e a promover o crescimento econômico no país.¹⁰

O tributo é a principal receita que mantém o Estado, permitindo a concretização de seus objetivos. É a partir da relação percentual entre o volume de tributos arrecadados e o total da riqueza produzida (Produto Interno Bruto – PIB) que se mede a carga tributária de um país.¹¹ Conforme informações da Receita Federal, a carga tributária do Brasil no ano de 2017 foi de 32,43% do PIB.¹²

O sistema tributário nacional garante receitas a partir dos impostos, das taxas, dos empréstimos compulsórios, das contribuições especiais e das contribuições melhoria.⁷

A tributação no País é regida por princípios como a isonomia, capacidade contributiva e progressividade, mantendo relação uns com os outros. O princípio da isonomia é o que impede tratar desigualmente contribuintes que estejam em situação equivalente. Coaduna com este princípio, o da capacidade contributiva e progressividade.¹³

⁴ RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo. Revista Jurídica vol. 04, n°. 45, Curitiba, 2016. p.154-179.

¹⁰ BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. Ciências Sociais Unisinos, São Leopoldo, Vol. 54, N. 1, p. 126-133, jan/abr 2018. (p127-128)

¹¹ PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 13 e 21

¹¹ PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.47

¹² Disponível em:<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário.10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018

Reza a Constituição, em seu art. 145, § 1^o¹⁴ que:

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

Nesse sentido, a graduação conforme a capacidade econômica, tem relação com a variação do imposto para mais ou para menos a depender da capacidade do contribuinte de dispor de recursos econômicos. Sendo assim, por força da justiça social, os mais ricos contribuem progressivamente mais em comparação aos mais pobres.¹⁵

Entretanto, o que se pode observar é um sistema tributário distorcido, fruto de políticas fiscais que se distanciam cada vez mais dos objetivos da “Constituição Cidadã” de 1988. Assim conclui Quintela & Sergio¹⁶, ao propor um estudo sobre a instituição do imposto sobre grandes fortunas como um instrumento adequado para contribuir com a redução das desigualdades sociais e regionais no Brasil. Segundo estes autores, nas suas pesquisas verificaram ser consenso entre os estudiosos do tema que a política tributária sob o pretexto de buscar um “desenvolvimento econômico”, favorece apenas as classes mais ricas do País. Esclarecem que no Brasil prevalece um sistema de tributação desigual entre os ricos e os pobres na medida em que se aplica uma tributação que leva em consideração o quanto a pessoa consome, em detrimento do quanto ela ganha. Trata-se de um modelo com aumentos desordenados de carga tributária no qual os cidadãos com renda baixa e média pagam diversos tributos. Falam de um sistema que caminha em sentido inverso, uma vez que contribui diretamente com os elevados índices de desigualdade

¹⁴ BRASIL. 1988. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 19 jul. 2019

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário-. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

¹⁶ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. O Imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no Princípio da solidariedade federativa. Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento, v. 6, n. 7, julho/dezembro, 2018, p. 33-68

social e de concentração de renda ao destinar grande parte da receita arrecadada com os cidadãos das classes menos favorecidas em benefício das pessoas físicas e jurídicas mais abastadas, através diversos incentivos e benefícios fiscais. Incentivos e benefícios que dificilmente são obtidos por um cidadão comum ou uma pequena organização não- governamental.

Fandiño & Kerstenetzky explicam o cenário tributário brasileiro a partir da seguinte hipótese: adotou-se medidas em consonância à expansão dos gastos sociais desde que seu financiamento não estivesse atrelado progressivamente aos mais ricos. Consideram que desde a promulgação da Carta Magna regulamentou-se decisões e introduziu-se modificações na tributação da renda e do patrimônio que resultou em um sistema tributário cada vez menos progressivo e com receita cada vez mais dependente do recolhimento de tributos indiretos.¹⁷

A arrecadação no Brasil, concentra-se na tributação sobre o faturamento, produção e consumo. Ao tributar bens e serviços, tributa-se de forma igual, pessoas que possuem rendas diferentes contribuindo para o aumento da concentração de renda. Doutro modo é o sistema de tributação sobre renda e o patrimônio, mais equitativo e progressivo.⁶

Com base nesses indicadores que o imposto sobre renda e patrimônio sempre estiveram em voga quando se fala em reforma tributária no País. Destaque se dar pelos vários projetos de leis que visam regulamentar a tributação sobre grandes fortunas (IGF) apresentados pelas casas do Congresso Nacional.

2.1 A Concentração de Riqueza no Brasil

Somos um país que mantém alto nível de concentração de renda. O nível e a evolução da desigualdade no Brasil mostram-se extremamente elevada e passíveis de preocupação segundo o último Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH) da Organização das Nações Unidas (ONU) visto que, os 10% do topo detêm entre 55-

¹⁷ FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: Direitos sociais sob tributação regressiva. Revista de economia política, vol. 39, nº 2 (155), pp. 306-327, abril-junho/2019, p.2

60% do rendimento bruto.¹⁸

Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, concretizou um estudo sobre a concentração da renda entre o 0,01% aos 15% mais ricos no Brasil e, a partir de dados tributáveis, disponíveis entre os anos 1926 a 2013, delineou o comportamento da desigualdade de renda nesse período.¹⁹

SOUZA afirma que, em 2013, o milésimo e o centésimo mais ricos da população adulta receberam, nesta ordem, 10% e 23% da renda total. Já o décimo mais rico um pouco além de 51%.¹³

Em 2013, o 0,1% mais rico, detinha uma renda de mais de R\$ 2,8 milhões anuais, configurando uma renda média mensal de quase R\$ 235 mil. Enquanto o 1% mais rico, R\$ 636 mil por ano ou R\$ 53 mil mensais. Os 5% e 10% mais ricos, mantiveram, respectivamente, médias de R\$ 19 e 12 mil mensais.²⁰

O contraste na repartição da renda, torna-se ainda mais expressivo, se comparado à renda média de toda a população adulta (R\$ 26 mil anuais, aproximadamente R\$ 2,2 mil mensais).¹⁶

Destaca que a partir de 2006 houve discreto aumento da participação da renda nacional por todos os estratos, mas não observou tendente redistribuição nos últimos 20 anos, inclusive, com estabilidade dentro do centésimo mais rico.¹⁶

¹⁸ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Relatório do Desenvolvimento Humano 2019. Além do rendimento, além das médias, além do presente: Desigualdades no desenvolvimento humano no século XXI. 2019, p.110. disponível em < http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf> Acesso em: 02 jul. 2020.

¹⁹ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p. 220

²⁰ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p. 220

¹⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p.231

¹⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p.232.

¹⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p.265.

O fato é que de 2013 para cá, a concentração de renda no Brasil permanece praticamente inalterada, mantendo-se num nível elevado, o que nos coloca como o segundo país do mundo com maior concentração de renda.

2.2 Diferença na Tributação Entre Ricos e Pobres Pelo Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)

A carga tributária brasileira é composta principalmente pelo imposto indireto, nesse sentido, o imposto de renda (IRPF+IRPJ) representa entre 15% e 20% da carga tributária bruta total e cerca de 5% do PIB brasileiro. Mas, apesar da expansão considerável da carga tributária bruta total nas últimas décadas (10p.p), o imposto de renda só significou aproximadamente 15% desse aumento.¹⁶

Ademais, como já mencionado em tópico anterior, a prevalência de tributo sobre o consumo, tributação indireta, ressalta um sistema regressivo, que fere o princípio da capacidade contributiva, visto que os de menor renda pagam proporcionalmente mais tributos.

Um estudo pormenorizado do IRPF, revelará um modelo que favorece a concentração de renda, à começar pelo o número de contribuintes e declarantes. Embora nos últimos anos o número de declarantes tenha aumentado significativamente, é preciso observar que o número dos que pagam impostos não cresceu na mesma proporção.

O IRPF é a tributação sobre a renda auferida pelo indivíduo durante um período determinado. Toda essa renda deverá ser declarada, observando a discriminação específica de cada renda que possui tratamento diferenciado. Também é declarado, os gastos específicos que podem ser abatidos do montante total a ser pago (educação, saúde, dívidas, aposentadoria, e etc.). Afora as fontes de renda isentas de tributação, o que também diminui a renda tributável, sobre o montante tributável, são aplicadas alíquotas escalonadas, com vistas a apurar o montante devido. Ocorre que, nem a quantidade de faixas, nem os percentuais das alíquotas marginais máximas foram suficientes para aumentar a renda tributável.²¹

²¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributárias 14. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil. 2004, p.10. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e->

A alíquota máxima do IRPF é 27,5%, é abaixo do teto de muitos outros países, além do mais, o Brasil possui uma faixa de isenção muito alta. Em estudo comparativo, proposto pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal¹⁴, em 2003, no Brasil, a faixa de isenção foi de 146% da renda per capita nacional, enquanto a França e a Austrália, dentre os poucos países que adotam a isenção, as mantiveram, na ordem de 14% e 54%, de suas rendas nacionais per capita.¹⁷

O sistema de arrecadação do IR, incide apenas sobre o rendimento tributável e prevê alíquotas diferenciadas de acordo com as fontes de renda. Desta forma, enquanto sobre a renda do trabalho incidem alíquotas progressivas de 7,5% a 27,5%, sobre os rendimentos de capital incidem alíquotas que inicia em 22,5%, caindo até 15%. É ainda mais evidente a leniência sobre os rendimentos de capital quando nos deparamos com a isenção sobre os rendimentos de lucros e dividendos. Claro favorecimento tributário aos mais ricos.²²

Não bastasse os mencionados desequilíbrios na arrecadação do IRPF, a pessoa jurídica além de favorecida com isenções, também sofre baixa tributação, o que estimula o fenômeno da pejetização- quando um trabalhador se torna um prestador de serviço, atuando como pessoa jurídica – e da transformação do trabalho em capital, que recebe um tratamento diferente na hora de declarar o IR. Nessa sistemática, registra-se um tratamento diferente para contribuintes com o mesmo patamar de renda; uma violação ao princípio da equidade vertical e horizontal.²³

tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil> Acesso em: 07 jul 2020.

¹⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributárias 14. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil. 2004, p.13. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>> Acesso em: 07 jul 2020.

²² INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil. 2019, p.11. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf> Acesso em 08 jul 2020

¹⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p.229

²³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributárias 14. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil. 2004, p.14. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>> Acesso em: 07 jul 2020.

Também não podemos deixar de mencionar sobre a contribuição da evasão e elisão fiscal com a baixa arrecadação do IR. Quem mais se beneficia são os mais ricos, vez que são os que geralmente conseguem dispor de bons planejadores tributários, de bons contadores e advogados.

2.3 A Não Correção das Tabelas do IRPF

É sabido o quanto o sistema tributário influi na distribuição de renda e que, os impostos diretos, são mais eficientes para atingir a progressividade. No entanto, o atual modelo de tributação de imposto de renda contribui para aumentar a desigualdade, uma vez que rompe com proposta de: quanto mais a pessoa ganha, mais deve pagar. Nesse diapasão, há espaço para discussão acerca do modo de correção aplicado às tabelas do IRPF, o qual aprofunda a concentração de riqueza em nosso país.

A tabela de incidência do IRPF é ajustada pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), o que é injusto com os assalariados, visto que, o salário sofre reajuste com base na inflação, logo, a cada ano o contribuinte pagará mais imposto do que pagou no ano anterior, como também, a cada novo exercício, se enquadrará um número maior de contribuintes na faixa superior. Além do mais, desde 1996 não há aplicação dos ajustes anuais à tabela do imposto de renda, portanto esta defasagem também colabora com a desvalorização do salário mínimo.

No início do ano, o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO NACIONAL), em Nota Técnica (nº 16/2020), apresentou dados em relação ao índice de defasagem do imposto de renda, como também em relação a quantidade de contribuintes isentos. Afirma existir uma defasagem média acumulada de 103,87% na tabela do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) assim, a faixa salarial para a cobrança do tributo, que atualmente atinge quem ganha acima de R\$ 1.903,98 mensal, subiria para R\$ 3.881,65, deixando isentos todos os que recebem até esse valor por mês, que pelas projeções do estudo, significa cerca de 23 milhões de brasileiros.²⁴

¹⁰ BRASIL. 1988. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 19 jul. 2019

No que tange às deduções, o desconto por dependente, por exemplo, que sem correção é de R\$ 189,59 por mês e de R\$ 2.275,08 por ano, subiria para R\$ 386,52 mensais ou R\$ 4.638,24 anuais. Com relação à educação, o valor de dedução permitido de R\$ 3.561,50 deveria aumentar para R\$ 7.260,83, com o objetivo de repor a defasagem inflacionária até o final do ano de 2020.²⁰

Uma das principais celeumas em relação ao IRPF, é a forma de correção da tabela pelo IPCA ao invés da inflação corrente, o que resulta numa importante redução nos rendimentos dos trabalhadores. Nesse sentido, é mister a correção anual da tabela atual com base na inflação, como também, a criação de mais faixas de rendimentos.

2.4 Não Houve Reforma Tributária no Ponto de Vista da Desigualdade em Renda

No presente estudo, exaustivamente, já comentamos sobre a insistência em se manter a predominância dos tributos sobre o consumo e o quanto a tributação indireta contribui para acentuar a desigualdade em renda no país. Também já trouxemos à baila que o imposto progressivo é mais justo, pois quem ganha mais paga mais, além do mais, a tabela que vigora atinge o trabalhador cuja renda sequer lhe permite o atendimento adequado de direitos básicos como os previstos no caput do artigo 6º da CF/88: "Art. 6º - São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição"¹⁰.

Portanto, nesse cenário de injustiça tributária, marcada por uma carga tributária altíssima e regressiva, em completo desrespeito aos princípios âncoras do

²⁴ UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco Nº 16/2020. Aspectos da Falta de Atualização da Tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física: Tabelas Aplicáveis, Quantidade de Isentos e Estimativa do Impacto na Arrecadação. 2020, p. 5 e 24. Disponível em<<http://unafiskonacional.org.br/UserFiles/2020/File/nt16.pdf>> Acesso em 10 jul. 2020

²⁰ UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco Nº 16/2020. Aspectos da Falta de Atualização da Tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física: Tabelas Aplicáveis, Quantidade de Isentos e Estimativa do Impacto na Arrecadação. 2020, p. 4-5 Disponível em<<http://unafiskonacional.org.br/UserFiles/2020/File/nt16.pdf>> Acesso em 10 jul. 2020

sistema tributário (equidade, progressividade e capacidade contributiva), é salutar a reforma tributária.

Atualmente tramitam no Congresso Nacional a PEC 45 e 110 que tratam sobre a reforma tributária e, apesar de pareceres de órgão importantes como o SINDIFISCO NACIONAL e de vários estudos orientadores no sentido da necessidade de se preservar os princípios basilares do sistema tributário, as PECs em trâmite, estão voltadas, em suma, para simplificação tributária e em acabar com a “guerra fiscal” entre os estados. Não há uma perspectiva em priorizar a tributação de patrimônio e renda, logo não há preocupação com a distribuição de renda no Brasil.²⁵

Partindo da premissa que a tributação é uma das ferramentas eficientes para erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais, não seria ilógico concluir que se as tais propostas à Emenda à Constituição forem aceitas pelas casas legislativas, mais uma vez, será perdido a oportunidade de alcançarmos a tão sonhada justiça fiscal e social.

3 TRIBUTAÇÃO NO CENÁRIO INTERNACIONAL

Pelo relatório de Estatística de Receitas de 2018, a taxa média de imposto sobre o PIB da OECD foi de 34,3%, discreto aumento em relação a 2017 com 34,2%.²⁶

Sem diferença em relação a posição no ranking de 2017, a França teve a maior taxa de imposto sobre o PIB em 2018 (46,1%), seguido pela Dinamarca (44,9%), Bélgica (44,5%), Suécia (44,4%) e Finlândia (43,3%). Já o México e o Chile, destacaram-se pela menor relação imposto / PIB, com registro de 16,1% e 20,1%, respectivamente.²⁰

²⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁵ CAMARA DOS DEPUTADOS DO CONGRESSO NACIONAL. Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 10 jul 2020.

²⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

Em 2017, a maioria dos países da OCDE experimentaram um aumento de suas receitas através de impostos sobre rendimentos e lucros e, enquanto uma parcela mínima (apenas 7) teve sua receita, em maior parte, calcada em impostos sobre o consumo, incluindo o imposto sobre o valor agregado (IVA), o percentual arrecado com impostos sobre propriedade e folha de pagamento foi o menos significativo na maioria deles. No entanto, são as contribuições para a segurança social (CSCs) as responsáveis pela maior arrecadação da receita tributária da OCDE.²⁷

Os impostos sobre rendimentos e lucros são as principais fontes de receitas em 18 países da OECD e representaram, no ano de 2017, o referente a 34,0% de suas receitas tributárias, sendo que, na Austrália, Canadá, Dinamarca, Islândia, Irlanda, México, Nova Zelândia, Suíça e Estados Unidos, representaram mais que 40,0%²³

Em 2017, do total de impostos arrecadados, o correspondente a 23,9% foi sobre a renda pessoal, com destaque para a participação do imposto sobre a renda da Dinamarca (52,9%) e Chile (9,7%) no total de receitas tributárias.²³

Quanto à média dos impostos sobre os rendimentos da empresa, esse correspondeu a 9,3% do total de impostos arrecadados em 2017, com alguns países registrando menos que 5% (Estônia, Itália e Eslovênia), enquanto Chile (21,1%) e México (21,8%) registravam as maiores participações dos impostos sobre a receitas corporativas no total das receitas tributárias.²³

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

As contribuições para a previdência social, como parcela das receitas tributárias totais, em média, na OCDE, representaram 26,0% em 2017. Elas foram mais altas na República Eslovaca e na República Tcheca (43,9% e 43,0%, respectivamente). Por outro lado, tem a Austrália e a Nova Zelândia que não cobram contribuições para a segurança social.²³

A média da OCDE, na participação dos impostos sobre propriedades em relação a receita total de impostos é de 5,8%, no ano de 2017. Com 16,0% da receita total ficaram os Estados Unidos, contrastando com 0,7% que possuía a Estônia.²³

A OCDE obteve média de 32,4 % em 2017, para os impostos sobre o consumo, sendo que os impostos gerais sobre o consumo representam 20,8% da receita tributária total.²³

Cabe comentar que a receita apurada com impostos gerais sobre o consumo cresceu mais que com os específicos. Dentre os impostos gerais sobre o consumo, o imposto sobre valor agregado (IVA) tornou-se uma importante fonte de receita, representando 20,2% da receita tributária total, em 2017.²³

Por outro lado, tem outros países, como a Turquia (cerca de 22%), que tem parcela considerável de sua receita tributária relacionada aos impostos sobre bens e serviços específicos.²³

3.1 Tributação no Brasil X Tributação na OECD

Em 2018, o acréscimo de 1,3% do PIB associado a 4,2% de acréscimo da arrecadação tributária nos três níveis de governo resultou em um aumento na Carga Tributária Bruta (CTB) brasileira de 32,33%, no ano anterior, para 33,26%. E, a maior responsável por esse incremento (0,45 p.p) foi a receita proveniente de impostos sobre bens e serviços.²⁸

²³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

Dos tributos federais, as Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, resultaram em um aumento da arrecadação de 0,22 p.p. do PIB e o Imposto de Renda Retido na Fonte, representou um acréscimo de 0,13 p.p. do PIB. O FGST, no entanto, não contribui, visto que significou menos 0,13 p.p. do PIB. Dos tributos estaduais, destaque para o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS com acréscimo de 0,26 p.p do PIB.²⁴

Um trabalho conjunto entre o Centro de Estudos Tributários da Receita Federal do Brasil e a Coordenação-Geral de Estudos Econômicos Fiscais da Subsecretaria de Planejamento Estratégico da Política Fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional permitiu realizar também comparações entre os valores de carga tributária nacional com as de países da OECD para o ano de 2017. Observou-se que o Brasil registrou em 2017 uma média tributária menor (32,3%) que da OECD (34,2%), e que somente 9 países apresentaram carga tributária inferior à do Brasil: Canadá (32,2%), Nova Zelândia (32%), Letônia (30,4%), Lituânia (29,8%), Suíça (28,5%), Estados Unidos (27,1%), Coreia do Sul (26,9%), Turquia (24,9%) e Irlanda (22,8%).²⁹

Fazendo uma análise comparativa em relação a tributação por base de incidência, para a base “Renda” o Brasil tributa menos (7,0%) que a média de alguns países da OCDE (11,4%), enquanto que para a base “Bens e Serviços”, tributa, em média, mais (14,3%) contra (11,1%) da OCDE.²⁵

O trabalho proposto por essa equipe, também concluiu que, entre os anos de 2008 a 2017, houve uma redução na carga tributária no Brasil, enquanto a carga

²⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020, p. 1. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

²⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020, p. 1. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

²⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020, p. 1. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

²⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020, p. 1. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

tributária nos países da OECD se comportou de modo inverso. E mais, no que diz respeito a carga tributária do Brasil, as categorias que apresentaram redução foram “Bens e Serviços”, “Renda, Lucros e Ganhos de Capital” e “Outros”. Já as categorias que se registrou aumento foi a “Folha de Salário” e “Propriedade”. Lembrando que, para o ano de 2017, nos países da OECD, as receitas provenientes dos impostos sobre a renda e as contribuições para a previdência social houveram aumentos significativos, as receitas provenientes do IVA apresentaram discreto aumento e as receitas dos impostos sobre a propriedade diminuíram.²⁵

A partir de dados divulgados pelo OECD sobre a sobre Receita na América Latina e Caribe, no período de compreendido entre 1990 a 2018, o mesmo estudo proposto, pela Receita Federal do Brasil e a Coordenação-Geral de Estudos Econômicos Fiscais da Subsecretaria de Planejamento Estratégico da Política Fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional, também realizou comparações entre a carga tributária brasileira com a média dos países da América Latina e Caribe. O trabalho concluiu que o Brasil apresenta carga tributária mais elevada, apesar do aumento médio da carga tributária de 1,3 p.p nos países da América Latina e Caribe no período entre 2008 a 2017.²⁵

4. O IMPOSTO SOBRE RIQUEZAS NO CENÁRIO INTERNACIONAL E A POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

4.1 A Experiência Internacional

Tomando por base o estudo proposto por Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr., no qual aborda a aplicação de impostos sobre a Riqueza Líquida, no Brasil e em alguns países no mundo, depreende-se que o Imposto sobre Riqueza ou *Wealth Taxes* é o imposto sobre o valor líquido do patrimônio de uma pessoa, como também pode ser o cobrado sobre Heranças e/ou Doações, ou seja, impostos aplicados sobre o valor líquido dos ativos transferidos.³⁰

³⁰ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. 2011, p. 9

Além de incidir sobre o patrimônio líquido do indivíduo, de forma isolada ou do grupo familiar, há países que aplicam os *Wealth Taxes* sobre o patrimônio das empresas. Assim, do total do patrimônio reunido, exclui-se os ativos isentos de tributação além dos descontos concedidos, quando então, aplica-se alíquotas, via de regra, progressivas ao que exceder o limite de isenção. Quanto à base de cálculo, incide sobre o patrimônio acumulado em ações, em depósitos bancários e de poupança, em seguros, em investimento em ativos reais e empresas de capital fechado, em títulos financeiros, em imóveis urbanos e rurais, em automóveis, obras de arte, joias, barcos, aeronaves e outros bens de uso pessoal.²⁶

No âmbito internacional, observa-se que muitos países da Europa implantaram o IGF, mas também, que a maioria desistiu. Especificamente em relação aos países da OECD, na década de 1990, Áustria, Dinamarca, Alemanha, Países Baixos, Finlândia, Islândia, Luxemburgo, Suécia e Espanha adotavam o IGF, no entanto, em 2017, apenas França, Noruega, Espanha e Suíça permaneciam cobrando o imposto. Atualmente somente a Espanha, Bélgica, Suíça e Noruega tributam grandes fortunas. Destaque para a Bélgica que optou pelo imposto recentemente (2018).³¹

A alta relação de custo-benefício, os riscos de fuga de capitais a tendência de revogação dos impostos sobre o capital e de queda nas alíquotas de imposto de renda com diminuição da progressividade fiscal na Europa no período em questão são fatores que estão por trás desse fenômeno de revogação em massa.²⁷

Numa análise acerca da cobrança do imposto sobre riquezas no cenário internacional, traçou-se um comparativo entre Espanha, Suíça, Noruega e Bélgica.³²

³⁰ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. 2011, p. 9

³¹ BRAGA, João Pedro Loureiro; PIRES, Manoel. Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE. 2020. Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/experiencia-internacional-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-naocde#:~:text=O%20observat%C3%B3rio%20de%20pol%C3%ADtica%20fiscal,adotadas%20por%20pa%C3%ADses%20da%20OCDE.&text=O%20debate%20sobre%20o%20IGF,o%20financiamento%20das%20a%C3%A7%C3%B5es%20governamentais.>>. Acesso em 20 jul.2020.

²⁷ BRAGA, João Pedro Loureiro; PIRES, Manoel. Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE. 2020. Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/experiencia-internacional-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-naocde#:~:text=O%20observat%C3%B3rio%20de%20pol%C3%ADtica%20fiscal,adotadas%20por%20pa%C3%ADses%20da%20OCDE.&text=O%20debate%20sobre%20o%20IGF,o%20financiamento%20das%20a%C3%A7%C3%B5es%20governamentais.>>. Acesso em 20 jul.2020.

Na Espanha, o imposto sobre a riqueza manteve-se, inicialmente, entre o período de 1977 a 2008, quando a crise financeira global colocou a economia espanhola em recessão. Sendo restabelecido de forma temporária em 2011 com vistas a recuperar as finanças públicas, no ano seguinte, torna-se permanente.²⁸

A base tributável na Espanha são fortunas acima de € 700.000 com alíquota que varia entre 0,2% a 2,5%, quando o patrimônio líquido ultrapassar € 10,7 milhões. A isenção abrange as pessoas que vivem em Madri e sua receita representa cerca de 0,55% de todas as receitas tributárias no país.²⁸

Na Noruega a incidência do IGF ocorreu a primeira vez em 1892 e em 2017 representou 1,1% de toda a receita tributária do país.²⁸

Riquezas acima de 1,4 milhões de coroas, algo em torno de €130.000, é que sofrem a incidência desse tributo, seja através de taxa única, de 0,15%, pelo governo central, como de taxa progressiva, na ordem de 0,7% a 0,85%, pelos municípios.²⁸

Quanto à Suíça, implantou o IGF pela primeira vez em 1840 e na prática trata-se de um dos principais impostos do país, visto que, além das grandes fortunas, parte da classe média também é atingida. Aqui o limite de isenção de impostos para um casal sem filhos é de 50.000 francos suíços (US\$ 50.370) a 250.000 francos suíços (US\$ 251.856) e, por possuir um sistema tributário descentralizado cada governo local define sua taxa, a qual varia de 0,3% a 1% do patrimônio líquido dos contribuintes.³³

³² BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil>>. Acesso em 20 jul.2020.

³² BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil>>. Acesso em 20 jul.2020.

³² BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil>>. Acesso em 20 jul.2020.

BRAGA, João Pedro Loureiro; PIRES, Manoel. Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE. 2020. Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/experiencia-internacional-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-naocde#:~:text=O%20Observat%C3%B3rio%20de%20pol%C3%ADtica%20fiscal,adotadas%20por%20p%C3%ADses%20da%20OCDE.&text=O%20debate%20sobre%20o%20IGF,o%20financiamento%20das%20a%C3%A7%C3%B5es%20governamentais>>. Acesso em 20 jul.2020.

³³ BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil>>. Acesso em 20 jul.2020.

Nesse país, o lançamento do IGF é por autodeclaração, portanto passivo de subdeclaração e evasão fiscal. No entanto, o imposto é responsável por uma receita de cerca de 3,6% de toda a arrecadação tributária.²⁸

Na Bélgica aplica-se o imposto sobre a riqueza em ativos mobiliários a partir de € 500.000 com alíquota de 0,15% e, como trata-se de um imposto relativamente novo, ainda não há dados sobre a receita gerada e sua participação na arrecadação tributária total do país.²⁸

Diante da experiência internacional com a cobrança de impostos sobre a riqueza líquida resta claro que, em geral, a arrecadação representa uma parcela muito pequena das receitas tributárias. Também se verifica comportamentos diferentes nas receitas tributárias líquidas individuais dos países, fruto da maneira de tributar o IGF. Tais diferenças podem estar relacionadas com fatores como, por exemplo, classe de ativos tributados, cronograma e alíquotas de tributação, limites de isenção, o tratamento tributário das dívidas, bem como as possibilidades de evasão e sonegação, a distribuição de riqueza no país e os efeitos das políticas tributárias de outros países materializada na competição fiscal.²⁷

Quanto a incidência do IGF sobre a propriedade, não trata-se de prática consolidada entre os países da OECD, diferentemente dos impostos recorrentes sobre bens imóveis, forma comum de tributar a propriedade e que constitui importante fonte de receita.²⁷

No que se refere à alíquota utilizada nos países arrecadadores do imposto sobre a riqueza, são baixas e na maioria das vezes é progressiva.²⁷

4.2 Viabilidade da Instituição

Os entraves para tributação das grandes fortunas perpassam fatores complexos, como a definição do que é grandes fortunas, atingindo valores e princípios tributários.

³³ BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil>>. Acesso em 20 jul.2020.

Um dos argumentos a favor da implantação do IGF, é a elevada concentração de renda no Brasil. Conforme apontado no último Relatório do Desenvolvimento Humano da ONU, os 10% do topo detêm entre 55-60 % do rendimento bruto, configurando um ambiente favorável a tributação de grandes fortunas. Acontece que desse raciocínio surge o seguinte dilema, deve-se empregar alíquotas baixas em nome da vedação ao confisco, em contrapartida a receita sobre a arrecadação tributária total mostra-se pouco expressiva e portanto, contrária a promessa de aumento da receita pública com o IGF.

Ante isso, considerando que as grandes fortunas são acúmulo de patrimônio, produto da renda e de outros ganhos acumulados e, por hora, já tributados; que o acúmulo de patrimônio representa uma riqueza poupada ou investimento adiado, aptos a dar força à economia, a gerar mais riqueza, devendo ser valorizados e protegidos pelo Estado sob pena de acentuar a pobreza; que há elevado custo operacional e administrativo para a arrecadação do IGF frente a necessidade de verificação da autenticidade das declarações dos contribuintes. É inevitável se questionar: o IGF seria o único e melhor instrumento capaz de realizar a justiça social?

Acreditamos que tal objetivo seria alcançado pelo ajuste dos impostos sobre o patrimônio já existentes, à exemplo do imposto de renda.

Já havíamos comentado da baixa representatividade do imposto de renda na carga tributária bruta total (15%) e no PIB brasileiro (5%).

Diminuir a faixa de isenções e aumentar a quantidade de faixas, como também, os percentuais das alíquotas, contribuem para o aumento da renda tributável do imposto de renda. Tornar progressiva as alíquotas que incidem sobre rendimentos de capital e eliminar a isenção sobre os rendimentos de lucros e dividendo também é sinônimo justiça fiscal e, por fim, ação tão importante quanto as já comentadas, seria a de correção do índice de defasagem do imposto de renda.

É importante destacar que nenhuma medida isolada é capaz solucionar um problema tão complexo como o da tributação brasileira. No entanto, medidas como essas, podem ser uma maneira mais rápida e eficiente de trilhar caminhos rumo ao um sistema tributário progressivo.

4.3 Situação legislativa

Como já abordado, o IGF tem previsão constitucional, mas nunca foi regulamentado, portanto, nunca foi cobrado.

Em breve pesquisa na base de dados de ambas as casas legislativas constatou-se que o primeiro projeto de lei sobre IGF, foi o de autoria do senador Fernando Henrique Cardoso (PLP 162/1989), aprovado no Senado em 1989, mas rejeitado na Comissão de Tributação e Finanças da Câmara em 2000. Atualmente, tramitam no Senado 4 projetos (PLS 315/2015, PLP 183/2019, PLP 38/2020, PLP 50/2020, que tratam sobre a matéria.

Em que pese ter surgido vários projetos de leis propostos pela Câmara dos Deputados e Senado Federal, das discussões, até o momento, não restou pacificado o entendimento de que o IGF é a resolução para o problema fiscal e distribuição de renda no país. A cada novo projeto observamos que a justificção pela implantação e o embate da não aprovação são basicamente os mesmos.

Argumentos como as altas cargas tributárias existentes no país, confisco da propriedade por imposto, bitributação, desincentivo a poupança e ao investimento, substituição por um imposto de renda mais progressivo, dificuldade de se tributar o patrimônio imobiliário e outras dificuldades administrativas, como altos custos, e irrisória tributação, insurgem contra o IGF.

Nos projetos sobre IGF, é nítida a dificuldade em definir o termo “grandes fortunas” e conseqüentemente de traçar-se o limite de isenção e sua base de cálculo. Nesse sentido houveram propostas que se basearam nos limites da legislação francesa. Outras que propuseram tributar acima de 50 milhões de reais, atualizado anualmente pela inflação. Mas a dificuldade de definir o sujeito passivo e a forma de como tributá-lo não parou por aí: houveram projetos que não abrangia as pessoas jurídicas no exterior com bens no país como também outros que a tributação seria dos ativos apenas de empresas estrangeiras em território nacional.

Frente as dificuldades de definição do sujeito passivo, da delimitação da base de cálculo e alíquotas, das incertezas quanto o sucesso ou insucesso do imposto sobre grandes fortunas, certo é que o debate acerca da implantação ganha força em

momentos de crise, cenário propício para promessas vultuosas e de raso fundamento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Imposto Sobre Grandes Fortunas, parece não ser a ferramenta mais adequada para estabilizar as contas do país e promover a justiça fiscal, e podemos enxergar essa conclusão sob diferentes prismas.

A melhoria que o sistema tributário do País tanto necessita deve estar atrelada a um conjunto de soluções, se utilizando de impostos simples, com características progressivas capazes de atingir o patrimônio dos mais ricos. Nesse sentido, é válido aprimorar impostos sobre o patrimônio já existentes, como o imposto de renda, o tornando apto a repartir melhor o ônus da tributação e a aumentar receitas, refletindo no bem-estar social.

REFERÊNCIAS

BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Ciências Sociais Unisinos 54(1):126-133, janeiro/abril 2018 Unisinos - doi: 10.4013/csu.2018.54.1.12. **Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional.**

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.** São Leopoldo, 2007.

BRASIL. 1988. **Constituição Federal de 1988.** Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 19 jul. 2019.

BRAGA, João Pedro Loureiro; PIRES, Manoel. **Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE.** 2020. Disponível em <

BRAGA, João Pedro Loureiro. **Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil**. 2020. Disponível em < <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil>>. Acesso em 20 jul.2020.

CAMARA DOS DEPUTADOS DO CONGRESS RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil – 2018** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020.

O NACIONAL. **Reforma Tributária**: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. Disponível em < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 10 jul 2020.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. 2011.

FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O paradoxo constitucional brasileiro: Direitos sociais sob tributação regressiva**. Revista de economia política, vol. 39, nº 2 (155), pp. 306-327, abril-junho/2019

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil**. 2019. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf> Acesso em 08 jul 2020.
Receita federal do brasil Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>> Acesso em: 07 jul 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**.10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MORAIS, Carlos Yury Araújo. **O dever Fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para alcançar a equidade na tributação da renda mundial**. São Leopoldo/PI, 2014.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2019. Além do rendimento, além das médias, além do presente: Desigualdades no desenvolvimento humano no século XXI**. 2019. p.110. disponível em < http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf> Acesso em: 02 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Revenue Statistics**. 2019. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** / Leandro Paulsen. – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. **O Imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no Princípio da solidariedade federativa**. Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento, v. 6, n. 7, julho/dezembro, 2018

RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. **A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo**. Revista Jurídica vol. 04, nº. 45, Curitiba, 2016. pp.154-179.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil – 2018** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributárias 14. **O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil**. 2004.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco Nº 16/2020. **Aspectos da Falta de Atualização da Tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física: Tabelas Aplicáveis, Quantidade de Isentos e Estimativa do Impacto na Arrecadação**. 2020. Disponível em<<http://unafisconacional.org.br/UserFiles/2020/File/nt16.pdf>> Acesso em 10 jul. 2020.

13. TRANSPARÊNCIA ALGORÍTMICA COMO GARANTIA FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-13>

*Edson Pontes Pinto*¹

INTRODUÇÃO

A relação entre o Estado-fiscal e o cidadão-contribuinte é permeada por um conjunto de direitos e garantias fundamentais de ordem liberal, com a presença de diversos comandos normativos de proteção da esfera individual do cidadão frente ao agir do Estado que, pautado pela legalidade, atua nos limites dos ditames legais.

Há, pois, uma constante obrigação de prestação de contas e de justificativa na atuação pública frente ao cidadão-contribuinte, a partir do momento em que ao Estado são impostas regras de contenção do poder de tributar, sendo a transparência dos atos um desses pilares.

A exigência de transparência aumenta conseqüentemente pelo crescimento da desconfiança social no Poder Público, seja em questões de governabilidade, de governança ou políticas-eleitorais.²

Com o avanço da aplicação de tecnologias e interfaces algorítmicas na relação com os cidadãos, novos desafios se mostram presentes e pressionam por interpretações legais que estejam em consonância com esse novo contexto jurídico.³

A atividade de fiscalização tributária do Estado é hoje assistida por diversos agentes artificiais que executam funções, decisórias ou não, como se agentes

¹ Doutorando em Direito (Pontifícia Universidade Católica de Rio Grande do Sul). Mestre em Direito (Pontifícia Universidade de São Paulo). Professor Universitário (Faculdade Católica de Rondônia). Membro do conselho consultivo da The AI Robotics Ethics Society – AIRES/PUC-RS. Diretor Executivo da Escola Superior da Advocacia da OAB/RO. Presidente da Comissão de Proteção de Dados da OAB/RO. Advogado. E-mail: edson.pinto@fcr.edu.br.

² ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho / Vinícius de Carvalho Araújo – Brasília: ENAP, 2002.

³ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Teoria geral do direito digital: Transformação digital. Desafio para o Direito. Rio De Janeiro: Forense, 2021.

públicos fossem (e de fato são!), inclusive com indicações de infrações tributárias, com a conseqüente autuação fiscal.

No entanto, surgem as seguintes problemáticas: Como garantir aos cidadãos o exercício de seus direitos e garantias fundamentais quando não se sabe como funcionam, e quais os atributos utilizados no processamento dos agentes artificiais fiscais? É possível falar em segurança jurídica quando não há regras claras, coerentes e transparentes sobre o funcionamento de tais agentes?

O presente trabalho inicialmente descreverá, de forma sucinta, o funcionamento dos agentes artificiais, e como um banco de dados (*dataset*) determina, juntamente com os comandos computacionais, os resultados desses algoritmos.

Após, nas duas últimas partes do trabalho, estruturar-se-á a hipótese para as problemáticas elencadas: A transparência algorítmica deve ser vista sob o prisma da segurança jurídica, como uma derivação axiológica deste princípio e, da mesma forma, deve exigir condutas positivas e negativas do Estado-fiscal de modo a proteger a esfera de liberdade do contribuinte – em especial a disponibilidade de informação suficiente permitindo a ele saber as regras de conduta e de atuação do agente artificial fiscal.

1. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL, ALGORITMOS FISCAIS E OPACIDADE ALGORÍTMICA

No contexto da sociedade da informação, diversas ferramentas são desenvolvidas para auxiliar a atividade humana. Ferramentas estas que, baseando-se em conjuntos de dados, são até mesmo capazes de executar ações semelhantes ao agir humano, assemelhando-se, no exercício cognitivo, ao pensar humano.

A inteligência artificial é aplicada a uma variedade de atividades e surge como uma estrutura humana capaz de realizar tanto atividades simples quanto complexas. Esses algoritmos são aprimorados para além dos parâmetros originalmente programados e se assemelham às habilidades de aprendizado humano, por isso são denominados de algoritmos de aprendizagem de máquina, ou *machine learning*, e podem ser denominados de algoritmos de aprendizagem profunda (*deep learning*)

quando forem algoritmos mais avançados do que aqueles de aprendizagem supervisionada, ou não supervisionada, ou ainda de aprendizagem por reforço.

Porém, de uma forma geral os algoritmos de aprendizagem de máquina possuem como mecanismo fundamental, a capacidade de se adaptar e se desenvolver a partir de uma codificação inicial, e são capazes de modificar seus resultados dependendo da interação do sistema com os dados recebidos, visto que o algoritmo se baseia nos dados de aprendizagem utilizados nas rotinas de teste, treino e validação, a que foram submetidos no seu desenvolvimento.

Sendo assim, conceitua-se algoritmo (computacional) o procedimento ou conjunto de instruções que, baseado em valores de referência iniciais (conjunto de dados de teste, treino e validação), interagem com outros valores de entrada (*inputs*), produzindo resultados (*outputs*).⁴

Atualmente esses algoritmos se fazem presentes em diversas atividades do Poder Público, assumindo e substituindo o agente humano em diversas funções, seja no auxílio aos órgãos jurisdicionais, ou em funções antes exercidas por agentes públicos de fiscalização tributária, vendo-se, assim que a presença de algoritmos de decisão automatizada impactam enormemente na criação de um novo contexto de relação Estado-contribuinte – o que gera consequências, por óbvio, na estrutura de direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte.

Nesse cenário, portanto, a Receita Federal do Brasil avança no desenvolvimento de sistemas inteligentes capazes de auxiliar os agentes públicos na fiscalização das exações tributárias, agindo, por enquanto, de modo assistencial, executando tarefas inteligentes, porém acessórias à atividade-fim da instituição.⁵

O Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina (SISAM) é uma ferramenta dotada de algoritmos de aprendizagem de máquina que tem por objetivo auxiliar a Receita Federal do Brasil na verificação dos despachos aduaneiros de

⁴ "Algoritmo (algorithm), em sentido amplo, é um conjunto de instruções, tais como uma lista de tarefas, uma receita de bolo, ou instruções para se jogar um jogo, etc.. É uma sequência de regras ou operações que, aplicada a um número de dados, permite solucionar classes semelhantes de problemas" (REIS, Paulo Victor Alfeo. Algoritmos e o Direito. São Paulo: Almedina, 2020).

⁵ "Os sistemas inteligentes são divididos em três níveis de autonomia: [...] Em segundo lugar, se encontram os sistemas inteligentes assistentes. Estes não são completamente autônomos, mas possuem uma 'consciência' do ambiente com o qual interagem". (CALIENDO, Paulo. Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de Agentes Morais Artificiais. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.p. 158)

importação. O sistema aprende com o histórico de declarações de importação, reduzindo a evasão fiscal na importação de bens, bem como reduz o descumprimento de exigências administrativas de outros órgãos públicos, como Ministério da Saúde e Ministério da Agricultura.⁶

O ferramental tecnológico da Receita Federal do Brasil é extenso, com ferramentas avançadas como a HARPIA, um software que auxilia os fiscais fraudes e ações atípicas dos contribuintes,⁷ mas o SISAM é o primeiro sistema dotado de inteligência artificial para o uso geral e com interferência na atividade-fim da Receita Federal do Brasil, tratando a totalidade das declarações de importação hoje registradas no país, com integração direta ao Sistema de Comércio Exterior (SISCOMEX).⁸

O SISAM é, assim, um sistema assistencial que, utilizando de métodos de aprendizagem de máquina, analisa as milhares de declarações possibilitando ao agente alfandegário acatar ou recusar a indicação do sistema. Ou seja, embora facilite⁹ a atividade do agente, a ação deste é que irá determinar se a indicação do sistema será, ou não, utilizada.¹⁰

A inteligência artificial já se mostra presente em sistemas que auxiliarão na fiscalização realizada pelos órgãos do Estado e, nesse contexto, algoritmos são, portanto, ferramentas que permitem ganhos de eficiência da administração pública, ao garantir que atividades que, até então, exigiam um grande número de pessoas, agora podem ser feitas por um contingente humano menor, com mais eficiência, amparados por sistemas inteligentes como seus assistentes.

⁶ JAMBEIRO FILHO, Jorge. *Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina*. RFB. 2015.

⁷ Ver mais em: <http://intra.serpro.gov.br/noticias/receita-federal-implanta-com-apoio-do-serpro-primeiros-modulos-do-software-de-inteligencia-artificial>.

⁸ JAMBEIRO FILHO, Jorge. *Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina*. RFB. 2015.

⁹ "Os sistemas com aplicações de inteligência artificial embora sejam auxiliares dos fiscais acabam por exercer uma função com impacto, pois como no caso acima exposto, o SISAM analisa todas as DIs e redireciona aos fiscais para análise aquelas que ente com alguma inconsistência. Assim, o sistema hoje, embora não realize a fiscalização de forma ativa, direciona as DIs que entende como necessárias de verificação aos fiscais, tudo isto através de um software com inteligência artificial que utiliza uma grande quantidade de dados." (LIETZ, Bruna; ENGELMANN, Débora; DAHLEM, João Pedro. *Direitos fundamentais dos contribuintes, administração tributária e inteligência artificial*. In: RDFT, 2020. p. 196).

¹⁰ JAMBEIRO FILHO, Jorge; COUTINHO, Gustavo. *Brazil's new integrated risk management solutions*. In: WCO NEWS, 86.

Porém, é possível afirmar que os cidadãos-contribuintes sabem como funcionam tais sistemas? Quais os critérios e elementos são utilizados em sua tomada de decisão?

2. ELEMENTOS DA TRANSPARÊNCIA ALGORÍTMICA: CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS

A utilização de algoritmos no exercício da atividade pública cria alguns pontos de atenção em relação aos direitos fundamentais dos contribuintes.

É evidente que em razão da forma com que são estruturados, os algoritmos computacionais não se mostram compreensíveis ao homem médio, visto que a ele não é possível, por incapacidade técnica, saber como funcionam e se processam tais sistemas computacionais.

Tal fenômeno se chama *opacidade algorítmica*, que pode ser definido como a falta de transparência de um algoritmo computacional, que torna inacessível, e/ou de difícil compreensão, seu funcionamento, processamento e resultados – além de tornar complexo o seu controle social em casos de vieses e outros incidentes algorítmicos.¹¹

No caso dos algoritmos fiscais, sendo eles, pois, ferramentas públicas que influenciam nas esferas fundamentais da vida e da sociedade – como, essencialmente, no direito de propriedade e até mesmo na liberdade – a opacidade algorítmica se torna um desafio a ser resolvido sob pena de violação frontal aos direitos fundamentais, direitos estes que devem ser firmados quando por ação, humana ou algorítmica, do Estado ocorrer uma violação.

Assim, a transparência dos algoritmos mostra-se um dever na tentativa de mitigar os efeitos da opacidade algorítmica.

¹¹ “The process is technically opaque—the code is often kept undisclosed, and also substantively difficult to clearly understand—and outsiders do not have the ability to know what type of data is even gathered, which associations are targeted, and what concerns are factored into the algorithmic predictions. Those layers of opacity can disguise biased, discriminatory or otherwise undesirable results from supervision until negative results become visible and clear” (PACKIN, Nizan Geslevich; LEV-ARETZ, Yafit. Learning algorithms and discrimination. In: BARFIELD, Woodrow; PAGALLO, Ugo. Research Handbook on the Law of Artificial Intelligence. Edward Elgar Publishing, 2018. p. 93).

O princípio da transparência soma-se, neste contexto, ao princípio da *accountability* no dever de informação/prestação de contas ao cidadão, seja como titular dos dados, ou como aquele que interagiu ou sofre a influência dos agentes de decisão automatizada.

Trata-se, pois, de princípio que tem seu norte axiológico no dever de orientação e informação dos critérios, atributos e parâmetros que determinam o resultado do processamento de sistemas automatizados, em todas as fases de seu processamento, bem como dos riscos e incertezas que podem ocorrer com seu funcionamento.¹²

Desta feita, a transparência pode ser vista sob vários prismas, e assumir diferentes características a depender da postura do agente revelador dos dados e informações.

A transparência pode derivar de uma obrigação legal/regulatória ou de uma política de governança orientada por boas práticas na relação entre o agente de decisão automatizada e o cidadão-contribuinte.

No presente objeto de estudo, há de se ressaltar que são algoritmos públicos, e que por tal natureza tem um dever mais qualificado de transparência, não só pela sensibilidade exigida na relação máquina-homem, mas principalmente na relação Estado-contribuinte.

Logo, o Estado deve garantir o acesso às informações que sejam de interesse do cidadão, tanto por imperativo da Lei de Acesso à Informação, que no art. 10 traz o direito de acesso de qualquer cidadão, como também pela obrigatoriedade de fornecimento de informações prevista na Lei Geral de Proteção de Dados (art. 18).

Vê-se, assim, que há uma obrigação de transparência, mas que depende de um agir do cidadão que, interessado na informação, solicita ao ente estatal responsável, requerendo seu fornecimento nos termos delineados.

Tem-se, assim, uma espécie *passiva* de transparência, caracterizada pela

¹² PINTO, Edson Pontes; CÔRREA, Nicolas Kruge. et. al. Worldwide AI Ethics: a review of 200 guidelines and recommendations for AI governance. Arxiv. Preprint. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2206.11922>. Acessado em 27 de junho de 2022. p. 8.

exigência de um agir do cidadão perante o Estado.¹³

Por outro lado, a transparência pode ser imposta ao Estado de forma *ativa*, ou seja, sem que seja necessário um agir provocador do cidadão interessado, mas que se imponha ao ente estatal estruturas permanentes de transparência, de fornecimento de informações à sociedade.

Em outras palavras, na *transparência ativa* há a disponibilidade da informação independentemente da provocação do ente público, demonstrando, para além das obrigações legais, a presença de uma política constante de transparência e *accountability*.

Exemplo disso é o disposto no art. 8º da Lei de Acesso à Informação, que traz a obrigatoriedade aos órgãos e entidades públicas de promover, *independentemente de requerimentos*, a divulgação de informações de interesse coletivo ou geral, citando-se, inclusive, no parágrafo único do referido artigo as informações mínimas exigidas para tanto.¹⁴

O Portal da Transparência¹⁵ é uma demonstração de transparência ativa, no qual o Estado fornece ao cidadão acesso às informações financeiras de caráter público, permitindo a concretização de verdadeiro controle social da atividade pública.

Outra regulação que determina ao agente de tratamento a prática de uma governança de dados mais ativa e transparente, na perspectiva aqui delineada, é a Lei Geral de Proteção de Dados, especificamente quanto aos instrumentos e programas de adequação exigidos pela norma.

Vale lembrar que a Lei Geral de Proteção de Dados disciplina a relação jurídica caracterizada pelo tratamento de dados pessoais, realizada por pessoas físicas ou

¹³ RODRIGUES, Karina Furtado. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. Cad. EBAPE.BR, v. 18, nº 2, Rio de Janeiro, Abr./Jun. 2020.

¹⁴ § 1º Na divulgação das informações a que se refere o caput, deverão constar, no mínimo: I - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público; II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros; III - registros das despesas; IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade.

¹⁵ BRASIL, Controladoria Geral da União – CGU. Portal da Transparência. Disponível em: <https://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona>. Acessado em 30 de julho de 2022.

jurídicas, tanto de direito privado como público, o que demonstra a sua incidência também no caso de algoritmos fiscais de decisão automatizada.

A Lei Geral de Proteção de Dados traz então a obrigação de transparência ao agente de tratamento como princípio do ordenamento (art. 6º, VI), e determina a ele que garanta, aos titulares de dados, *informações claras, precisas e facilmente acessíveis* sobre o tratamento de dados, incluindo aqui aqueles em que há algoritmos de decisão automatizada.

A transparência ativa na Lei Geral de Proteção de Dados traz ainda a obrigatoriedade de disponibilizar instrumentos que demonstrem as características e riscos no tratamento de dados, quando possam impactar direitos fundamentais e liberdades civis.

O Relatório de Impacto de Proteção de Dados é a *documentação do controlador que contém a descrição dos processos de tratamento de dados pessoais que podem gerar riscos às liberdades civis e aos direitos fundamentais, bem como medidas, salvaguardas e mecanismos de mitigação de risco* (cf. art. 5º, inciso XVII, LGPD), a qual poderá a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD) a sua elaboração ao controlador quando do tratamento de dados pessoais, inclusive em casos envolvendo dados sensíveis (art. 38, LGPD).

A disponibilização de informações de ofício pelo Estado caracteriza, assim, a transparência ativa, como nos exemplos das obrigações descritas tanto na Lei de Acesso à Informação como na Lei Geral de Proteção de Dados.

É necessário, no entanto, que a transparência por si só não seja um princípio procedimental, que determine apenas condutas aos agentes estatais, mas que traga como valor substancial a capacidade de compreensão das informações por parte dos interessados.

Afinal, a disponibilização de informação não cria por si só um contexto de confiança na relação Estado-cidadão; o excesso de informação não significa excesso de sabedoria, mas apenas falseia a sensação de conhecimento, sem jogar luz sobre a opacidade que se quer combater.¹⁶

¹⁶ "Die Transparenzgesellschaft ist nicht nur ohne Wahrheit, sondern auch ohne Schein. Weder Wahrheit noch Schein sind durchsichtig. Ganz transparent ist nur die Leere. Um diese Leere zu bannen, wird eine Masse an Information in Umlauf gebracht. Die Informations- und Bildmasse ist eine Fülle, in

Portanto, é condição material de realização da transparência que o destinatário da informação tenha de fato todos os atributos e elementos necessários à compreensão da informação.

A informação deve estar estruturada e completa, de modo a garantir ao cidadão-contribuinte a sua compreensão específica e contextualizada, para que possa ter uma noção holística da atividade pública em questão –¹⁷ incluindo-se todas as informações que, mesmo indiretamente, possam facilitar a compreensão do receptor, tornando a relação mais transparente, sempre que possível.¹⁸

Diante disso, a presença de agentes de decisão automatizada no exercício de atividades de fiscalização tributária não fere por si só o dever de transparência exigido do Estado, mas a opacidade de suas regras de funcionamento, e como chegam a resultados operativos de atuação fiscal, devem ser claros, visíveis, disponíveis e estruturados de modo a garantir a compreensão do cidadão-contribuinte.

A visibilidade e completude da informação são, então, atributos essenciais da transparência que permitem a concretização de uma terceira característica: a possibilidade de realizar inferências,¹⁹ ou seja, tirar conclusões acerca da informação exposta.

Logo, de nada adianta, no caso de algoritmos fiscais, disponibilizar o código-fonte do sistema computacional, ou gerar um relatório complexo, se a informação não permitir ao interessado (neste caso, o cidadão-contribuinte) conhecer e tirar conclusões sobre ela.

der sich noch die Leere bemerkbar macht. Mehr an Information und Kommunikation allein *erhell*t die Welt nicht. Die Durchsichtigkeit macht auch nicht *hellsichtig*. Die Informationsmasse erzeugt keine *Wahrheit*. Je mehr Information freigesetzt wird, desto unübersichtlicher wird die Welt. Die Hyperinformation und Hyperkommunikation bringt kein *Licht* ins Dunkel.". (HAN, Byung-Chul. *Transparenzgesellschaft*. Matthes & Seitz Berlin. 2012).

¹⁷ MEIJER, Albert. *Transparency*. In: BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E. et. al. *The Oxford Handbook of Public Accountability*, 2014.

¹⁸ "A norm is known by the public and anybody can challenge it on the basis of other norms. However, this is rarely the case if behind the norm there are data and algorithms" (ZENO-ZENCOVICH, Vincenzo, *Legal Epistemology in the Times of Big Data* (May 5, 2019). *Legal Epistemology in the Times of Big Data*, in S. Faro, G. Peruginelli (eds.), *Law Via the Internet 2018. Knowledge of the Law in the Big Data Age*, IOS Press 2019).

¹⁹ MICHENER, Greg; BERSCH, Katherine. *Identifying transparency*. In: *Information Polity* 18 (2013). p. 238.

É imprescindível que na garantia da transparência, o Estado-fiscal traga explicações do algoritmo que sejam cognoscíveis pelo homem médio, permitindo a sua compreensão para poder com ela concordar, ou exercer o seu direito de discordar em posterior procedimento de impugnação fiscal.

Saber como funcionam os algoritmos que atuam na atividade de fiscalização tributária é condição primordial para se garantir que o cidadão saiba como está sendo aplicado o Direito, e por tal razão é uma questão de garantia da segurança jurídica do contribuinte.

3. TRANSPARÊNCIA ALGORÍTMICA COMO DERIVAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE

A segurança jurídica é um pilar do Estado Democrático de Direito, visto que se impõe como princípio ordenador da relação entre os sujeitos de direito e o exercício do poder do Estado, garantindo àqueles que todos estarão vinculados à ordem jurídica, inclusive o Estado, por intermédio de seus agentes públicos e políticos.

Com isso, o princípio da segurança jurídica emana variados significados valorativos, ao determinar, como comando ao Estado, que garanta um sistema jurídico estável, e ao mesmo tempo, claro e coerente em seus efeitos normativos.²⁰

Na relação Estado-contribuinte, a segurança jurídica ganha contornos econômicos, para além da análise meramente jurídica.

Sabe-se que os cidadãos agem, enquanto agentes econômicos que são, mediante incentivos e desincentivos e que, de certo modo, por sua racionalidade, buscam a maximização de seus interesses e bem-estar, segundo a teoria econômica clássica.

Neste contexto, o sistema jurídico deve criar incentivos aos comportamentos positivos dos cidadãos e desincentivos aos comportamentos indesejados, para que ao analisar os benefícios, ou custos, de sua conduta. Além disso, a ordem jurídica

²⁰ "A segurança jurídica exige a proteção da estabilidade das relações jurídicas. É um dos direitos e garantias fundamentais o respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, conforme o art. 5o, XXXVI, da CF/88" (CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário, 3ª ED. SARAIVA, 2019. p. 147).

deve corrigir, do mesmo modo, atitudes individuais que internalizam a maximização individual e externalizam custos sociais, em detrimento da sociedade.²¹

As normas jurídicas assemelham-se, na perspectiva *juseconômica*, aos preços.²²

E aqui a segurança jurídica mostra sua importância, tanto na perspectiva de certeza do direito (*legal certainty*), como de estabilidade jurídica (previsibilidade e calculabilidade).

As relações jurídicas exigem a certeza do direito, a partir do momento em que vincula todos, Estado e cidadãos, ao império da legalidade. A descrição normativa contida no texto da lei impõe a certeza do comando jurídico a todos indistintamente, prevendo-se, da mesma forma, e no mesmo e estrito grau, as suas exceções – tudo sob o manto do direito.

A segurança jurídica traz, enquanto certeza do direito, a garantia de um sistema jurídico suficientemente claro e previsível, permitindo aos cidadãos o controle de seus atos, e suas consequências, mas ao mesmo tempo, a garantia de proteção contra atos abusivos e arbitrários do Estado.²³

Normas claras e precisas maximizam a previsibilidade, evidenciam a confiança legítima do contribuinte, e mitigam a assimetria informativa entre os agentes.²⁴

²¹ "Normalmente, indivíduos focam sua atenção somente em custos e benefícios privados, ignorando os gerais. Para que se corrija essa situação, deve-se tentar alinhar objetivos privados e sociais, criando incentivos que induzam os sujeitos racionais, maximizadores de sua própria utilidade, a considerar todos os custos e benefícios em seus cálculos." (PORTO, Alexandre Maristrello; GAROUPA, Nuno. PORTO, Alexandre Maristrello; GAROUPA, Nuno. Curso de Análise Econômica do Direito 2ª Ed., Editora Atlas, 2020. p. 73).

²² "The defining characteristic of the Chicago approach is the straightforward application of microeconomic (or price-theoretic) analysis to the law. As such, this approach is grounded in the following premises: (i) individuals are rational maximizers of their satisfactions in their nonmarket as well as their market behavior; (ii) individuals respond to price incentives in nonmarket as well as market behavior; and (iii) legal rules and legal outcomes can be assessed on the basis of their efficiency properties". (MERCURO, Nicholas; MEDEMA, Steven G. Economics and the law: From Posner to Post-Modernism and Beyond. 2nd Ed. Princeton Press, 2006. p. 102).

²³ FENWICK, Mark; WRBKA, Stefan. The Shifting Meaning of Legal Certainty. In: FENWICK, Mark; WRBKA, Stefan. (ed.) Legal Certainty in a Contemporary Context: Private and Criminal Law Perspectives. Springer Verlag, 2016.

²⁴ "The requirement of clarity in legal language increases predictability in legal relationships for individuals but also reduces the asymmetric information that may arise between the law-maker and those subject to the laws enacted" (PORTUESE, Aurelien; GOUGH, Orla; TANEGA, Joseph. The principle of legal certainty as a principle of economic efficiency. In: European Journal of Law and Economics, vol. 44.1, 2014).

Por outro lado, decisões conflitantes e/ou orientações jurisprudenciais vacilantes vão contra o valor protegido pela certeza do direito.²⁵ A coerência do direito deve vir junto com o compromisso do Poder Público de manter a ordem jurídica estável e íntegra,²⁶ em todas as suas esferas.

Na relação fisco-contribuinte, a legalidade é um princípio que vincula a atividade fiscalizatória aos ditames normativos, limitando o agir do Estado frente ao cidadão, como mecanismo de proteção da sua liberdade – expressando também o caráter e o valor republicano da norma.

Daí a importância de regras claras, coerentes e precisas.

Porém, quando um agente artificial substitui o agente do fisco no exercício da atividade, faz-se necessário que seu agir esteja em conformidade com o direito, o que, como ressaltado, só é possível por intermédio de mecanismos transparentes procedimental e materialmente.

A transparência ganha, assim, conotação protetiva frente ao agir algorítmico do Estado.²⁷ A descrição clara de como funcionam os algoritmos de fiscalização, permitem ao cidadão entender suas regras de negócio, seus dados estruturantes e outras características elementares de seu desenvolvimento.

E mais: a explicação do processamento de dados e, por consequência, dos resultados obtidos, permitem que conheçam os parâmetros e atributos que levaram a atuação fiscal, podendo, com isso, exercer suas garantias de defesa.²⁸

²⁵ PINTO, Edson Pontes. Precedentes e algoritmos: uma abordagem de *law and economics*. In: BECKER, Daniel. et. al. Litigation 4.0: O futuro da justiça e do processo civil vis-à-vis as novas tecnologias. Thomson Reuters, 2021.

²⁶ Vide, por exemplo, o art. 926 do CPC: "Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente".

²⁷ "Os direitos fundamentais do contribuinte possuem aplicabilidade direta e a sua fundamentalidade está vinculada à proteção da dignidade do indivíduo, que não pode ser privado de sua propriedade, do fruto de seu trabalho, do labor econômico ou da liberdade econômica. A proteção do contribuinte dar-se-á por meio de um conjunto de direitos de defesa contra a ação do Estado Fiscal." (CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário, 3ª ED. SARAIVA, 2019). Nesse mesmo sentido: "Assim, impõe-se examinar, num primeiro momento, o questionamento da efetiva possibilidade de se sustentar a existência de uma nova dimensão dos direitos fundamentais, ao menos nos dias atuais, de modo especial diante das incertezas que o futuro nos reserva. Além do mais, não nos parece impertinente a ideia de que, na sua essência, todas as demandas na esfera dos direitos fundamentais gravitam, direta ou indiretamente, em torno dos tradicionais e perenes valores da vida, liberdade, igualdade e fraternidade (solidariedade), tendo, na sua base, o princípio maior da dignidade da pessoa". (SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais In: Curso de direito constitucional. 10ª ed. Saraiva, 2021).

²⁸ "A força normativa do princípio da segurança jurídica está justamente em impedir que o contribuinte seja tomado de surpresa. O núcleo valorativo dessa conclusão decorre da proteção constitucional à

O agir dos algoritmos fiscais deve ser considerado, pois, como regra de conduta que, por sua vez, deve estar, por imperativo do princípio da segurança jurídica, em consonância com a legalidade tributária estrita, afastando-se qualquer indício de incerteza que possa pairar sobre a relação jurídica fisco-contribuinte.

É importante saber, conhecer e entender as regras que regem a relação jurídica entre fisco e contribuinte, e contar com a estabilidade do direito, e tendo, com isso, previsibilidade, inclusive quanto aos efeitos jurídicos de seu comportamento.

Previsibilidade é consequência direta da certeza e da estabilidade do direito, com a qual se faz possível considerar de forma antecipada os efeitos de uma conduta, seja própria ou de terceiros.²⁹ É a qualidade que permite *ex ante* organizar os atos da vida, pessoal e comercialmente, tendo a certeza de que as regras serão mantidas, evitando-se eventuais surpresas que poderiam surgir de resultados aleatórios e desconhecidos de um sistema computacional.

Cenários de opacidade algorítmica são, portanto, graves à segurança jurídica em todas as suas faces aqui expostas. Não saber como agirá o agente artificial no exercício da atividade pública, e quais elementos, parâmetros e características leva em consideração em seu processamento, não permite controlar o agir (mesmo que artificial) do Estado e dele se defender (ferindo, inclusive, o devido processo legal) – o que gera, por óbvio, desconfiança na relação jurídica.

Com a tutela jurídica da confiança legítima, derivação axiológica da própria segurança jurídica, protege-se o cidadão-contribuinte de instabilidades do sistema jurídico, permitindo-lhe calcular os efeitos dos atos, com considerável redução de custos de transação, depositando suas expectativas no direito.³⁰

liberdade. Dentre as diversas dimensões da liberdade há uma que se sobressalta no texto constitucional: a ideia de liberdade como autonomia. [...] Como pode escolher o indivíduo sobre variáveis que desconhece? Proteger a segurança jurídica é proteger a integridade da autonomia individual". (CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário, 3ª ED. SARAIVA, 2019. p. 147).

²⁹ "Prevedibilità implica stabilità e certezza: le regole del diritto debbono essere tendenzialmente stabili e certe, per poter consentire ai consociate di determinare ex ante le conseguenze delle loro azioni e gli effetti dei loro atti". (ALPA, Guido. Note sulla calcolabilità nel diritto nordamericano. In: CARLEO, Alessandra (a cura di). Calcolabilità giuridica. Bologna: Il Mulino, 2017, p. 85).

³⁰ Calcolabilità e affidamento si tengono insieme: il diritto calcolabile è un diritto su cui fare affidamento, su cui riporre aspettative. La fiducia nella legge è attesa di rigorosa applicazione, di stabilità nel tempo, di continuità interpretativa. Soltanto ciò che dura merita affidamento". IRTI, Natalino. Per un dialogo sulla calcolabilità giuridica. In: CARLEO, Alessandra (a cura di). Calcolabilità giuridica. Bologna: Il Mulino, 2017, p. 22.

CONCLUSÃO

O avanço da tecnologia no setor público se mostra cada vez mais presente, seja nas atividades mais elementares, repetitivas e, portanto, automatizáveis, como também nas atividades finalísticas que, até então, exigiam a presença exclusiva de agentes humanos para sua concretização.

Agentes inteligentes artificialmente já são, pois, uma realidade no exercício de atividades do Fisco, e praticam, como visto acima, atos exclusivos de servidores fiscais, desafiando a estrutura das normas jurídicas criadas até então para contextos exclusivos humanos – como é o caso do rol de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes descritos na Carta Maior.

Porém, como ressaltado por Wolfgang Hoffmann-Riem,³¹ as normas jurídicas fundamentais devem ser interpretadas em consonância com seu contexto de aplicação, permitindo a sua permanência e relevância perante os desafios da realidade em constante transformação.

Com isso, direitos fundamentais como a segurança jurídica precisam ser considerados em conformidade com as exigências advindas dessas relações jurídicas impactadas pelas inovações tecnológicas.

A transparência algorítmica entra, assim, no rol de vetores axiológicos que exigem posturas ativas por parte do Estado a fim de garantir ao cidadão-contribuinte condições de controle e defesa frente as ações de agentes públicos – agora assistidos ou em conjunto com sistemas computacionais inteligentes.

Desta feita, o agir dos algoritmos fiscais deve ser transparente, pois apenas assim podem os contribuintes compreender como se processam, e quais parâmetros e atributos são considerados para que cheguem a um resultado, que pode ser até mesmo uma constatação de infração tributária com a indicação de uma respectiva autuação fiscal.

A exigência de regras claras, de certeza do direito e, por consequência, de previsibilidade e calculabilidade da regra jurídica e de seus efeitos, somam-se à transparência dos algoritmos para dar forma à segurança jurídica enquanto princípio

³¹ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Teoria geral do direito digital: Transformação digital. Desafio para o Direito. Rio De Janeiro: Forense, 2021.

do direito, em especial, do direito constitucional tributário, trazendo ao contexto do presente trabalho.

Não há, por óbvio, como garantir ao contribuinte os valores da segurança jurídica, e até mesmo do devido processo legal, sem que antes lhe sejam esclarecidas as regras e comandos da conduta de algoritmos fiscais, visto que a ele faltam conhecimentos básicos e fundamentais para lhe permitir exercer sua capacidade jurídica de contestar e se defender de eventuais atos arbitrários do sistema computacional, e dos agentes públicos que, baseados nos algoritmos, executem suas funções.

Por isso, a transparência é condição a permitir o exercício pleno de direitos, sem a qual não há como limitar de fato o poder de tributar do Estado, e de garantir a liberdade do cidadão-contribuinte, principalmente em um cenário de constante evolução e inovação tecnológica.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho / Vinícius de Carvalho Araújo – Brasília: ENAP, 2002.

BRASIL, Controladoria Geral da União – CGU. Portal da Transparência. Disponível em: <https://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona>. Acessado em 30 de julho de 2022.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário, 3ª ED. SARAIVA, 2019.

CALIENDO, Paulo. Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de Agentes Morais Artificiais. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

FENWICK, Mark; WRBKA, Stefan. The Shifting Meaning of Legal Certainty. In: FENWICK, Mark; WRBKA, Stefan. (ed.) Legal Certainty in a Contemporary Context: Private and Criminal Law Perspectives. Springer Verlag, 2016.

HAN, Byung-Chul. Transparenzgesellschaft. Matthes & Seitz Berlin. 2012.

HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Teoria geral do direito digital: Transformação digital. Desafio para o Direito. Rio De Janeiro: Forense, 2021.

IRTI, Natalino. Per un dialogo sulla calcolabilità giuridica. In: CARLEO, Alessandra (a cura di). Calcolabilità giuridica. Bologna: Il Mulino, 2017.

LIETZ, Bruna; ENGELMANN, Débora; DAHLEM, João Pedro. Direitos fundamentais dos contribuintes, administração tributária e inteligência artificial. In: RDFT, 2020.

JAMBEIRO FILHO, Jorge; COUTINHO, Gustavo. Brazil's new integrated risk management solutions. In: WCO NEWS, 86.

JAMBEIRO FILHO, Jorge. Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina. RFB. 2015.

MICHENER, Greg; BERSCH, Katherine. Identifying transparency. In: Information Polity 18 (2013).

MEIJER, Albert. Transparency. In: BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E. et. al. The Oxford Handbook of Public Accountability, 2014.

MERCURO, Nicholas; MEDEMA, Steven G. Economics and the law: From Posner to Post-Modernism and Beyond. 2nd Ed. Princeton Press, 2006.

PACKIN, Nizan Geslevich; LEV-ARETZ, Yafit. Learning algorithms and discrimination. In: BARFIELD, Woodrow; PAGALLO, Ugo. Research Handbook on the Law of Artificial Intelligence. Edward Elgar Publishing, 2018.

PINTO, Edson Pontes. Precedentes e algoritmos: uma abordagem de *law and economics*. In: BECKER, Daniel. et. al. Litigation 4.0: O futuro da justiça e do processo civil vis-à-vis as novas tecnologias. Thomson Reuters, 2021.

PINTO, Edson Pontes; CÔRREA, Nicolas Kruge. et. al. Worldwide AI Ethics: a review of 200 guidelines and recommendations for AI governance. Arxiv. Preprint. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2206.11922>. Acessado em 27 de junho de 2022.

PORTO, Alexandre Maristrello; GAROUPA, Nuno. Curso de Análise Econômica do Direito 2^a Ed., Editora Atlas, 2020.

PORTUESE, Aurelien; GOUGH, Orla; TANEGA, Joseph. The principle of legal certainty as a principle of economic efficiency. In: European Journal of Law and Economics, vol. 44.1, 2014.

REIS, Paulo Victor Alfeo. Algoritmos e o Direito. São Paulo: Almedina, 2020.

RODRIGUES, Karina Furtado. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. Cad. EBAPE.BR, v. 18, nº 2, Rio de Janeiro, Abr./Jun. 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais. In: Curso de direito constitucional. 10^a ed. Saraiva, 2021.

ZENO-ZENCOVICH, Vincenzo, Legal Epistemology in the Times of Big Data (May 5, 2019). Legal Epistemology in the Times of Big Data, in S. Faro, G. Peruginelli (eds.), Law Via the Internet 2018. Knowledge of the Law in the Big Data Age, IOS Press 2019.

14. PRECEDENTES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-14>

Jenaldo Alves de Araújo¹

Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira²

Resumo

O presente estudo tem por objeto analisar a aplicação dos precedentes e das súmulas vinculantes no direito brasileiro, especialmente em matéria tributária, e investigar se a teoria dos precedentes vinculantes vem sendo aplicado de forma adequada no ordenamento jurídico brasileiro. Busca-se também saber se a teoria dos precedentes como meio para se conseguir maior celeridade processual e uniformização da jurisprudência pela verticalização da jurisprudência dos Tribunais Superiores tem influência de tal aproximação sobre o direito tributário nacional, sobretudo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Precedentes em matéria tributária irradiados pelo atual CPC vem exigindo dos advogados e pensadores do direito uma nova forma de pensar o processo e o contencioso, o que impactou, de forma bastante significativa, o contencioso tributário judicial e também o administrativo, demonstrando, dessa forma, a necessidade de aprimoramento da sistemática processual, para garantia e satisfação do direito material pleiteado em juízo: Sendo ineficiente o sistema processual, todo o ordenamento jurídico passa a carecer de real efetividade. Por consectário, viu-se ganhar força os chamados precedentes, exigindo um novo olhar para os julgamentos dos Tribunais Superiores, inclusive forçando uma advocacia mais colaborativa no julgamento dos chamados *leading cases*, que são

¹ Professor pela Fimca (Centro universitário Aparício de Carvalho), *campus* de Porto Velho-RO, advogado, graduado em Ciências e Letras (UEPB) e em Direito (ULBRA), *campus* de Ji-Paraná-RO, Mestrado em Direito Econômico pela *Universidad Autónoma de Asunción* (UAA-PY), Doutorado em Ensino de Língua e Literatura pela *Universidad Autónoma de Barcelona*-Espanha, Mestrado em Ciências Contábeis pela FUCAPE-ES, pós-graduado (*lato sensu*) em Direito de Família e Sucessões(ULBRA),Direito Público (ULBRA),Direito Constitucional(ULBRA), Administração e Planejamento para Docentes de Ensino Superior pela Universidade Federal de Rondônia (UNIR) e Metodologia de Ensino Superior(ULBRA), Doutorando em Direito pela PUCRS. Autor de várias obras, advogado, palestrante, linguista e assessor de Conselheiro no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. Mais informações na plataforma Lattes. E-mail jenaldopvh@gmail.com. Celular 992132206.

² Possui graduação em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1992), mestrado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1996) e doutorado em Direito, na área de Concentração de Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002), Doutorado Sandwich na Ludwig-Maximilians Universität em Munique (Alemanha) (2001). Participou do *Program of Instruction for Lawyers da Harvard Law School* (2001). Árbitro da Lista brasileira do Sistema de Controvérsias do Mercosul. Atualmente, é professor permanente da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Autor da obra finalista do Prêmio Jabuti "Direito Tributário e Análise Econômica do Direito" e da obra "Direito Tributário: três modos de pensar a tributação"

posteriormente replicados pelas instâncias inferiores. Cabe analisar se esses precedentes em matéria tributária são compatíveis com a Constituição da República, haja vista em matéria tributária exigir o princípio da reserva legal. Palavras-Chave: Precedentes. Súmula vinculante. *Ratio decidendi*. *Distinguish*.

1.1 Aspectos introdutórios

O fenômeno dos precedentes vem no dia a dia desafiando os inúmeros debates pela literatura jurídico-tributária. Desde o advento do Código de Processo Civil de 2015 e em referência aos países que praticam o *common law*, muito se discute e se estuda acerca do paradigma jurídico, que paira nos Tribunais de justiça pátrios quando se trata de decisões uniformes, íntegras e coerentes.

O tema dos precedentes vem sendo muito debatido na doutrina brasileira, a partir do atual CPC. De um lado, tem-se críticos da doutrina dos precedentes, os quais afirmam que tal instituto pertence aos sistemas jurídicos do *common law*, motivo pelo qual é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro; por outro lado, há juristas que afirmam que a atribuição de um caráter vinculante aos precedentes no Brasil seria uma forma de resolver os inegáveis problemas decorrentes da inexistência de uniformidade na jurisprudência.

Para Kuhn, os problemas postos pela própria ciência e a maneira como se investiga soluções para eles, são os próprios pressupostos para existência da ciência e, na medida que esse relacionamento se estabiliza, nas palavras de Kuhn: "Considero "paradigmas" as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência". (KUHN, 1998, p. 13)

Examina-se predomínio de tal aproximação sobre o direito tributário nacional e seus precedentes, sobretudo na jurisprudência da Suprema Corte Federal. Vê-se que, atualmente, no sistema judiciário brasileiro que há uma crise instalada em função do elevado número de demandas e recursos para os tribunais superiores. Parte dessas demandas, notadamente é de natureza tributária.

Os impactos no direito brasileiro com o advento do mencionado novel *codex* despertaram um alerta entre os tributaristas, chamando a atenção do mundo acadêmico-jurídico para a serventia da construção de uma teoria pura dos

precedentes, que atendam aos direitos fundamentais previstos na Constituição da República de 1988, em especial, frise-se, ao princípio da Capacidade Contributiva e da Estrita Legalidade Tributária.

O poder de tributar deriva diretamente do Estado, consagram-se relações jurídicas tributárias firmado no direito público e de caráter compulsório. Todas as pessoas presentes (contribuintes) no território nacional sejam jurídicas ou físicas estão submetidas ao poder como forma de contribuir para a vida em sociedade (o dever fundamental de pagar tributos).

Feitas essas considerações de cunho jusnormativo, é oportuno agora analisar a forma como o STF tem tratado os precedentes judiciais. Nessa inteligência esta pesquisa tem como analisar o que pensam Dworkin e Richard Posner sobre a justiça e a sua eficiência; a natureza jurídica dos tributos; as bases legais e constitucionais dos precedentes e das súmulas vinculantes; a jurisprudência tributária e a teoria dos precedentes; o conceito de precedente judicial; regras segundo majorei Rombauer para seguir precedentes; regras para aceitação do *stare decisis*; a teleologia dos precedentes e das súmulas vinculantes dados do CNJ – justiça em números, entre outros.

Analisar-se-á nesta pesquisa alguns precedentes e súmulas vinculantes acerca do Direito Tributário e sua possível inconstitucionalidade material e formal.

1.2 O que pensam Dworkin e Richard Posner sobre a justiça e a sua eficiência

Dworkin e Richard Posner (1980, p.192-22) procedem às suas indagações e por consequente questionam se a eficiência busca a riqueza social considerando-se a riqueza como um valor em si ou como um instrumento para se alcançar outros valores. Trata-se, portanto, de fazer uma hermenêutica acerca da justiça e da "eficiência que são valores independentes e conciliáveis, logo fazem parte de um valor maior e, portanto, deve-se existir um critério de relação ou mesmo de hierarquia". (DWORKIN; RICHARD POSNER, 1980, pp.191-226). Para Posner a labor dos magistrados é simplesmente estabelecer regras que maximizem o bolo econômico, cabendo ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo as regras sobre gestão e distribuição de riquezas.

Aduz Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira (2021) que as instituições e normas jurídicas são instrumentos para promover ou preservar um ambiente de eficiência econômica (*law as a tool to encourage economic efficiency*). Em outras palavras: A lei como ferramenta para estimular a eficiência econômica.

Levando-se em consideração que os indivíduos atuam de forma a aguçar seus recursos e investimentos e que eles se encontram em um ambiente social de trocas espontâneas, conduzidas por critérios de eficiência, e de transferências compulsórias de recursos, orientados por critérios de justiça (*equity*), o Direito, por sua vez, possui um papel significativo no resultado individual e total do conjunto de trocas realizados".(CALIENDO,2021). As normas jurídicas influenciam o resultado individual e coletivo da conciliação de trocas realizadas à luz dos preceitos normativos acerca da eficiência e da justiça (*equity*).

Postas essas premissas de cunho jusnormativo, Antônio Caliendo (2021) questiona: Como o Direito pode encorajar a eficiência nas transações? Em essência, o Direito na sua integridade realiza essa tarefa por diversos meios, dentre os quais destaca-se a) corrigindo ou prevenindo as falhas de mercado (*market failure*), assim, por exemplo, quando o Direito estabelece regras jurídicas que evitam o surgimento de monopólios ou cartéis lesivos à eficiência geral do sistema; b) garantindo a previsibilidade e a o cumprimento de promessas negociais ou c) regulando as externalidades, ou seja, os custos que não são diretamente refletidos nos preços de bens e que são transferidos para terceiros de modo involuntário. Um exemplo de externalidade pode ser encontrado nos custos ambientais de produtos poluentes.

Bem, como é cediço, o Direito é um sistema de normas e tem como uma das premissas modular a eficiência e a equidade de um determinado sistema social, ou seja, é um instrumento de eficiência, entretantes é o próprio instrumento de realização da eficiência e de sua ponderação com as exigências de igualdade e equidade.

1.3 Da natureza jurídica dos tributos

No que tange à natureza jurídica dos tributos, o CTN, em seu comando normativo, dispõe: "Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada

pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação" [...]

Os tributos possuem definição legal, insculpida no art. 3º do CTN que estatui: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

O imposto, por sua vez, pode ser definido como uma "prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva", cuja natureza jurídica depende do fato gerador. As espécies tributárias estão previstas no art. 145 da CF e no art. 5º do CTN.

Após o advento da Constituição da República de 1988, passou a ter a compreensão que não há apenas três, mas cinco espécies tributárias, dando origem à corrente pentapartida. Isso ocorreu, porque a aludida Constituição inseriu em seu Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional novas espécies tributárias.

1.4 Bases legais e constitucionais dos precedentes e das súmulas vinculantes

O regime dos precedentes é normatizado pelos art. 926, 927 e 928 do CPC e quanto às súmulas vinculantes estão fulcradas no art. 103-A, § 1º e 2º da CF/88. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais **observarão**:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no [art. 10](#) e no [art. 489, § 1º](#), quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores. (Grifou-se)

Art. 103-A,CF/88 assim dispõe: O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

Vale trazer à colação que na seara processual, a Constituição conferiu, em síntese, o direito amplo à jurisdição, que se concretiza por meio dos princípios do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF 88), da isonomia processual (art. 5º, *caput*, CF 88), do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, CF 88), do juiz natural (art.5º,LIII,CF 88), da inafastabilidade jurisdicional (art.5º,XXXV,CF/88), do duplo grau de jurisdição ou acesso a recursos³(art. 5º, LV, CF 88), da publicidade dos atos processuais (art. 5º, LX e art. 93, IX, CF 88), da motivação das decisões (art. 93, IX, CF 88), da proibição de prova ilícita (art. 5º, LVI, CF 88) e da duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF 88). Além disso, verificou-se o fortalecimento do Ministério Público, a institucionalização da Defensoria Pública e dos Juizados Especiais e, principalmente, a constitucionalização de direitos civis, políticos e sociais, e novos marcos legislativos como o Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078, de 1990), e a Lei n. 9.099 de 1995, que criou os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e a Lei n. 10.259, de 2021, que criou os Juizados Especiais Cíveis e Criminais Federais.

Todos esses institutos, juntos, atuam e dinamizam o sistema jurídico processual(constitucional) que não apenas proclamam os direitos, mas que também os garante e lhes dão efetividade, coerência e segurança, e se identificam, de alguma maneira, nas linhas traçadas sobre as “três ondas do acesso à justiça” tratadas na obra de Mauro Cappelletti e Bryant Garth (1998. p. 12-27).

³ A distinção feita aqui entre “duplo grau de jurisdição” e acesso a recursos decorre da polêmica acerca da consagração ou não, em nossa Constituição, do princípio do duplo grau de jurisdição. Por um lado, o art. 8º., n. 2, alínea “h”, da Convenção Interamericana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), incorporada ao direito brasileiro pelo Decreto n. 678/92, garante o duplo grau em matéria penal, com o direito de o acusado recorrer da sentença penal condenatória a juiz ou tribunal superior. Por outro, não se pode olvidar que a Constituição de 1988 estabelece foro por prerrogativa de função perante o STF, em matéria penal, para parlamentares federais, por exemplo. Nestes casos de competência originária do STF, não há qualquer outro tribunal superior ao qual recorrer. Por isso, parece mais acertada a posição de que a Constituição garante apenas o acesso a recursos, os quais, no caso de competência originária do STF, serão propostos perante este mesmo Tribunal Supremo. É desse modo que o próprio STF enfrentou a questão, ao afirmar que não existe o princípio do duplo grau de jurisdição obrigatório no direito nacional: RHC 79.785, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 22.11.2002; AI 601.832- AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 02.04.2009.

Tem-se na primeira onda a preocupação com os óbices econômicos de acesso ao Poder Judiciário; na segunda onda, a questão da tutela dos direitos transindividuais; e, na terceira onda, retrata-se a preocupação com a satisfação do jurisdicionado, em especial pela busca da celeridade e efetividade processual.

1.5 Jurisprudência tributária e a teoria dos precedentes

Pode-se tentar aqui indicar alguns motivos para a intelectualização cognitiva sobre relações tributárias, depois serão demonstradas por meio da análise da jurisprudência recente do STF e do STJ em matéria tributária valendo-se de alguns dos instrumentos acima citados.

Uma primeira razão possível se encontra na própria natureza do poder de tributar. Sendo este uma emanção direta da soberania estatal, consagram-se relações jurídicas tributárias fundadas no direito público e de caráter compulsório. Todas as pessoas presentes no território nacional (sejam físicas ou jurídicas) estão submetidas a este incontestável poder como forma de contribuir para a vida em sociedade (o dever fundamental de pagar tributos). (ABRAHAM, 2021)

Todos esses institutos, juntos, atuam como dínamo de um sistema jurídico processual que não apenas proclamam os direitos, mas que também os garante e lhes dá efetividade, e se identificam, de alguma maneira, nas linhas traçadas sobre as "três ondas do acesso à justiça" (CAPPELLETTI, 2021) tratadas na obra de Mauro Cappelletti e Bryant Garth(1998.p.12-27) .

Tem-se na primeira onda a preocupação com os óbices econômicos de acesso ao Poder Judiciário; na segunda onda, a questão da tutela dos direitos transindividuais; e, na terceira onda, retrata-se a preocupação com a satisfação do jurisdicionado, em especial pela busca da celeridade e efetividade processual.

Outra exegese se encontra na configuração do Estado Democrático Social que a Constituição de 1988 conferiu à República Federativa do Brasil. Se o Estado é chamado a dar efetividade às normas constitucionais e a assumir cada vez mais políticas públicas que atendam às necessidades coletivas, a outra "face da moeda" só pode ser a necessidade recursos financeiros para fazer frente a estes gastos.

Como o Estado contemporâneo tem nos tributos a sua principal fonte de receitas é óbvio que a administração pública buscará cada vez mais sofisticar não só seu sistema tributário, buscando angariar mais recursos a partir da criação de novas espécies tributárias ou majoração das já existentes, mas também aguçar os meios adequados e legais de execução do crédito fiscal.

Postas essas premissas silogísticas, a necessidade crescente de recursos, além de gerar insatisfação por parte do contribuinte, que financia o Estado, que pode ir ao Poder Judiciário contestar tal cobrança, também pode criar uma mentalidade arrecadatória a qualquer custo em certos agentes do Fisco, o que conduziria, por consectário lógico, à desconsideração das garantias do contribuinte pela própria Administração Tributária (embora o direito financeiro moderno não se compadeça com essa mentalidade), como se a finalidade de arrecadar justificasse quaisquer meios empregados para tanto.

Um terceiro motivo diz respeito à própria configuração do sistema tributário nacional, em que as principais garantias do sujeito passivo tributário se encontram não em legislação infraconstitucional, como em boa parte dos países, mas na própria Constituição da República. Vê-se que a inserção de várias limitações ao poder de tributar no texto constitucional permite que diversas discussões sobre tributos no Brasil têm, com toda evidência, reflexo constitucional direto, abrindo acesso ao Supremo Tribunal Federal, por ser este o guardião último da Carta Política da República, consoante está preconizado na arquitetura constitucional.

Outra questão se relaciona ao fato de que a legislação tributária nacional é complexa, consubstanciando verdadeiro embaraço de normas, cuja interpretação e aplicação traduz grau de complexidade, dificilmente simples. Isso também contribui para o aumento da conflitividade, a qual só poderá ser solvida de forma definitiva pelo Poder Judiciário.

As demandas em matéria tributária, muitas vezes, versam sobre questões de direito, e não tanto sobre fatos, e os fatos em geral são analisados com base em prova documental trazida pelas partes, haja vista as audiências de instrução e julgamento para oitiva de testemunhas são raras na seara tributária.

Do ponto de vista de natureza processual, quando não ocorre divergência fática na origem dos conflitos, é trivial que as demandas se repitam com frequência,

bem como as teses jurídicas trazidas pelas partes sejam as mesmas, por óbvio. Por esse motivo, em virtude do número vultoso de contribuintes por vezes defendendo as mesmas teses, é comum que se usem modelos gerais de petições em ambos os polos da relação processual (tanto do lado da Fazenda Pública como do lado do contribuinte). Essa situação instaura um terreno fértil para o raciocínio analógico a partir de precedentes jurisprudenciais.

Após questionar o porquê da vocação do direito tributário para demandas repetitivas, pode-se perguntar para que finalidade é interessante a adoção, neste ramo do direito, de mecanismos próprios do sistema jurídico *common law* relacionados à teoria dos precedentes.

1.4 Diferença entre súmula vinculante e precedente judicial

O Código de Processo Civil atual menciona de forma reiterada as expressões precedentes, jurisprudência e súmula. Entrementes, nem sempre esses termos são usados de forma técnica e adequada.

A súmula vinculante se encerra da mesma forma que a legislação em um texto normativo que passa a ter validade após sua publicação. Em contrapartida, os precedentes não são prescrições literais e abstratas na arquitetura legislativa, o precedente deve ser identificado com o caso decidido, para se concluir qual a regra jurídica que foi formulada na Suprema Corte, a delimitação de seu alcance é extremamente conflituosa.

A regra de vinculação por precedentes do *stare decisis* não é inexorável, ao contrário da vinculação idealizada pelo EC 45, que permite a cassação de toda a decisão judicial por meio de reclamação ao STF, conforme teor do parágrafo terceiro do art. 103-A da CF/1988), a vinculação proposta é tamanha que da maneira como foi aprovada não permite nenhuma ponderação racional ou ajuste jurisprudencial pelos juízes.(ABBOUD, 2022)

Como se sabe, a súmula com efeito vinculante é instituto análogo ao assento português porque se desvincula dos julgados que o formaram, passa a ter autonomia, vale a súmula por si só, passa a ter vigência sem ligação concreta com os casos que a formularam, se impõe como um texto normativo com autonomia forma para seu

conteúdo abstrato a ser aplicado a casos futuros.

1.4.1 Algumas súmulas vinculantes e precedentes acerca da questão tributária

Súmula Vinculante n. 28: "é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário".

Súmula Vinculante n. 29: "é constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra".

Súmula Vinculante n. 8: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º. do Decreto-Lei n. 1.569, de 1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991 que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Súmula Vinculante n. 19: "a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o art. 145, II da CF/88".

Súmula Vinculante n. 31: "é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis";

Súmula Vinculante n. 32: "o ICMS não incide sobre a alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras".

Súmula vinculante n. 57. "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias."

Passa-se agora a destacar alguns dos julgados (precedentes) do STF submetidos ao regime da repercussão geral:

Não incidência do ICMS no fornecimento de água tratada por concessionária de serviços públicos (RE 607056, Relator Min. Dias Toffoli, 10/04/2013); Incidência do FINSOCIAL sobre faturamento que não é alcançada por imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão (RE 628122, Relator Min. Gilmar Mendes, 19/06/2013).

É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais (RE 648245, Relator Min. Gilmar Mendes, 01/08/2013).

Essa relação tem seu valor em demonstrar, de modo sucinto, o estado da arte da aplicação da verticalização da jurisprudência na temática tributária, ilustrando a multiplicidade de precedentes vinculantes e a rapidez que direito brasileiro (*civil law*) tem se aproximado do *common law*.

Faz-se, entretanto aqui uma advertência de forma humilde acerca de uma tentação que pode acometer o magistrado, sobretudo na esfera tributária, em que a variação entre os casos nem sempre é significativa, porque se, de um lado, a aplicação da tese fixada pelos Tribunais Superiores confere celeridade e uma relativa estabilidade ao julgamento das causas, por outro, não está o magistrado dispensado de proceder a uma análise mais acurada e atenta dos autos do processo para apreciar se o acórdão-paradigma deve ser aplicado na hipótese versada. Evita-se com isso o risco de aplicação indevida do precedente, o que equivaleria a dar uma solução jurídica inadequada ao caso concreto, o que pode caracterizar erro grosseiro.⁴

O precedente consiste, no mínimo, de dois componentes: a decisão do tribunal e a matéria fática que o tribunal levou em consideração ao tomar tal decisão.

Diversos princípios constitucionais de elevada envergadura no sistema tributário que visam a aguçar esta segurança de uma forma qualificada, veja-se:

- a) a legalidade (art. 150, I, CF/88),
- b) a irretroatividade (art. 150, III, a, CF/88),
- c) a Anterioridade (art. 150, III,

⁴ Por maioria, os ministros seguiram o entendimento do ministro Luís Roberto Barroso, relator, para que seja considerado "erro grosseiro" o ato administrativo que ensejar violação do direito à vida, à saúde ou ao meio ambiente equilibrado em razão da inobservância de normas e critérios científicos e técnicos e dos princípios constitucionais da precaução e da prevenção. OSTF define o que é "erro grosseiro" para responsabilizar agentes públicos responsabilizar-agentes-publicos. <https://www.migalhas.com.br/quentes/327455/stf-define-o-que-e--erro-grosseiro--para-responsabilizar-agentes-publicos>

d, CF/88) e a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c, CF/88) são exemplos de que o Estado Democrático de Direito deve ser transparente, claro e preciso nas exigências tributárias que faz de seus contribuinte(cidadãos), evitando, dessa forma, surpreendê-los com a imposição de deveres dos quais não foram previamente cientificados com prazo mínimo de adaptação e por meio hábil, a saber, leis votadas pelos representantes do povo no Congresso Nacional. (art. 22,I,CF/88)

Lei n. 11.417, de 19 de dezembro de 2006, que regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

1.4.1 Conceito de precedente judicial

É uma decisão tomada, conforme o caso em questão, o caso concreto, cujo objeto da matéria pode servir como modelo para julgamentos posteriores em casos semelhantes. Precedente é a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo núcleo essencial pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos. (DIDIER JR; OLIVEIRA, 2013).

Como é cediço, citar precedentes nas deliberações jurisdicionais não é uma faculdade, é um ônus decisório que nos impõe o programa normativo processual pátrio em homenagem à segurança jurídica, estabilidade, integridade e coerência dos provimentos na prestação jurisdicional consoante dispõem os artigos 926 e 927, do CPC.

A teoria do precedente (*stare decisis*) tem suas raízes em um raciocínio por analogia entendido como aquele que consiste em "concluir pela identidade de dois ou mais termos em razão de sua semelhança parcial" (JOLIVET,1975. p. 18.) ou também como o decorrente de uma relação estabelecida entre realidades essencialmente diversas, mas que têm algo em comum.

1.4.2 Regras segundo majorei Rombauer para seguir precedentes

Na feliz síntese de Marjorie Rombauer (1978. p. 22-23) [...] um juízo está "vinculado" a seguir um precedente daquela jurisdição apenas se o precedente se refere ao tema do caso em questão. Significa que:

1) a questão resolvida no caso precedente é a mesma questão a ser solvida no caso pendente; 2) a resolução dessa questão foi necessária para a solução do caso precedente; 3) os fatos relevantes do caso precedente também estão presentes no caso pendente; 4) nenhum fato adicional apresenta-se no caso pendente que possa ser tratado como relevante.

1.4.3 Qual a teleologia dos precedentes e das súmulas vinculantes?

Dentro da nova sistemática processual, a fixação dos precedentes, denominados pela doutrina de *leading cases*, perfunctoriamente permite a aplicação de soluções iguais para conflitos que possuam a mesma origem, o que traz para o jurisdicionado algo essencial: segurança jurídica, impedindo que casos iguais- ou semelhantes – recebam do Poder Judiciário respostas diferentes, gerando imensuráveis quantidades de recursos que abarrotam ainda mais os já caóticos tribunais pátrios, tornando-os mais inoperantes .

Diante desse imbróglio à luz dos postulados da Teoria Geral do Direito de Norberto Bobbio (2010) e das Normas, indaga-se : o sistema de precedentes passa a ser o paradigma de aplicação do Processo Civil, Processo Penal, Processo do Trabalho, Processo Administrativo, Processo Tributário, entre outros ? Acredita-se que não.

Kelsen (1988), acerca do assunto em questão, sustenta que a força é o objeto de regulamentação jurídica, isto é, que por Direito deve-se entender não um conjunto de normas que se tornam válidas por meio da força, mas um conjunto de normas que regulam o exercício da força numa determinada sociedade.

1.4.4 Regras para aceitação do *stare decisis*

As justificativas apontadas para a aceitação do *stare decisis* podem ser resumidas, essencialmente, em quatro (FARNSWORTH, 2010. p. 59)

1) a aplicação da mesma regra a casos sucessivos similares produz igualdade de tratamento aos jurisdicionados; 2) o seguimento dos precedentes gera previsibilidade em lides futuras; 3) o uso de critérios estabelecidos em casos anteriores para novos casos poupa tempo e energia e 4) a adesão a decisões anteriores demonstra o devido respeito pela sabedoria e experiência de gerações prévias de magistrados.

1.4.5 Técnicas para “não obedecer” às súmulas vinculantes e aos precedentes

Em síntese, a técnica do *distinguishing* é aquela que permite que a regra estabelecida pelo precedente sobreviva, embora seu sentido se torne menos abrangente, pois o julgador faz referência ao precedente, afirmando que ele seria plenamente aplicável ao caso que está sendo julgado; contudo, em virtude de uma peculiaridade que existe no caso julgado e que não existia no caso precedente, a regra deve ser reformulada para se adaptar à circunstância.

A técnica da Superação, conhecida como *Overruling* no direito norte-americano, é considerada um dos institutos mais importantes no sistema de precedentes vinculantes (*stare decisis*). E permite, maneira, a evolução do sistema ao trazer a possibilidade de superação de um precedente. Retira-lhe, então, os efeitos vinculativos e substitui-os por outro sobre o mesmo objeto em julgamento. (PEIXOTO, 2016, p. 170).

Conforme bem destacado por Daniel Assumpção (2016, p. 1.793), este novo diploma processual faz uso constante das expressões “precedente”, “jurisprudência” e “súmula”. Esquece-se, contudo, de diferenciar uns dos outros. Em virtude desta má distinção, todavia, muito foi questionado na doutrina sobre o conceito de “precedente”. Mas também sobre a sua eficácia na esfera jurídica. Em suma, Fredie Didier Jr. (2015, p. 487) expõe que:

À luz das circunstâncias específicas envolvidas na causa, interpretam-se os textos legais (*lato sensu*), identificando a norma geral do caso concreto, isto é, a *ratio decidendi*, que constitui o elemento nuclear do precedente. Um precedente, quando reiteradamente aplicado, transforma –se em jurisprudência, que, se predominar em tribunal, pode dar ensejo à edição de um enunciado na súmula da jurisprudência deste tribunal[(...)].

O precedente é qualquer julgamento utilizado como fundamento para outro julgamento proferido, sempre em um momento futuro. Em outras palavras. Em palavras mais amenas, se houver particularidades fático-jurídicas não presentes - e, por isso, não consideradas - no precedente, então é caso de distinguir o caso do precedente, recusando-lhe aplicação".(FENSTERSEIFER,2020)

1.5 A segurança jurídica tributária

Prosseguindo para uma interpretação da manifestação da segurança jurídica com base na Constituição Federal, observa-se que essa é um sistema de regras jurídicas que a compõe tão somente por serem aplicadas nos estreitos limites do contexto do ordenamento que as densificam por meio dos princípios.(BERNARDES,2021)

A segurança jurídica constitucional tributária, assim, serve de forma finalística para buscar a promoção da estabilidade do sistema tributário, começando por remover o obstáculo do desequilíbrio de poder numa sociedade democrática. Por incorporar em si o que vários autores preferiram intitular de outros princípios e subprincípios, a ideia de segurança jurídica garante ao contribuinte a proteção da confiança ao assumir a condição de princípio e garantia desses direitos e liberdades que devem ser efetivados, na preservação da funcionalidade do sistema jurídico.

Extrai-se da Constituição da República Federativa do Brasil que a certeza da segurança jurídica está intimamente relacionada ao inciso XXXVI do seu artigo 5º, que determina que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (BRASIL, 1988). Agora, especificamente quanto às restrições impostas ao poder de tributar, ou seja, quanto à segurança jurídica em matéria tributária, tem-

se essa relação expressa nos artigos 150 a 152 da CF/88. Numa análise atenta do artigo 150, verifica-se que as garantias estão muito além dos preceitos normativos expressos, *in verbis*:

Ao tempo que o art. 150 da CF dispõe que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte" e relaciona certas garantias expressas, esta disposição normativa reconhece que as limitações ao poder de tributar não se restringem às expressamente mencionadas nos artigos 150 a 152, sob similar tutela do ordenamento constitucional. O modelo do garantismo tributário brasileiro, portanto, além de todas as demais garantias expressas, conta ainda com incorporação integral do princípio de segurança jurídica e seus subprincípios implícitos, segundo as funções da certeza, estabilidade sistêmica e proteção da confiança legítima. (TORRES, 2012, p. 23)

Por haver a convicção do direito não pode ser alcançada em um cenário de insegurança e imprevisibilidade de decisões judiciais, mister se faz que haja controle permanente da coerência das decisões, tanto interna quanto externamente, em face de tribunais superiores quanto dos regionais e estaduais. O sistema tributário deve primar por sua qualidade, num processo que permita a conjugação de dois sentimentos que parecerem antagônicos, que são a eficiência arrecadatória e o respeito aos cidadãos-contribuintes. (TORRES, 2012, p. 23)

O Sistema Tributário brasileiro deve sempre se pautar pela eficiência e, por consequência, pelo controle tanto sobre o desempenho arrecadatório quanto sobre sua estrutura e meios (art. 52 CF/88, incluído pela emenda Constitucional n.42, de 19.12.2003) Nessa inteligência cognitiva, o que importa é a "qualidade" da ação administrativa, em qualquer circunstância, o que se revela pelo respeito aos jurisdicionados, no cumprimento dos objetivos públicos.

Pelo que foi exposto, é possível identificar que o princípio da segurança jurídica tem como funções principais garantir a estabilidade das relações jurídicas estabelecidas em uma sociedade e a proteção de garantias e direitos fundamentais, mediante a formação de expectativas normativas legítimas, atribuição de sentido objetivo ao direito (certeza) e proibição do excesso.

1.6 Algumas indagações

Postas essas premissas jusfilosóficas, fazem-se as seguintes indagações cuja teleologia é a reflexão:

I- Há diferença entre precedente e súmula vinculante?

II-. Cabe ADIN, ADECON ou ADPF da edição de súmula vinculante?

III - A verbete sumular com efeito vinculante vincula os três poderes?

IV - Se o objeto da súmula vinculante for objeto de projeto de lei e uma vez transformado em lei a súmula vinculante perde seu objeto e seu efeito?

V - Quem são os legitimados para propor edição, a revisão e o cancelamento das súmulas vinculantes?

VI - Há até quem defenda que o CPC vigente teria proporcionado a mutação constitucional do termo *causa* previsto nos artigos 102 e 105 da CF. Será?

VI - Será que se estar diante de uma interpretação da Constituição à luz do CPC vigente?

VII - Será que se atribuiu à súmula vinculante *status* superior ao da legislação?

Tais indagações merecem reflexões de ordem jurídico-sociológica para respostas adequadas, embora algumas dessas perguntas encontrem resposta na legislação aplicada à espécie versada.

Parece, com *permissa venia*, ancorado no escólio do jurista gaúcho Lenio Streck (2020), "que antigo juiz boca fria da lei foi substituído por um juiz boca da súmula ou ainda juiz boca de qualquer provimento vinculante dos tribunais superiores". (STF e STJ). Será?

Há alguma inconstitucionalidade no rol de precedentes obrigatórios constantes do art. 927, uma vez que não há preceito correspondente na CF/88?

Vale trazer à colação que segundo o escólio do jusfilósofo Lenio Streck no sistema *common law*, o precedente não se sobrepõe à legislação. De acordo com Hart (2017) e Streck(2020) , "no nosso sistema, o costume e o precedente estão subordinados à legislação, haja vista que" as regras consuetudinárias e de *common law* podem ser privadas do seu estatuto jurídico por uma lei parlamentar [...]" . o *stare decisis* não pode ser à moda brasileira?

Sustenta o saudoso Evandro Lins e Silva, ex-ministro do STF, que a súmula vinculante é uma grande incongruência, uma vez que os juízes não têm legitimidade democrática para criar o Direito, uma vez que “o povo não lhes delegou esse poder[...] (Cadernos do Senado, *apud.* SILVA; 1998, p. 77) .

“É para evitar tais abusos que Montesquieu preconiza, como ideal político, a doutrina da separação de poderes”. (PERELMAN, 1998,p.21) [...] “o apego ao efeito vinculante virou um fetiche. Atualmente, já se atribuiu à súmula vinculante *status superior* ao da legislação [...]”(STRECK,2021)

Um dos fundamentos da República é que todo poder emana do povo (art.1º.Parágrafo único, CF/88) e não do Poder Judiciário. Já é difícil aceitar que só uma resposta correta para cada caso específico, imagine uma lei, um precedente ou uma decisão vinculante contendo a norma pronta em si para resolver diversos casos.

“É assustador, mas o art. 927, do CPC vigente enumera determinados provimentos judiciais, que independentemente da sua qualidade, consistência e integridade, passarão a ser vinculantes para o enfrentamento de lide repetitiva que há de vir, todavia não se trata *de sistema precedentes*”.(STRECK,2020)

Aduzem SLAPPER e KELLY (2011, n. 3.6.5, p. 112.) que na realidade, “é importante perceber que são os juízes em casos posteriores que de fato determinam a *ratio decidendi* em casos *pretéritos*”.

O art. 927 do CPC não traz comando normativo que os juízes devem “obedecer”, e sim, “observar”, que por consectário lógico, deve-se fazer o *distinguishing*, se for necessário, em cada caso específico para a devida aplicação da lei. E não obedecer aos precedentes de forma autômata pelo mero fato de ser um precedente, que aliás o CPC, no mencionados arts. 926 e 926 não fazem a dicotomia entre precedente e súmula vinculante.

“A força vinculante do precedente não é absoluta e nem poderia sê-lo, sob pena de engessar o direito”. (SGARBOSSA; JENSEN, 2014), pois O juiz, ao decidir uma lide, está vinculado apenas à lei e à sua consciência, não se submetendo jamais as orientações dos tribunais superiores, até porque não há subordinação jurisdicional entre os juízes de Direito. (SIFUENTES, 2005, p.285.)

Os juízes poderão deixar de aplicar a súmula vinculante ou precedentes judiciais, quando, ao analisarem o caso concreto, verificarem que estes não se enquadram no enunciado⁵, obviamente, fundamentando fática e juridicamente esta decisão, já que todos os atos do magistrado devem ser fundamentado, sob pena de nulidade, conforme prevê o artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal brasileira.

Os juízes somente ficarão amordaçados ou engessados se quiserem, ou seja, por pura acomodação, pois qualquer magistrado não entendendo aplicável determinada súmula ao caso que está a julgar poderá julgar de forma diversa, porém fundamentada, e nestes casos de forma muito mais exaustiva, para evitar que as instâncias superiores, quando provocadas, se deixem seduzir pela facilidade mecânica da simples aplicação de uma súmula vinculante. (MANCUSO, 2007)

Rodolfo de Camargo Mancuso, literalmente, assevera que:

Parecendo ao juiz que determinada súmula vinculativa não rege ou não abrange o objeto litigioso do processo, poderá, 'fundamentadamente', deixar de aplicá-la, em processo exegético, portanto, semelhante ao que ocorre quando uma norma legal é invocada nos autos, mas em verdade não se aplica ao caso vertente. De resto, mesmo no regime da '*common law*', pode o juiz demonstrar que o caso concreto não é '*precisely similar*' ao precedente judiciário (a técnica do '*distinguishing*', que pode autorizar o '*overruling*', ou seja, o descarte do precedente jurisprudencial).(MANCUSO, 2007, p. 354)

É inacreditável no sistema jurídico brasileiro (*civil law*), mas há edição de súmula com efeito vinculante com eficácia constitucional *erga omnes*.(FRANCO, 2022) Assim como há Reclamação que, como recurso, é posta à disposição de todos os brasileiros e os que no Brasil residem ou estão de passagem , com o objetivo de fazer valer as decisões do próprio STF. Ainda há da súmula impeditiva de recursos ou mesmo do precedente sumular que permite ao juiz extinguir ou

⁵ É dentro desse contexto, fruto de substrato jurídico e sociológico, que o dever de fundamentação da decisão judicial ganha um novo contorno, uma vez que o CPC de 2015 torna esse dever mais rigoroso, de maneira que se pode obter que os precedentes judiciais estabelecem um padrão máximo de fundamentação das decisões judiciais e do regime jurídico dos precedentes, inclusive da distinção de casos (*distinguishing*) e da superação (*overruling*), consoante afirma Cleyton Maranhão.(2016, p.104)

arquivar de modo antecipado o processo sem julgamento do mérito. Com todas as vênias de estilo, mas esses institutos jurídicos merecem uma reflexão mais acurada.

1.7 Dados do CNJ – justiça em números

No que pesem as controvérsias, com todas as vênias de estilo, a referida súmula vinculante não tem natureza jurídica, entretantes, política, ou seja, foi uma opção que o legislador encontrou, com a pretensão de se resolver os problemas estruturais graves e crônicos do Poder Judiciário, pois os dados do Relatório Justiça em Números 2015 revelam que dos 99,7 milhões de processos que tramitaram no Poder Judiciário brasileiro no ano de 2014, 91,9 milhões se encontravam no primeiro grau, o que corresponde a 92% do total.(MONTENEGRO,2017,CNJ, Agências de Notícias).

1.7.1 Dados da pesquisa da AMB-2018

De acordo com a pesquisa realizada em 2018, 52% dos juízes de primeiro grau entendem que não devem se pautar por jurisprudência. (ROVER,2021) Até mesmo os ministros, responsáveis por criar os precedentes e súmulas, são resabiados com o sistema: 55% dos 20 entrevistados pela pesquisa concordam que o magistrado deveria poder decidir sem se pautar necessariamente pelo sistema de súmulas e precedentes vinculantes. (ROVER,2021)

É um dado alarmante, aponta o constitucionalista Lenio Streck (2020). O Código de Processo Civil atual acabou com o "livre convencimento" dos magistrados.⁶ Os artigos 926 e 927 do CPC dispõem que os juízes e tribunais devem observar quando forem tomar decisões, minimizando a influência de interpretações pessoais. Veja-se o quadro sinótico:

⁶ O CPC de 2015 superou o critério do livre convencimento motivado e este não está mais no texto normativo. O artigo 371 do NCPC estabelece que "**o juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação do seu convencimento**".(Grifou-se) Enquanto a legislação anterior(CPC de 1973) estatuiu que "apreciar livremente a prova"[...] (Grifou-se)

Questão: O(a) magistrado(a) deveria poder decidir sem se pautar necessariamente pelo sistema de súmulas e precedentes vinculantes.		
	Concorda	Discorda
1º grau	51,8%	48,2%
2º grau	51,3%	48,7%
Inativos	66,6%	33,3%
Ministros	55%	45%

Questão: O sistema de súmulas e precedentes vinculantes afeta a independência do(a) magistrado(a) em sua interpretação das leis e em sua aplicação.		
	Concorda	Discorda
1º grau	51,5%	48,4%
2º grau	56,5%	43,6%
Inativos	63,9%	36%
Ministros	40%	60%

Fonte: AMB-2018

Para o jurista em apreço, citado em linhas precedentes, "a pesquisa desnuda um problema grave, que já era do conhecimento da comunidade jurídica, isto é, não há simpatia de parcela considerável da magistratura, nos diversos graus, por um sistema jurídico que funcione por, e com, coerência e integridade" (ROVER,2021).

1.8 Do princípio da reserva legal tributária

Traz-se a lume, por ser de relvo, que os princípios tributários servem como uma proteção ao contribuinte, no que diz respeito à limitação ao Estado no seu poder de tributar. A justificção para a existência do Princípio da Legalidade se encontra, historicamente, na experiência dos povos. Sua previsão inaugural, segundo Eduardo Sabbag (2014), iniciou-se com a Carta Magna Inglesa de 1215.

Essas vias legais são diretrizes balizadoras que encontram seu princípio na Constituição da República vigente, tanto com respeito a criação quanto a majoração de acordo com o artigo 150, inciso I da Constituição Federal, *in verbis*: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Todos os entes da federação estão submetidos a legalidade, isso porque, segundo Fabretti (2009), esse princípio é a base do sistema democrático, uma vez que o Estado só pode exigir determinado comportamento mediante lei. Assim o CTN, mesmo sendo infraconstitucional, cumpre o objetivo de lei complementar como um acessório de ação constitucional.

1.8 Considerações finais

Diante de todo o exposto, conclui-se que a realidade fiscal brasileira, com um intrincado sistema tributário e elevada carga fiscal deve encontrar mecanismos processuais que venham ao encontro da efetividade ao processo judicial, que permitam melhor julgamento de maneira mais célere e segura, entretanto não pode, *data venia*, encontrar em súmulas vinculantes a saída do melhor modelo jurídico adotado no Brasil, e sim, na legislação, uma de suas vigas mestras, uma vez que o ativismo judicial em matéria tributária parece não ser a medida viável, haja vista o princípio da legalidade em matéria tributária traz garantia e segurança jurídica os contribuintes.

À luz dos Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade se mostram ao Direito Tributário brasileiro como pilares de cunho fundamental em busca de uma eficiente justiça fiscal, partindo-se da premissa de que todos devem contribuir de acordo com suas possibilidades para que o Estado possa atender às necessidades da coletividade em todas as suas dimensões.

A súmula vinculante prescreve um enunciado literal tal como a lei, que estabelece uma solução para casos fixos e determinados, enquanto que os

precedentes possuem uma maleabilidade normativa característica da ponderação de cada caso concreto.

A aplicação da técnica chamada *distinguishing* é uma forma de excepcionar o precedente ou súmula vinculante, sem, contudo, expurgá-lo do sistema. Sua aplicação deve ser realizada quando o caso concreto possuir particularidades fático-jurídicas não presentes - e, por isso, não consideradas - no precedente. Quando se tratar de matéria tributária todas as hipóteses devem ter previsão legal (princípio da reserva legal).

É mister que os pensadores do Direito reduzam o ativismo judicial. E um dos caminhos possíveis é a utilização do art. 489, § 1º, incisos V e VI, do novel Código de Processo Civil, que trouxe para o ordenamento jurídico brasileiro a teoria dos precedentes de origem inglesa. Nela, destaca-se que os julgados *per incuriam*, ou descuidados, aqueles em que um texto legal ou mesmo outra decisão judicial pretérita relevante para o deslinde da causa não deve considerada pelo Órgão Julgador. Tais decisões não geram precedente e não são de aplicação compulsória nos julgados subsequentes. Esse dado, aliado ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, que é um alicerce constitucional, pois dessa forma traz dentro do Estado de Direito, fazendo com que as escolhas legislativas sempre sejam a principal fonte do Direito Tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAUD, Georges. Súmula vinculante versus precedentes: notas para evitar alguns enganos. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4664977/mod_resource/content/1/ABBAUD%2C%20Georges.pdf. Acesso em 25, jul, 2022.

_____. *Common law* e os precedentes vinculantes na jurisprudência tributária. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12112/1/2014_art_mabraham.pdf. Acesso em 10, ago,2021.

BECHO, Renato Lopes. Precedentes e direito tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. Disponível em <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Renato-Lopes-Becho.pdf>. Acesso em 20, ago,2021.

BERNARDES, Flávio Couto ; RIBEIRO, o princípio da segurança jurídica tributária e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados que deram origem à súmula vinculante nº 08 Gabriela Cristina mota Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=3af3d94fb6259a15>. Acesso em 20, ago,2021.

BOBBIO, Norberto. Teoria Geral do Direito. Tradução Denise Agostinetti; 3. ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição 4. ed. Coimbra: Almedina,2000, Tiragem 33,Cap.6 aA.V.p.493.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. Acesso à justiça. Trad. Ellen Gracie North fleet. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998. p. 12-27.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. Acesso à justiça. Trad. Ellen Gracie North fleet. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998. p. 12-27.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito constitucional. 14 ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael; BRAGA, Paula. Curso de direito processual civil. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 385.

Dworkin debate com as ideias de Calabresi e Posner sobre a eficiência e a justiça nas seguintes obras: *Taking Rights Seriously* (1977); *A Matter of Principle* (1985); *Law's Empire* (1986) e *Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality* (2000).

DWORKIN, Ronald. Why Efficiency? A Response to Professors Calabresi and Posner. Dworkin, Ronald. Is Wealth a Value? The Journal of Legal Studies, Vol. 9, No. 2, Change in the Common Law: Legal and Economic Perspectives (Mar., 1980), pp. 191-226.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 7. São Paulo: Atlas, 2009.

FRANCO, Airton. Súmula não é lei, já que Judiciário não pode legislar positivamente. Disponível em <https://oab-ba.jusbrasil.com.br/noticias/773288/sumula-nao-e-lei-ja-que-judiciario-nao-pode-legislar-positivamente>. Acesso em 26, jul,2022.

FARNSWORTH, E. Allan. An introduction to the legal system of the United States. 4 th ed. New York: Oxford University, 2010. p. 59.

FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. Distinguishing e overruling na aplicação do art. 489, § 1.º, VI, do CPC/2015 .Disponível em http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_bib

lioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RPro_n.252.17.PDF. Acesso em 26, jul,2021.

HART, H. L. A. *The Concept of Law*. 2nd ed. Oxford: Penelope A. Bulloch & Joseph Raz Eds., 1994.

JOLIVET, Régis. **Vocabulário de Filosofia**. Verbetes "analogia". Trad. Gerardo Dantas Barretto. Rio de Janeiro: Agir, 1975.

KUHN, T.S. *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectiva, 1998.

LINS E SILVA, Evandro. Matéria "**Crime de Hermenêutica e Súmula Vinculante**". Revista Consulex nº 5 de 31/5/1997.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Divergência Jurisprudencial e Súmula Vinculante*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARANHÃO, Clayton. O dever constitucional da fundamentação da sentença e o novo código de processo civil brasileiro de 2015: estudo de caso a respeito dos precedentes judiciais em matéria constitucional e o padrão máximo de fundamentação no direito brasileiro. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP. Ano 10. Volume 17. N. 2, julho a dezembro de 2016, p 101-119.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

PEIXOTO, Ravi. *Superação do Precedente e Segurança Jurídica*. 2. ed. Salvador: Juspodvim, 2016.

PERELMAN, Chaïm, OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da Argumentação. A nova retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 20.

POSNER, Richard. *The problems of Jurisprudence*. Boston: Harvard, 1993.

ROMBAUER, Marjorie Dick. **Legal Problem Solving: analysis, research and writing**. 3rd ed. St. Paul: West Publishing Company, 1978.

ROVER, Tadeu. *Maioria dos juízes entende que não deve seguir jurisprudência, diz pesquisa*. Disponível <https://www.conjur.com.br/>. Acesso em 23, jul,2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SGARBOSSA, Luís Fernando; Jensen, Geziela. *Súmula vinculante, princípio da separação dos poderes e metódica de aplicação do direito sumular. Repercussões recíprocas*. Jus navigandi, Teresina, ano 12, n. 1798, 3 jun. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11327>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2012.

SIFUENTES, Mônica. Súmula vinculante: um estudo sobre o poder normativo dos tribunais. São Paulo: Saraiva, 2005. p.285.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites Disponível em: <https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/11.pdf>. Acesso em 20, ago,2021.

SLAPPER, Gary; KELLY, David. *O Sistema Jurídico Inglês*, RJ: Forense, 2011, n. 3.6.5, p. 112

SLAPPER, Gary; KELLY, David. *O Sistema Jurídico Inglês*, RJ: Forense, 2011, n. 3.6.5, p. 112.

STRECK, Lenio Luiz. Súmulas no Direito Brasileiro: Eficácia, Poder e Função. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

STRECK, Lenio Luiz. Súmulas no Direito Brasileiro: Eficácia, Poder e Função. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

STRECK, Luiz Lenio. Precedentes? Uma proposta aos ministros Schietti, Mussi e Sebastião. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jun-06/senso-incomum-precedentes-proposta-aos-ministros-schietti-mussi-sebastiao>. Acesso em 15.nov.2020.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

15. DIREITO FUNDAMENTAL À TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA E O EMPREGO DE NOVAS TECNOLOGIAS NO PROCESSO: PRECEDENTES REPETITIVOS E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

FUNDAMENTAL RIGHT TO EFFECTIVE JUDICIAL PROTECTION AND THE USE OF NEW TECHNOLOGIES IN THE PROCESS: REPETITIVE PRECEDENTS AND ARTIFICIAL INTELLIGENCE IN TAX LAW



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-15>

Juliana Dal Molin de Oliveira Lemos¹

SUMÁRIO

Introdução; 1. Inteligência Artificial nos Processos; 1.1. Precedentes e Repetitivos; 1.2. Aplicações e Contribuições em Tribunais de Segundo Grau; 2. Problemáticas e Desafios da Inteligência Artificial em Demanda Judiciais e Matéria Tributária; Considerações Finais; Referências Bibliográficas.

RESUMO

O presente artigo trata sobre os Precedentes Repetitivos e Inteligência Artificial, voltados ao Direito Processual Civil, apresentando ainda uma abordagem relacionada à matéria tributária, sendo que a ideia de tratar sobre essas temáticas se justifica pelo intuito de avançar sobre o emprego de novas tecnologias nas demandas de processos judiciais, bem como de buscar dar respostas efetivas a essas demandas repetitivas, de forma a viabilizar e contribuir com o alcance da Tutela Jurisdicional Efetiva, considerando ainda toda a complexidade existente na utilização dessas novas tecnologias, pensando nas problemáticas e nas contribuições trazidas às demandas judiciais.

PALAVRAS-CHAVE: Tutela Jurisdicional Efetiva. Inteligência Artificial. Processos Tributários. Precedentes Repetitivos.

ABSTRACT

This article deals with Repetitive Precedents and Artificial Intelligence, focused on Civil Procedural Law, also presenting an approach related to tax matters, and the idea

¹Advogada. Doutoranda em Processo Civil pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC/RS. Mestre em Direito Ambiental pela Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI/SC. Especialista em Processo Civil pela FAP/UNINTER.

of dealing with these themes is justified by the intention of advancing on the use of new technologies in the demands of legal proceedings, as well as seeking to give effective responses to these repetitive demands, in order to enable and contribute to the reach of Effective Jurisdictional Guardianship, also considering all the existing complexity in the use of these new technologies, considering the problems and contributions brought to the lawsuits.

KEYWORDS: Effective Judicial Protection. Artificial Intelligence. Tax Law. Repetitive precedents.

INTRODUÇÃO

O presente estudo realiza uma pesquisa acerca do direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva e o emprego de novas tecnologias no processo, trazendo como recorte algumas considerações sobre os precedentes repetitivos e a inteligência artificial em matéria tributária, analisando as suas possibilidades de utilização, requisitos, dimensão processual e a implicação na sua utilização, propondo uma análise quanto às problemáticas e contribuições trazidas às demandas judiciais e, ainda, como um meio de se alcançar também a tutela jurisdicional efetiva.

Apresentamos, assim, uma abordagem inicial tratando sobre a Inteligência Artificial nos processos judiciais, considerando sua amplitude dimensional, as complexidades verificadas em sua utilização e a pluralidade de matérias envolvidas nesta importante temática, assim como uma ideia inicial sobre as suas contribuições às demandas judiciais.

O artigo inclui, ainda, uma abordagem sobre a formação e julgamento do Rito Repetitivo, passando por conseguinte a tratar sobre a aplicação do Precedente Repetitivo nos demais processos, afetados e futuros e, ainda, uma pesquisa sobre a Inteligência Artificial e o diálogo com o Processo Civil, tratando, assim, sobre a utilização da Inteligência Artificial para a aplicação de teses repetitivas nos Tribunais de Segundo Grau, suas problemáticas e contribuições às demandas judiciais.

Para isso, apresentamos um estudo dividido em dois capítulos, sendo que o primeiro capítulo traz um apanhado teórico com conceitos e características da inteligência artificial, pelas noções gerais da utilização da inteligência artificial nos processos judiciais, passando por precedentes e repetitivos, bem como em relação ao impacto e consequências em relação ao direito processual civil, bem como

aplicações e contribuições em Tribunais de Segundo Grau.

Já no segundo capítulo, apresentamos noções gerais sobre algumas problemáticas e desafios verificados na utilização de ferramentas de inteligência artificial em demandas judiciais, trazendo sobre matérias tributárias e exemplos práticos dessa utilização e exemplos citados pela doutrina e as problemáticas encontradas nas legislações pertinentes a esses contratos.

Por fim, considerando as matérias expostas ao presente tema, os textos estudados, os comentários e análises sobre entendimentos trazidos pela doutrina, bem como sobre as perspectivas e desafios da aplicação da inteligência artificial em teses firmadas em Precedentes Repetitivo, considerando a importância do estudo para entender a utilização da Inteligência Artificial na aplicação de Precedentes em Tribunais de Segundo Grau, conhecendo e entendendo os limites necessários no emprego da Inteligência Artificial pelos Tribunais de Segundo Grau na aplicação de teses firmadas em Recursos Excepcionais Repetitivos, assim como em relação às problemáticas e pontos que ainda reclamam por avanços.

1 INTELIGENCIA ARTIFICIAL NOS PROCESSOS

Inicialmente, tratando sobre um entendimento inicial de Inteligência Artificial nos processos, podemos verificar algumas Obras e autores que tratam sobre essas temáticas, que envolvem o emprego de novas tecnologias no processo, partindo de uma ideia de auxílio, de contribuição, com o intuito de aprimoramento das demandas de processos judiciais, trazendo relevantes estudos voltados para esses assuntos.

Richard Susskind² menciona dois tipos de mudanças que correspondem à duas maneiras pelas quais a tecnologia pode atingir o trabalho dos tribunais,

²SUSSKIND, Richard. *Online Courts and the Future of Justice*. Oxford University Press: 2019. p. 34. tradução livre: "Por um lado, os sistemas podem ser usados para melhorar, refinar, dinamizar, otimizar e turbinar nossas formas tradicionais de trabalho. Isso é o que a maioria dos juízes e advogados (e a maioria dos profissionais, nesse caso) têm em mente quando pensam um pouco sobre a tecnologia. Eles refletem sobre tarefas e atividades rotineiras, repetitivas e muitas vezes antiquadas em seus tribunais e imaginam (corretamente) que algum conjunto de sistemas poderia ser introduzido para trazer novas eficiências e tornar a vida mais fácil. Esta primeira abordagem ampla da tecnologia de tribunal é uma forma de melhoria de processos. Eu chamo isso de 'automação'. Envolve o enxerto de nova tecnologia em velhas práticas de trabalho. E tem dominado a teoria e a prática da tecnologia judicial nos últimos 50 anos ou mais."

destacando primeiramente que:

“On the one hand, systems can be used to improve, refine, stream-line, optimize, and turbo-charge our traditional ways of working. This is what most judges and lawyers (and most professionals, for that matter) have in mind when they give some thought to technology. They reflect on routine, repetitive, and often antiquated tasks and activities in their courts and imagine (correctly) that some set of systems could be introduced to bring new efficiencies and make life easier. This first broad approach to court technology is a form of process improvement. I call it ‘automation’. It involves grafting new technology onto old working practices. And it has dominated the theory and practice of court technology over the last 50 years or so.”

Por outro lado, Susskind³ trata sobre a segunda maneira pela qual a tecnologia pode atingir o trabalho dos tribunais, trazendo a ideia de que:

“On the other hand, technology can play a very different role. It can displace and revolutionize conventional working habits and bring radical change—doing new things, rather than old things in new ways. I refer to this as a specific type of ‘transformation’. This is about using technology to allow us to perform tasks and deliver services that would not have been possible, or even conceivable, in the past. The impact of transformative technologies can be profound. Online banking is an everyday illustration. As are online digital music services. These services are not trimmed and polished variations on old themes. They blast the old approaches out of the water. Transformation brings ‘disruption’ whereas automation sustains traditional ways of working.”

³SUSSKIND, Richard. *Online Courts and the Future of Justice*. Oxford University Press: 2019. p. 34. tradução livre: “Por outro lado, a tecnologia pode desempenhar um papel muito diferente. Isto pode deslocar e revolucionar os hábitos de trabalho convencionais e trazem mudanças radicais - fazer coisas novas, em vez de coisas velhas em novos caminhos. Eu me refiro a isso como um tipo específico de “transformação”. Esta é sobre o uso de tecnologia para nos permitir realizar tarefas e entregar serviços que não seriam possíveis, ou mesmo concebíveis, no passado. O impacto das tecnologias transformadoras pode ser profundo. O banco online é uma ilustração do dia-a-dia. Como estão online serviços de música digital. Esses serviços não são aparados e polidos variações de temas antigos. Eles detonam as velhas abordagens do água. A transformação traz “ruptura”, enquanto a automação sustenta formas tradicionais de trabalho.”

Assim, nesses dois pequenos trechos pinçados na obra de Susskind, podemos perceber a presença da tecnologia relacionada às ideias que podem estar associadas de automação ou transformação, mas trazendo sempre uma percepção de mudança em relação aos moldes anteriormente utilizados, no intuito de trazer melhorias às formas tradicionais de trabalho.

Considerando os avanços tecnológicos, percebemos nos últimos anos o crescente uso da tecnologia de Inteligência Artificial contribuindo com a inovação, com as novas estratégias de avanço em eficiência e de aprimoramento de processos, que se justifica ainda com o intuito de promover o desenvolvimento de processos e trazer melhoria aos sistemas judiciais e à sociedade como um todo.

Assim como citado por Pinto⁴:

“Ainda que cause certo desconforto, já não é mais novidade a utilização de tecnologia na tomada de decisões pelo Poder Judiciário. De acordo com Sartor e Branting (1998), existem várias possibilidades de emprego da IA que podem ser ou já são utilizadas por esse Poder no exercício de suas atividades típicas. Tais possibilidades são voltadas ao aperfeiçoamento das atividades e podem ser aplicadas para auxiliar o raciocínio casuístico relacionado ao aprimoramento da performance argumentativa, associativa e discricionária dos magistrados.”

Com relação à inteligência artificial, Reichelt⁵ nos ensina que “uma tentativa de definição do que se entende por inteligência artificial é tarefa complexa até mesmo para quem é dedicado ao campo específico da ciência da computação”, ressaltando que “(...) a compreensão do que significa inteligência artificial reclama o recurso a outros conceitos anteriores, os quais são dotados de significação não menos complexa”.

Destacamos assim a concepção inicial de Fenoll⁶, que nos apresenta uma

⁴PINTO, Henrique Alves. A utilização da inteligência artificial no processo de tomada de decisões: por uma necessária accountability. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 57, n. 225, p. 43-60, jan./mar. 2020. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p4.

⁵REICHEL, LUIS ALBERTO. Inteligência artificial e direitos fundamentais processuais no âmbito cível: uma primeira aproximação. REVISTA DE PROCESSO, v. 312, p. 387-410, 2021.

⁶FENOLL, Jordi Nieva. INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y PROCESO JUDICIAL. Marcial Pons. MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO. 2018. p. 20. Tradução livre: “Não há consenso total sobre o que significa a expressão “inteligência artificial”, mas pode-se dizer que ela descreve a possibilidade

noção inicial sobre o significado da expressão inteligência artificial, ao citar, no mesmo sentido de complexidade conceitual anteriormente visto, que:

“No existe un total consenso sobre lo que significa la expresión «inteligencia artificial», pero sí que podría decirse que describe la posibilidad de que las máquinas, en alguna medida, «piensen», o más bien imiten el pensamiento humano a base de aprender y utilizar las generalizaciones que las personas usamos para tomar nuestras decisiones habituales.”

Nessa concepção sobre a possibilidade de utilização de máquinas para auxiliar no tratamento de demandas que envolvem decisões habituais, percebemos que a tecnologia alcançada através da inteligência artificial de fato apresenta-se como uma alternativa para realização de atividades, contribuindo para auxiliar principalmente quando se tratando de demandas repetitivas e cujo volume consomem tempo e atenção.

Considerar a utilização de tecnologia através de Inteligência Artificial, traz dentre suas premissas otimizar o tempo antes empregado através de esforço humano, trazendo atividades que possam agora ser desempenhadas por inteligência artificial, mitigando inclusive as ocorrências de erros humanos nessas atividades repetitivas, o que representa uma proposta de eficiência e eficácia de tempo e de produção, contribuindo para melhoria de processos.

Ainda com relação à Inteligência Artificial, Ribeiro e Cassol⁷ ao tratarem sobre Inteligência Artificial e Direito, nos explicam que:

“A inteligência artificial é uma ciência que está em desenvolvimento, podendo ser utilizada para tarefas de menor ou maior complexidade. Ressalta-se, portanto, a impossibilidade de limitá-la a um único conceito, sob pena de reduzir seu promissor potencial. A única certeza até o momento é que os avanços havidos desde seu marco inicial nos entregam subsídios suficientes para afirmarmos que

de que as máquinas, em certa medida, "pensem", ou melhor, imitem pensamentos humanos aprendendo e usando as generalizações que as pessoas usam para tomar nossas decisões habituais.”
⁷RIBEIRO, Darci Guimarães; CASSOL, Jéssica. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E DIREITO: uma análise prospectiva dos sistemas inteligentes no processo judicial. Direito processual em movimento - volume IX / Antônio Pereira Gaio Júnior (organizador) - Curitiba: CRV, 2021. p. 243-266.

esta ciência revolucionará (ainda mais) a atividade judicial."

Dentre exemplos possíveis de emprego de tecnologia de inteligência artificial com intuito de melhorar o tempo empregado na tramitação de demandas judiciais, Nunes e Marques⁸ mencionam que:

"Recentemente, em maio de 2018, o Supremo Tribunal Federal anunciou a criação de um programa de ia, batizado de Victor, também em parceria com a UnB, com implementação iniciada em agosto do mesmo ano. O objetivo inicial da ferramenta será o de ler os recursos extraordinários interpostos, identificando vinculações aos temas de repercussão geral, com o objetivo de aumentar a velocidade de tramitação. Esses processos estão intimamente relacionados à aplicação dos aludidos sistemas de inteligência artificial, em que máquinas são programadas para executar funções que originalmente demandariam raciocínio e empenho humano."

Considerando todos os impactos e mudanças ocorridas nos últimos anos, percebemos o avanço das evoluções tecnológicas cada dia mais célere e dinâmico, onde esses desenvolvimentos têm transformado as mais diversas áreas, com reflexos e impacto em todas as esferas, nos instigando a buscar soluções dentro das problemáticas também trazidas pelas transformações sociais e tecnológicas que vão ocorrendo a cada dia.

Nesse sentido, com relação aos benefícios da utilização de sistemas de Inteligência Artificial em demandas judiciais, Nunes e Marques⁹ apresentam que:

Verifica-se, portanto, que as plataformas de IA trazem diversos benefícios à prática do direito, especialmente como já apontado em relação à automatização de atividades repetitivas, proporcionando maior agilidade e precisão em sua realização. Trata-se de providência essencial, principalmente no quadro de litigância em massa e acúmulo de processos no Poder Judiciário que verificamos

⁸NUNES, Dierle José Coelho; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Algoritmo: o risco da decisão por máquinas. REVISTA BONIJURIS, v. 31, 2019. p. 45.

⁹NUNES, Dierle José Coelho; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Algoritmo: o risco da decisão por máquinas. REVISTA BONIJURIS, v. 31, 2019. p. 45.

em nosso país.

É notória, assim, a percepção quanto a possibilidade com que o uso de tecnologias voltadas para implementação de sistemas que envolvem Inteligência Artificial pode trazer grandes contribuições e auxiliar na resolução de problemáticas ligadas ao tempo e volume de demandas de processos judiciais, já tendo indicativos de benefícios, especialmente nas temáticas que aqui serão tratadas, envolvendo demandas processuais que envolvem atividades repetitivas.

1.1 PRECEDENTES E REPETITIVOS

Antes de tratarmos sobre o emprego da Inteligencia Artificial pelos Tribunais de Segundo Grau na aplicação de teses firmadas em Recursos Excepcionais Repetitivos, cumpre preliminarmente tratarmos sobre o entendimento inicial quanto ao rito repetitivo nos recursos excepcionais nos tribunais superiores.

Tratando inicialmente sobre a concepção de rito repetitivo, trazemos nos ensinamentos de Lemos¹⁰ que:

O rito repetitivo é uma técnica de julgamento por amostragem, como uma formação de precedente vinculante, que possibilita aos tribunais superiores, quando julgarem recursos excepcionais – tanto o especial no STJ ou o extraordinário no STF – e, depararem-se com uma multiplicidade de recursos com a mesma questão jurídica, afetá-los com um rito diferente, alterando o processamento recursal, impondo, àqueles recursos escolhidos para representar a controvérsia múltipla, um contraditório ampliado, com a possibilidade de manifestação de *amicus curiae* e, ainda, de realizar audiências públicas para exaurimento material, e, quando julgar aquela questão jurídica múltipla, esta conter validade tanto para aqueles recursos que serviram de base para a análise, bem como todos os que tiverem identidade material com estes. Julga-se alguns recursos excepcionais com um impacto aos demais, numa real situação de

¹⁰LEMOS, Vinicius Silva. O procedimento do microssistema de formação de precedentes vinculantes: desafios, deficiências e ponderações. Dissertação de Mestrado. Niterói: Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da Universidade Federal Fluminense, 2017. p. 94.

transcendência repetitiva, quando debruçam-se sobre alguns para resolver a questão num aspecto maior.

Temos assim que, considerando a quantidade de processos existentes em nosso ordenamento jurídico que por muitas vezes tratam de demandas de matérias idênticas, tratando-se de demandas repetitivas, utiliza-se o rito repetitivo como uma maneira de trazer solução para o volume de demandas com matérias idênticas, também trazer unicidade e, conseqüentemente, maior segurança jurídica quanto ao resultado das decisões dos tribunais em relação a essas demandas.

Assim, complementando ainda as noções conceituais que tratam sobre os recursos extraordinários e também sobre os recursos especiais, temos nas lições de Santos¹¹, aos tratar sobre as competências desses recursos que:

“de conformidade com a nova ordem constitucional, a tutela da autoridade e da unidade da lei federal sofreu alterações, competindo ao Supremo Tribunal Federal, pelo seu instrumento - o recurso extraordinário -, manter a autoridade e a unidade da Constituição Federal, ao passo que compete ao Superior Tribunal de Justiça, pelo seu instrumento - o recurso especial -, manter a autoridade e a unidade das leis federais, de natureza infraconstitucional”.

Destaca-se ainda, com relação à classificação, outras distinções que podemos compreender com relação aos recursos extraordinários e recursos especiais, sendo citada por Mancuso¹² a questão dos pressupostos de excepcionalidade da jurisdição prestada pelo STF e pelo STJ:

“os recursos extraordinário e especial pertencem à classe dos “excepcionais” reside em que seus pressupostos não são dados pela lei processual, e sim pela Constituição Federal (...) mais do que recursos, são meios de possibilitar ao STF o controle da constitucionalidade e ao STJ o controle da validade, inteireza positiva, autoridade e uniformidade do direito federal”.

¹¹SANTOS, Moacyr Amaral. Primeiras linhas de direito processual civil: adaptadas ao novo código de processo civil. São Paulo: Saraiva, 3. v., 8. ed. 1995. p. 171

¹²MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Recurso Extraordinário e Recurso Especial. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 169

Além dos conceitos ligados aos aspectos terminológicos e das definições com relação às demandas repetitivas, cumpre ressaltar a correlação existente entre essas demandas repetitivas e a formação de precedentes processuais, sendo que os precedentes, como muito bem conceitua Cross¹³, "it is a basic principle of the administration of justice that like cases should be decided alike", apresentando-os como um instrumento essencial à administração da Justiça.

Assim, os precedentes, como princípio, nos traz uma ideia de segurança jurídica e de previsibilidade, ambas esperadas ao considerarmos demandas que são levadas ao judiciário apresentando casos idênticos, cujas respostas igualmente se esperam de forma uniforme, tendo uma resolução uniforme pela mesma jurisdição a que foram apresentadas.

Essa ideia de segurança jurídica, previsibilidade e de uniformidade, também nos remete à ideia de confiança em relação à jurisdição, tratada por Sarlet¹⁴, somente haverá "quando o Direito assegurar também a proteção da confiança do indivíduo (e do corpo social com um todo) na própria ordem jurídica e, de modo especial, na ordem constitucional vigente".

Com relação a esses princípios, Schauer¹⁵ nos ensina sobre a teoria dos precedentes, de modo que as decisões possam ser entendidas considerando o presente e tendo em consideração a sua projeção também para o futuro:

"A perspectiva tradicional sobre os precedentes, dentro e fora do direito, tem, desta maneira, focado no uso dos precedentes do passado nas decisões atuais. Entretanto, de uma maneira igualmente se não mais importante, uma argumentação por precedente se projeta também para o futuro, pedindo-nos para olhar as decisões de hoje como um precedente pra os julgadores do amanhã. Hoje não é apenas o futuro do passado; é, do mesmo modo, o ontem do amanhã.

¹³CROSS, Rupert; HARRIS, J.W. *Precedent in English Law*. 4 ed. New York: Oxford University Press, 2004. p. 4. Tradução livre: "é um princípio básico de administração de justiça que os casos similares devem ser decididos de maneira idêntica".

¹⁴SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte, v. 3, n. 11, out. 2005. p. 11

¹⁵SCHAUER, Frederick. *Precedente. Precedentes*. Organizadores: DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da; MACEDO, Lucas Buril de; ATAIDE JR, Jaldemiro Rodrigues de. Editora JusPodivm, Salvador, 2015. p. 50/51

Um sistema de precedentes, assim, envolve a responsabilidade especial que acompanha o poder de comprometer o futuro antes de chegarmos lá."

Trazendo essas ideias, pensar na utilização da inteligência artificial pelos Tribunais de Segundo Grau, por exemplo, na aplicação de teses firmadas em recursos excepcionais repetitivos, se apresenta em meio a premissas de segurança jurídica, previsibilidade, uniformidade, confiança, coerência, economia processual, isonomia, sendo essas algumas premissas que já se espera, de uma forma geral.

Assim, da mesma forma que a aplicação de teses firmadas em recursos excepcionais repetitivos trazem mudanças e propostas de melhorias, em relação ao volume de demandas e quantidade de tempo envidada no tratamento dessas demandas pelos Tribunais, a inteligência artificial soma-se a esses institutos, como uma possibilidade de ser utilizada para a aplicabilidade de teses firmadas em recursos excepcionais repetitivos nos Tribunais, cabendo ainda uma breve exposição sobre a aplicação e contribuições, considerando os Tribunais de Segundo Grau.

1.2 APLICAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES EM TRIBUNAIS DE SEGUNDO GRAU

Conforme anteriormente citado, o estudo proposto nesse artigo parte de hipóteses as quais será analisado se já ocorre a existência ou não do emprego da Inteligência Artificial pelos Tribunais de Segundo Grau na aplicação de teses firmadas em Recursos Excepcionais Repetitivos.

A pesquisa acerca do emprego da Inteligência Artificial pelos Tribunais de Segundo Grau visa analisar, assim, suas possibilidades de utilização na aplicação de teses firmadas em Recursos Excepcionais Repetitivos, os requisitos necessários para a sua utilização, a sua positivação e as implicações decorrentes da sua utilização.

A aplicabilidade do sistema de precedentes, como visto no tópico anterior, mostra-se como um importante instituto a ser utilizado no sistema jurídico, como

bem nos remete Lemos¹⁶ ao citar que:

“Partindo da realidade de que a quantidade de demandas existente em todos os graus de jurisdição é enorme e as decisões são culturalmente dispersas, mudanças foram tomadas aos poucos para que se entenda que decidir processos com identidade material de maneira isonômica é salutar ao sistema jurídico.”

Assim, da mesma forma que as demandas repetitivas e a aplicação de precedentes trazem mudanças e propostas de melhorias em relação ao volume de demandas e quantidade de tempo envidada no tratamento dessas demandas pelos Tribunais, a Inteligência Artificial soma-se a esses institutos, como uma possibilidade de utilização para aplicabilidade de teses firmadas em Recursos Excepcionais Repetitivos nos Tribunais de Segundo Grau.

Com relação a utilização de inteligência artificial em demandas repetitivas, Nunes¹⁷, por exemplo menciona que:

No âmbito do Poder Judiciário brasileiro, também há iniciativas nesse mesmo sentido. O TJMG, por exemplo, está desenvolvendo um sistema para indexação automática de processos, a fim de identificar com maior facilidade a existência de demandas repetitivas. Mediante o projeto RADAR, vem se usando ferramentas (via *elastic*) para estruturar processos idênticos e subsidiar seus desembargadores a possibilidade de realização de julgamentos conjuntos. Em sessão de 07.11.2018 foram julgados 280 processos repetitivos agrupados mediante o emprego da nova ferramenta. Os processos tratavam da legitimidade do Ministério Público para pleitear remédios e tratamento para beneficiários individualizados (Súmula 766 do STJ) e efeitos jurídicos do contrato temporário firmado em desconformidade com o art. 37, IX, da Constituição Federal (Súmula 916 do STF).”

¹⁶LEMOS, Vinicius Silva. O procedimento do microssistema de formação de precedentes vinculantes: desafios, deficiências e ponderações. Dissertação de Mestrado. Niterói: Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da Universidade Federal Fluminense, 2017. p. 288.

¹⁷NUNES, Dierle. Processo civil, vieses cognitivos e tecnologia: alguns desafios, In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos; OLIVEIRA, Pedro Miranda de. Panorama Atual do Novo CPC. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019. v. 3. p. 89.

O mesmo autor menciona ainda, como exemplo, que “do mesmo modo, o TST, em parceria com a Universidade de Brasília (UnB), está elaborando um software que realizará a triagem automática de processos, bem como processamento de julgados envolvendo a questão jurídica para a sugestão de proposta de voto”¹⁸.

Dentro dos exemplos já conhecidos e utilizados no Brasil de sistemas e ferramentas tecnológicas que apresentaram contribuições para o desenvolvimento e avanço do uso da inteligência artificial em demandas judiciais, assim como tratando de demandas ligadas às matérias tributárias, destacamos o exemplo do Elis, sistema utilizado no Tribunal de Justiça de Pernambuco.

O sistema Elis, utilizado em demandas de processos executivos fiscais, conforme nos aponta Abraham¹⁹, apresentou o seguinte desempenho:

“Em um projeto-piloto realizado em novembro de 2018, o sistema ELIS, em apenas 3 dias, avaliou 5.247 processos, e identificou que 4.447 poderiam continuar tramitando, 640 estavam prescritos, 160 continham erro no cadastro da dívida ativa, 16 foram distribuídos equivocadamente em razão da competência e 14 tinham dados divergentes.”

Desse modo, foi ressaltado por Abraham²⁰, que “Em 15 dias, o sistema ELIS é capaz de realizar a triagem de 80 mil processos, enquanto esta mesma quantidade de processos levaria em média 18 meses para ser feita por servidores do tribunal.”

Ribeiro e Cassol²¹ também nos trazem uma importante ponderação de que, além de uma oportunidade de aprimoramento, celeridade e libertação de demandas massificadas, a Inteligência Artificial:

¹⁸NUNES, Dierle. Processo civil, vieses cognitivos e tecnologia: alguns desafios, In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos; OLIVEIRA, Pedro Miranda de. Panorama Atual do Novo CPC. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019. v. 3. p. 89-90.

¹⁹ABRAHAM, Marcus. O PROCESSO TRIBUTÁRIO, A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SEUS DESAFIOS ÉTICOS. Anais VII Fórum Jurídico de Lisboa | Justiça e Segurança., Lisboa, 2019. p. 144. 145.

²⁰ABRAHAM, Marcus. O PROCESSO TRIBUTÁRIO, A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SEUS DESAFIOS ÉTICOS. Anais VII Fórum Jurídico de Lisboa | Justiça e Segurança., Lisboa, 2019. p. 144. 145.

²¹RIBEIRO, Darci Guimarães; CASSOL, Jéssica. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E DIREITO: uma análise prospectiva dos sistemas inteligentes no processo judicial. Direito processual em movimento - volume IX / Antônio Pereira Gaio Júnior (organizador) - Curitiba: CRV, 2021. p. 243-266.

“(…) permite realocar espaços e tarefas para que os profissionais possam colocar em prática seu conhecimento mais precioso, debruçando-se sobre casos complexos, que requeiram verdadeiramente uma análise humana, um olhar diferenciado do padrão.”

Para tratar sobre o uso da inteligência artificial em matéria tributária, trazemos ainda a contribuição dos estudos e ensinamentos Marcus Abraham²², onde nos ensina que:

“O Relatório “Justiça em Números 2018”, publicado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), indica que os processos de execução fiscal, medida judicial de cobrança de dívidas tributárias e não tributárias, são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário.”

Outros dados importantes trazidos por Abraham²³ tratam que:

“O percentual de execuções fiscais chega a quase 40% do total das ações que tramitam, sem incluir outras ações judiciais de natureza tributária, com um tempo médio de tramitação de 10 anos, sendo que apenas cerca de 1/3 das execuções fiscais são bem-sucedidas, deixando a maior parte – 2/3 delas – sem qualquer tipo de pagamento.”

Seguindo no mesmo sentido dos pensamentos acima elencados, Abraham e Catarino²⁴ nos trazem também sobre como esse elevado número de processos ligados a matérias tributárias têm consumido o tempo dos atores envolvidos nesses processos, citando assim que:

“(…) os seres humanos – juízes, advogados públicos e privados, auditores fiscais

²²ABRAHAM, Marcus. O PROCESSO TRIBUTÁRIO, A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SEUS DESAFIOS ÉTICOS. Anais VII Fórum Jurídico de Lisboa | Justiça e Segurança., Lisboa, 2019. p. 144. 145.

²³ABRAHAM, Marcus. O PROCESSO TRIBUTÁRIO, A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SEUS DESAFIOS ÉTICOS. Anais VII Fórum Jurídico de Lisboa | Justiça e Segurança., Lisboa, 2019. p. 144. 145.

²⁴ABRAHAM, Marcus; CATARINO, João R. O uso da inteligência artificial na aplicação do direito público: o caso especial da cobrança dos créditos tributários -um estudo objetivado nos casos brasileiro e português. e-Pública, Lisboa, 2019. v. 6, n. 2.

e demais atores na cena processual fiscal – não dão mais conta do elevado número de processos tributários em tramitação. Por isso, é inevitável dizer que não há outro caminho que não contemple a Inteligência Artificial (IA) como sendo, no futuro próximo, uma das protagonistas nas relações entre Fisco e Contribuinte. A presença de “robôs”, ou seja, ferramentas dotadas de inteligência artificial já começa a despontar.”

Assim, em concordância ao trecho citado, é notório percebermos como, de fato, a utilização da inteligência artificial já se mostra como uma realidade em demandas judiciais, assim como temos diversos exemplos da sua presença em sistemas e ferramentas utilizadas em demandas judiciais, apresentando resultados satisfatórios e ganhando mais espaço conforme vão sendo desenvolvidos e se aperfeiçoando, tornando-se cada dia mais indispensáveis nas atividades às quais se relacionam.

Considerando assim que o uso de tecnologia de inteligência artificial já é uma realidade dentro dos Tribunais e dos benefícios já comprovados quanto à otimização de tempo de agilidade no desempenhado de atividades, que antes demandavam necessariamente o esforço humano, cumpre a atenção e análise quanto às problemáticas e limites dessa utilização, considerando todos os aspectos e cuidados que as matérias alcançam.

2. PROBLEMÁTICAS E DESAFIOS DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL EM DEMANDAS JUDICIAIS E MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Da mesma forma que podemos verificar essas perspectivas e exemplos de resultados positivos e favoráveis à utilização da inteligência artificial nessas demandas judiciais, também é de fundamental importância estarmos atentos e alertas aos desafios e problemáticas também presentes, que envolvem diversos obstáculos e dificuldades a serem superados.

Primeiramente, considerando a questão central desse estudo, com relação à precedentes repetitivos e inteligência artificial no processo, devemos atentar que o rito repetitivo abrange dois tipos de situações processuais, que são demandas

repetitivas e questões repetitivas.

As demandas repetitivas dizem respeito à repetição da mesma busca ou pedido na mesma jurisdição, enquanto as questões repetitivas dizem respeito à situações incidentais que se repetem, não necessariamente em processos iguais.

E, assim como é importante fazer essa diferenciação sobre demandas e questões repetitivas, é importante tratar e observar sobre a correta aplicação dos precedentes repetitivos. Considerando que a ideia dos precedentes repetitivos surge da necessidade de gerir o estoque de demandas ou questões repetitivas, é fundamental também observar o correto enquadramento dessas demandas ou questões a esses precedentes, de forma a evitar uma inadequação na sua aplicação.

Um segundo desafio que podemos citar, também fundamental, é o de atentar e analisar para os limites da utilização das novas tecnologias de inteligência artificial, considerando os aspectos e cuidados que essas matérias alcançam.

Nunes²⁵ também cita essa preocupação, quando aponta que:

“Já se teve a oportunidade de comentar alguns dos riscos para a advocacia ou de seu emprego para processos decisórios em decorrência dos vieses algorítmicos, entendidos como deturpações cognitivas das máquinas que geram equívocos nos resultados por erros na alimentação de dados durante o aprendizado da máquina – *machinelearning* - (*datasets* incompletos ou adulterados), ou existência de padrões ocultos que deturpam a realidade dos fatos promovendo generalizações equivocadas, opacidade (não compreensão de como se chegou aos resultados) e geração de preconceito e discriminação.”

Um terceiro ponto que podemos também observar, citado por Pinto²⁶ fala também sobre as questões éticas, de forma a citar que:

²⁵NUNES, Dierle. Processo civil, vieses cognitivos e tecnologia: alguns desafios, In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos; OLIVEIRA, Pedro Miranda de. Panorama Atual do Novo CPC. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019. v. 3. p. 93.

²⁶PINTO, Henrique Alves. A utilização da inteligência artificial no processo de tomada de decisões: por uma necessária accountability. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 57, n. 225, p. 43-60, jan./mar. 2020. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p4

“(…) mais que nunca, é necessário que a sociedade que se beneficia do avanço tecnológico saiba também lidar com as novas questões éticas que tal avanço tem implicado, com o intuito de amenizar os efeitos colaterais provocados pela era digital”

Assim, para uma melhor compreensão quanto a esses pontos de atenção, trazemos por exemplo, alguns questionamentos e reflexões trazidos por Caliendo²⁷ quanto aos desafios éticos envolvendo a utilização de inteligência artificial no convívio humano:

“Outro campo de pesquisas é justamente sobre os desafios éticos decorrentes da aplicação da IA. Quais as consequências éticas do uso de IA no convívio humano. Alguns campos têm se tornado tormentosos, tais como a utilização de drones, chatbots, sistemas de reconhecimento facial, entre outros. Muitos desafios surgem desse uso cada vez mais disseminado e ubíquo dos sistemas de inteligência artificial. Quem será o responsável pelos danos? O programador, o proprietário do robot, a sociedade? Trata-se de um tema importante para a Filosofia do Direito. Poder-se-ia mesmo atribuir ao próprio robot ou sistema artificial a responsabilidade pelos seus atos, com as sanções proporcionais?”.

Uma observação importante a ser destacada também dentro das problemáticas existentes, fazendo ainda uma análise de aspectos processuais em perspectiva comparada, é mencionada por Peixoto²⁸ quando nos traz que:

“É inegável que o Brasil ainda caminha na construção de um sistema de precedentes. As alterações normativas são apenas o primeiro passo. O operador do direito nacional deverá passar por um processo de adaptação para se tornar apto a racionar adequadamente com os precedentes. Será um caminhar paulatino, com a estabilização dos posicionamentos dos tribunais superiores, o respeito a eles pelos órgãos jurisdicionais a eles submetidos e também pelos

²⁷CALIENDO Velloso Da Silveira, Paulo Antônio. *Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais*. 2021. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Filosofia - PUCRS.

²⁸PEIXOTO, Ravi. *Superação do precedente e segurança jurídica*. Salvador, Jus Podivm. 2015. p. 149/150.

criadores dos próprios precedentes.”.

Também trazemos nesse ponto as contribuições de Dotti²⁹, quando trata sobre como os precedentes se apresentam e como vem sendo sua construção no sistema judicial brasileiro, observando que:

“o respeito aos precedentes judiciais é ainda tema novo no Brasil e gera grande polêmica. Parte da magistratura entende que a aplicação de decisões judiciais anteriores a novos casos implicaria restrição à liberdade de convicção do julgador. Isso é natural diante desse momento de ruptura. Cada grande mudança é, normalmente, acompanhada de resistência. Mas, na verdade, o estudo mais apropriado da teoria dos precedentes mostra que ela não viola a liberdade judicial. Muito pelo contrário. Se aplicada corretamente, tal teoria valoriza as decisões e ainda assegura uma evolução da própria jurisprudência.”.

Trazendo essas ideias, voltamos a refletir aqui importantes pontos, que tratam sobre ideias de adaptação, sobre mudanças sobre como superar resistências e como reagir a momentos de rupturas, visando evoluir os sistemas existentes e trazer melhorias às demandas judiciais tratadas pelos Tribunais de Segundo Grau.

Cunha³⁰ nos traz uma importante ideia também a ser aqui considerada, em complemento aos exposto no tópico de precedentes e repetitivos, cabendo destacar que:

“Em outras palavras, o respeito aos precedentes estratifica a confiança legítima: os jurisdicionados passam a confiar nas decisões proferidas pelo judiciário, acreditando que os casos similares terão o mesmo tratamento e as soluções serão idênticas para situações iguais.”

Essas e outras problemáticas apontadas, instigam os estudos e análises quantos aos limites no emprego da Inteligência Artificial pelos Tribunais, se esses

²⁹DOTTI, Rogéria. Os precedentes judiciais e antecipação: a tutela da evidência no novo CPC. Revista de Direito da ADVOCEF. Ano XI nº 21 nov/2015. p. 68

³⁰CUNHA, Leonardo José Carneiro da; DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil. Meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. 13ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016. p. 656

limites já estão positivados, se sim, quanto a adequação dessas positavações, levando em consideração a base constitucional e legal aplicável a essas demandas.

Compreendendo essas noções e problemáticas trazidas pela doutrina quanto à utilização da inteligência artificial nas demandas judiciais, podemos avançar assim para uma análise e considerações finais quanto aos exemplos práticos de utilização e problemáticas que podemos nos deparar, bem como quanto às perspectivas e impactos, ainda considerando sua utilização em demandas envolvendo precedentes repetitivos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificamos com o presente estudo uma síntese sobre noções de inteligência artificial nos processos judiciais, algumas conceituações e ideias iniciais sobre suas contribuições nessas demandas, assim como uma reflexão sobre exemplos práticos de problemáticas envolvidas na sua utilização e sobre a busca pelo aprimoramento como forma de auxiliar nas demandas de processos judiciais, como nos casos de aplicação de precedentes repetitivos, de forma a viabilizar respostas efetivas, que contribuam com o alcance da tutela jurisdicional efetiva.

Com relação ao emprego de novas tecnologias de inteligência artificial nos processos, de fato, é notório e muito perceptível a velocidade com que vem crescendo e se sofisticando, sendo uma realidade cada dia mais presente nas mais diversas áreas, sendo que já temos inúmeros exemplos também nos sistemas judiciais em todas as regiões do país.

O estudo ora apresentado, visa entender, assim, a utilização da Inteligência Artificial na aplicação de Precedentes em Tribunais de Segundo Grau e proporcionar uma análise para atuação estratégica perante esses Tribunais, conhecendo e entendendo os seus limites na aplicação de teses firmadas em Recursos Excepcionais Repetitivos, assim como em relação às problemáticas e pontos que ainda reclamam por avanços.

Assim, considerando que o uso de tecnologia de inteligência artificial já é uma realidade e dos benefícios já comprovados quanto à agilidade no desempenhado de atividades, resultando em otimização de tempo que antes demandava o esforço

humano, cumpre porém uma grande observância, atenção e análise quanto às problemáticas e limites dessa utilização, na expectativa de buscar novos meios de que o emprego dessas novas tecnologias de inteligência artificial também possam contribuir com o direito fundamental a uma tutela jurisdicional efetiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ABRAHAM, Marcus. O PROCESSO TRIBUTÁRIO, A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SEUS DESAFIOS ÉTICOS. Anais VII Fórum Jurídico de Lisboa | Justiça e Segurança., Lisboa, 2019.

ABRAHAM, Marcus; CATARINO, João R. O uso da inteligência artificial na aplicação do direito público: o caso especial da cobrança dos créditos tributários -um estudo objetivado nos casos brasileiro e português. e-Pública, Lisboa, 2019.

CALIENDO VellosoDa Silveira, Paulo Antônio. Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais. 2021. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Filosofia - PUCRS.

CROSS, Rupert; HARRIS, J.W. *Precedent in English Law*. 4 ed. New York: Oxford University Press, 2004.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da; DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil. Meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. 13ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

DOTTI, Rogéria. Os precedentes judiciais e antecipação: a tutela da evidência no novo CPC. Revista de Direito da ADVOCEF. Ano XI nº 21 nov/2015.

FENOLL, Jordi Nieva. *INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y PROCESO JUDICIAL*. Marcial Pons. MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO. 2018.

LEMOS, Vinicius Silva. *O procedimento do microssistema de formação de precedentes vinculantes: desafios, deficiências e ponderações*. Dissertação de Mestrado. Niterói: Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da Universidade Federal Fluminense, 2017.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Recurso Extraordinário e Recurso Especial*. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 169.

NUNES, Dierle. *Processo civil, vieses cognitivos e tecnologia: alguns desafios*, In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos; OLIVEIRA, Pedro Miranda de. *Panorama Atual do Novo CPC*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019. v. 3.

NUNES, Dierle José Coelho; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. *Algoritmo: o risco da*

decisão por máquinas. REVISTA BONIJURIS, v. 31, p. 44-58, 2019.

PEIXOTO, Ravi. *Superação do precedente e segurança jurídica*. Salvador, Jus Podivm, 2015.

PINTO, Henrique Alves. *A utilização da inteligência artificial no processo de tomada de decisões: por uma necessária accountability*. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 57, n. 225, p. 43-60, jan./mar. 2020. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p4.

REICHELT, LUIS ALBERTO. *Inteligência artificial e direitos fundamentais processuais no âmbito cível: uma primeira aproximação*. REVISTA DE PROCESSO, v. 312, p. 387-410, 2021.

RIBEIRO, Darci Guimarães; CASSOL, Jéssica. *INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E DIREITO: uma análise prospectiva dos sistemas inteligentes no processo judicial*. Direito processual em movimento - volume IX / Antônio Pereira Gaio Júnior (organizador) - Curitiba: CRV, 2021. p. 243-266.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil: adaptadas ao novo código de processo civil*. São Paulo: Saraiva, 3. v., 8. ed. 1995.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Revista Brasileira de Direito Público. Belo Horizonte, v. 3, n. 11, out. 2005.

SCHAUER, Frederick. *Precedente. Precedentes*. Organizadores: DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da; MACEDO, Lucas Buril de; ATAIDE JR, Jaldemiro Rodrigues de. Editora JusPodivm, Salvador, 2015.

SUSSKIND, Richard. *Online Courts and the Future of Justice*. Oxford University Press: 2019.

16. PANDEMIA DA COVID 19: UMA LUPA NA ASSIMETRIA FISCAL DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-16>

*Tais Macedo de Brito Cunha*¹

SUMÁRIO

RESUMO. INTRODUÇÃO. 1. CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL. 2. DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NO BRASIL: INTENSA DESCENTRALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS. 3. FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL: CONCENTRAÇÃO DE RECURSOS NA UNIÃO. 4. DAS DESIGUALDADES REGIONAIS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: IMPRESCINDIBILIDADE DO SISTEMA DE TRANSFERÊNCIAS DE RECEITAS. 5. ENFRENTAMENTO DA PANDEMIA E TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS PELA UNIÃO AOS ESTADOS: O OBJETIVO DE REDUZIR AS DESIGUALDADES REGIONAIS ORIENTOU ESTE AUXÍLIO FINANCEIRO? CONSIDERAÇÕES FINAIS.

RESUMO

A União concentra a maior parte da arrecadação da Federação. Um argumento que respalda esta distribuição assimétrica dos recursos no federalismo brasileiro é o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades regionais. A concentração de mais recursos na União viabilizaria a distribuição entre as diferentes regiões do país de modo a efetivar o objetivo consagrado pela Constituição Federal. O presente artigo tem por objetivo analisar o federalismo fiscal brasileiro no contexto da pandemia da covid 19, buscando verificar se as transferências intergovernamentais realizadas para enfrentamento da pandemia contribuíram para o combate às desigualdades regionais e para o fortalecimento do pacto federativo. Do estudo, restou constatado que combater as desigualdades regionais não tem sido um vetor das transferências realizadas pela União, o que corrobora a necessidade de mudanças no federalismo fiscal do Brasil.

Palavras-chave: Federação. Federalismo Fiscal. Pandemia. Desigualdades Regionais.

INTRODUÇÃO

Diante da disseminação do novo coronavírus (SARS-CoV-2), a Organização Mundial da Saúde - OMS declarou, em 30 de janeiro de 2020, emergência de saúde

¹ Doutoranda em Direito (PUC/RS). Mestre em Administração Pública (UNIR). Procuradora do Estado de Rondônia.

pública de importância internacional - ESPII, categoria de alerta mais elevado contemplado no Regulamento Sanitário Internacional - RSI6.

O reconhecimento internacional da gravidade da doença impulsionou uma série de medidas em território nacional, voltadas ao combate e enfrentamento do vírus. Em 03 de fevereiro de 2020 foi editada a Portaria nº 188/GM/SMS, que estabeleceu o Centro de Operações de Emergências em Saúde Pública (COE-nCoV) como mecanismo nacional da gestão coordenada da resposta à emergência no âmbito nacional, com competência para articular-se com os gestores estaduais, distrital e municipais do SUS, na forma da previsão do art. 3º, II, da referida portaria.

Na sequência das medidas adotadas pela União, foi aprovada a Lei n. 13.979/2020, que dispôs sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional, bem assim a Lei Complementar 173/2020, que estabeleceu o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-Cov-2 (Covid-19), disciplinando o auxílio financeiro fornecido pela União aos Estados e Municípios, bem assim os critérios definidores da distribuição dos recursos entre os entes da Federação.

Das normativas editadas pela União, resta evidente a necessidade de coordenação e cooperação dos entes federativos no contexto de enfrentamento da pandemia. Com efeito, tratando-se de política pública de saúde, a atuação estatal pressupõe a união de esforços de todos os entes da federação brasileira, considerando a repartição constitucional de competências, que estabelece ser competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cuidar da saúde e assistência pública. Nas palavras do ministro Gilmar Mendes, "o SUS é a materialização inequívoca daquilo que no Direito alemão se chama federalismo cooperativo"².

Entretanto, o enfrentamento conjunto e descoordenado da pandemia pelos entes da federação brasileira gerou diversos conflitos federativos, que foram parados nas sessões de julgamento do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal e da forma federativa de Estado, consagrada como cláusula pétrea no texto constitucional.

² Voto no referendo na Medida Cautelar na ADI 6341/DF.

Especificamente para discutir o respeito ao Federalismo e às suas regras constitucionais de distribuição de competência no contexto da pandemia, tem-se a ADPF 672, ADI 6343 e ADI 6341. Em seu voto no julgamento da ADPF 672, o ministro Alexandre de Moraes consignou que “o transcurso da pandemia no Brasil tem sido marcado por uma relação ruidosa entre os diversos níveis federativos, com reiterados casos de dissenso e irresignação entre diferentes formuladores de políticas públicas”. O tema passou a fazer parte dos noticiários diários da população brasileira.

Neste sentido, o contexto de enfrentamento à pandemia da COVID 19 colocou em evidência as assimetrias e tensões do federalismo brasileiro, expondo ao público em geral conflitos de competência entre União e entes subnacionais, bem assim a incapacidade financeira destes últimos para executarem suas competências de forma satisfatória sem repasses de recursos pelo ente federal.

Deste modo, dados do contexto da pandemia permitem uma avaliação acerca do funcionamento do federalismo brasileiro, em especial no que diz respeito ao federalismo fiscal, objeto do presente trabalho, que buscará nas linhas seguintes identificar se as transferências intergovernamentais realizadas para enfrentamento da pandemia atenderam os comandos constitucionais e contribuíram para reduzir as desigualdades regionais.

Para o propósito do presente artigo, serão abordadas as características do Estado Federal (1), evidenciando-se a necessidade da análise das competências materiais, legislativas e arrecadatórias das unidades federadas, bem assim da relação financeira entre os diversos entes da federação, para a adequada compreensão do federalismo brasileiro.

Na sequência, o estudo demonstrará que a divisão de competências entre os entes federativos no Brasil é marcado por intensa descentralização da execução de políticas públicas (2) e concentração de recursos na União (3). Em seguida, será tratado o tema das desigualdades regionais (4), que reforça a importância do sistema de transferências intergovernamentais de receita como instrumento imprescindível para materializar o comando constitucional que estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais.

Por fim, será analisado se a transferência de recursos financeiros pela União aos Estados no contexto de enfrentamento a pandemia buscou contribuir com a redução das desigualdades regionais (5), seguindo-se com as considerações finais.

1 CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL

As formas de estado indicam como o poder é distribuído dentro do Estado (ZIMMERMANN, 1999, pg. 13), sendo apontados classicamente três modelos: Estado unitário, Confederação e Federação.

O Estado Unitário é caracterizado pela concentração de poder e existência de uma única ordem jurídica. Ainda que possa haver descentralização administrativa, não há no Estado Unitário descentralização política (BONAVIDES, 2019, pg.166). Já a Confederação representa a união de Estados que mantém a sua soberania, podendo inclusive a qualquer momento deixar de integrar a Confederação. No Estado Federal, por seu turno, há descentralização política, integrando o Estado Federal entidades autônomas com ordenamento jurídico próprio.

A forma Federal de Estado é fenômeno moderno que teve origem nos Estados Unidos quando da elaboração da Constituição Federal de 1787, que resultou na desintegração da Confederação dos Estados Unidos. As unidades que integravam a Confederação abdicaram da sua soberania para formar um Estado Federal, verificando-se no caso estadunidense um federalismo por agregação, histórico que explica o modelo federal marcado pela descentralização nos Estados Unidos.

No Brasil o movimento foi oposto, o Estado que era unitário foi subdividido em unidades autônomas, tendo sido a Federação brasileira originada por desagregação, o que explica o maior nível de centralização no Brasil.

Em que pese não haver um modelo único de federalismo (BARACHO, 1986, pg.145), há características essenciais que devem estar presentes nas variedades de arranjos políticos que se enquadram como Estado Federal. Para Dallari (2019), as características comuns a todo Estado Federal são as seguintes: Constituição como base jurídica; nascimento de um novo estado; proibição de secessão; soberania da União e autonomia dos Estados-membros; competências próprias e exclusivas das

unidades federadas; autonomia financeira da União e dos Estados; desconcentração do poder político; e nascimento de uma nova cidadania.

Das características elencadas, verifica-se que não basta a descentralização política para configuração de uma Federação. É dizer que não é suficiente que os governos subnacionais tenham ordens jurídicas próprias e possam eleger seus representantes com mandato próprio e insuscetíveis de ingerência dos demais níveis de governo. Paralelamente à descentralização política, a Constituição Federal deve garantir a descentralização de competências e a descentralização fiscal. Isso porque a real autonomia política pressupõe a existência de competências próprias e poder de decisão, além de autonomia financeira para implementar suas competências, merecendo destaque que eventual subordinação financeira entre os entes descaracteriza a própria autonomia política das unidades federadas.

Neste sentido, o estudo de um estado federal deve perpassar necessariamente pela análise das competências materiais, legislativas e arrecadatórias das unidades federadas, bem assim da relação financeira entre os diversos entes da federação, tema do federalismo fiscal.

2 DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NO BRASIL: INTENSA DESCENTRALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

É uníssono na doutrina que a divisão de competências é ponto fulcral do Estado Federal³, sendo o elemento definidor de um funcionamento harmônico ou desequilibrado da Federação.

As competências outorgadas pela Constituição Federal às unidades federadas dividem-se em competências legislativas, materiais ou administrativas, e arrecadatórias ou tributárias. Veja-se que cada uma das competências referidas corresponde a uma diferente dimensão de descentralização do Estado Federal. As competências legislativas evidenciam a descentralização política, as competências materiais ou administrativas evidenciam a descentralização de competência ou execução (implementação de políticas públicas), e as competências arrecadatórias

³ Neste sentido, José Afonso da Silva (2014, pg. 102), Dallari (2019, pg. 24), Tavares (2013, pg. 873).

materializam a descentralização fiscal.

A adequada compreensão do funcionamento de um Estado Federal pressupõe a análise de suas diferentes dimensões de descentralização. As descentralizações política, de competência e fiscal não se confundem e nem são derivadas uma da outra. Contudo, incoerências entre elas podem ser resultados de desequilíbrios na Federação e podem inviabilizar a materialização dos direitos consagrados na Constituição Federal.

Com efeito, uma descentralização de competência (execução) desacompanhada da descentralização fiscal pode inviabilizar o cumprimento pelo ente federado de suas competências materiais. Importante ainda a compreensão de que a implementação de políticas públicas (competência material) não reflete necessariamente o exercício de competências políticas (poder decisório). Neste ponto, cumpre destacar a distinção feita pela Marta Arretche "entre a designação formal de responsabilidades de governo (policy-making) e a autonomia para tomar decisões sobre essas mesmas políticas (policy decision-making)".

No que diz respeito à distribuição de competências, "*a Constituição de 1988 estruturou um sistema que combina competência exclusivas, privativas e principiológicas com competências comuns e concorrentes, buscando reconstruir o sistema federativo segundo critérios de equilíbrio ditados pela experiência histórica*" (SILVA, 2014, p. 481).

No âmbito das competências legislativas, a Constituição estabeleceu competências privativas à União no art. 22, sendo essas matérias passíveis de delegação, conforme previsão do parágrafo único do referido dispositivo. Aos municípios outorgou competência para os assuntos de interesse local (art. 30, I) e aos Estados competência residual (art. 25, §1º, da CF). Elencou, ainda, competências concorrentes entre União, estados e municípios (arts. 24 e 30, II).

Já no campo das competências administrativas e materiais, verificam-se as competências classificadas em exclusivas e comuns. Exclusiva "*é aquela na qual cada ente federativo têm seu campo de atuação próprio, excludente de qualquer outra entidade federativa*" (TAVARES, 2013, pg. 874). As competências exclusivas da União estão delimitadas no art. 21 da Constituição Federal e as dos Municípios encontram-se no art. 30. Para os Estados foi reservada uma competência residual, cabendo aos

entes estaduais tudo que não for da União e dos Municípios, conforme dicção do art. 25, §1º, da CF.

Ainda no contexto das competências administrativas ou materiais, verificam-se as competências comuns, que são aquelas titularizadas de forma concomitante por todos os entes federativos, consubstanciando competências cumulativas, paralelas e simultâneas da União, Estados, DF e Municípios (TAVARES, 2013, pg. 875). Essas competências estão arroladas no art. 23 da Constituição Federal e são orientadas pelo princípio da predominância do interesse, devendo a União cuidar das questões de interesse nacional, os Estados das questões de interesse regional e os municípios das questões concernentes ao interesse local.

As competências comuns exigem, portanto, a materialização do federalismo de cooperação, pressupondo a união de esforços entre os entes federados para implementação dos direitos consagrados na Constituição Federal, sendo imperioso mencionar que a maioria das políticas sociais estão enquadradas pela Constituição Federal no âmbito das competências comuns, incluindo-se aí a política de saúde, objeto principal desta análise.

No contexto das competências comuns a União tem como papel principal a coordenação e o estabelecimento de diretrizes, enquanto os entes subnacionais são os principais provedores dos serviços prestados à população, sendo responsáveis pela efetiva execução das políticas públicas pertinentes. Neste sentido, inclusive, estão delimitadas as competências dos entes federados na Lei n. 8.080/1990, que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes. Sobre o tema, esclarece Medici o seguinte:

(...) cabe ressaltar que um dos princípios organizacionais básicos do SUS passou a ser o da descentralização, isto é, as ações de saúde passaram a ser co-responsabilidade da União, estados e municípios, cabendo às duas última esferas a primazia da prestação dos serviços, restando ao nível federal a definição da política nacional de saúde, bem como de suas normas, regulamentos e regras gerais (1996, pg. 314).

Da análise da Lei n. 8.080/1990, verifica-se que os estados e principalmente os municípios têm amplas responsabilidades na execução dos serviços de saúde, o que resulta, por consequência, em reforço de seus encargos e gastos públicos. Diante desta constatação, que identifica forte descentralização na execução das políticas públicas de saúde e, conseqüentemente, descentralização nos gastos para prestação dos serviços à sociedade, deve-se verificar se há a respectiva descentralização fiscal, necessária para o cumprimento satisfatório das competências atribuídas aos estados e municípios, bem como para garantir a autonomia financeira dos entes subnacionais e o equilíbrio do pacto federativo no Brasil.

3 FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL: CONCENTRAÇÃO DE RECURSOS NA UNIÃO

Federalismo fiscal é uma derivação financeira do federalismo político, importando na análise de como a federação funciona no aspecto financeiro. Neste sentido, o tema do federalismo fiscal envolve o estudo da captação e distribuição de receitas públicas entre os entes da federação para o cumprimento de suas missões constitucionais.

Diversas são as formas de arrecadação de receita pelos entes públicos. Exploração de seus próprios bens, doação voluntária da iniciativa privada, empréstimos⁴, multas destinadas aos cofres públicos e arrecadação tributária são exemplos. Contudo, é a arrecadação tributária responsável pela maior parte da receita que viabiliza o financiamento das políticas públicas, podendo essa fonte de receita ser distinguida entre receitas tributárias originárias e receitas tributárias transferidas.

As receitas tributárias originárias são aquelas decorrentes do exercício da competência tributária que a Constituição Federal outorga aos entes da Federação. A autonomia política das unidades da federação pressupõe a existência de autonomia financeira e competência própria para arrecadação de receitas, sob pena de existir dependência e subordinação entre as unidades da federação, o que

⁴ Conforme disciplina do art. 32 da LRF, as operações de crédito contratadas pelos estados e municípios estão condicionadas a prévia aprovação do Ministério da Fazenda. Neste sentido, apenas a União tem autonomia para se endividar.

descharacteriza a própria essência do Estado Federal. Neste sentido, a Constituição Federal institui o Sistema Tributário Nacional, definindo as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem assim as limitações deste poder.

A despeito de todas as unidades da federação possuírem competências tributárias próprias, as escolhas políticas-tributárias consagradas no texto constitucional revelam um "sistema tributário centrípeto, isto é, cujas forças prevaletentes apontam em direção ao ente federativo central" (ARABI, 2019, pg. 79).

Conforme esclarecimentos de Lima, "o governo federal arrecada quase 70% da carga tributária, os Estados, um pouco mais de 25% e os Municípios, um pouco mais de 6%. Após as transferências, a União fica com 58%, Estados com 25% e municípios com 18%" (2020, pg. 237). Os números revelam com clareza a concentração de receitas na União.

Com efeito, a agenda legislativa pós-1988 teve por objetivo o fortalecimento financeiro da União, adotando-se basicamente duas estratégias para este propósito: criação de contribuições não sujeitas à repartição com estados e municípios; e desvinculação de gastos e receitas da União (ARRETCHE, 2012, pg. 84). Além do fortalecimento das receitas destinadas à União, a matriz tributária brasileira permite o enfraquecimento da autonomia dos entes subnacionais por meio de decisões da União relativas às receitas tributárias transferidas.

Conforme mencionado, as receitas tributárias podem ser originárias ou transferidas, consistindo estas últimas nas receitas que são transferidas de uma unidade da federação para outra com o objetivo de reduzir as assimetrias da Federação brasileira. Dentre as classificações atribuídas às transferências intergovernamentais, que auxiliam na compreensão de como funcionam essas transferências, importa ao esclarecimento que ora se faz a distinção das transferências entre obrigatórias e voluntárias.

As transferências obrigatórias são aquelas que estão delimitadas no texto constitucional, que impõe a repartição de receitas tributárias. As transferências obrigatórias podem ser mediante participação direta na arrecadação ou mediante participação indireta. Há participação direta quando a Constituição Federal atribui a um ente percentual da arrecadação de tributo pertencente a outra unidade da

Federação. É o exemplo da destinação aos Municípios de cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios. Já a participação indireta ocorre mediante a participação nos fundos estabelecidos pela Constituição Federal, que tem regras próprias de distribuição dos recursos entre os entes.

Sucedem que mesmo tratando-se de repartição de receita tributária obrigatória, decisões políticas da União podem frustrar a expectativa de receita dos Estados e Municípios. É o que ocorre quando a União implementa políticas exonerativas de impostos cuja arrecadação é destinada obrigatoriamente aos fundos constitucionais ou diretamente a Estados e Municípios (ARABI, 2019).

O tema da repercussão das políticas exonerativas da União nas receitas estaduais e municipais foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do RE n. 705.423. No caso o Município de Itabi/SE pretendia que os valores correspondentes às renúncias fiscais que a União promovia em relação a impostos que eram destinados ao FPM integrassem a base de cálculo do repasse aos fundos, sob pena da União renunciar valores que não lhe pertenciam. A tese não foi acolhida, concluindo o STF que a participação dos Municípios ocorria sobre a efetiva arrecadação, ainda que diminuídas por práticas exonerativas da União. Apesar dos entes subnacionais participarem da arrecadação de alguns tributos federais, a competência tributária continua sendo da União, que tem autonomia para estabelecer sua política tributária e conceder benefícios fiscais em relação aos seus tributos, ainda que essa decisão política tributária frustre a expectativa arrecadatária dos Estados e dos Municípios.

Em relação às transferências voluntárias, verifica-se uma subordinação ainda maior dos entes subnacionais em relação à União, já que nestes casos a transferência ocorre de acordo com a vontade política de ocasião, além do repasse ser feito para utilização conforme prioridades estabelecidas pela União, que nem sempre coincidem com as necessidades locais.

O contexto exposto evidencia uma política tributária que privilegia o ente federal em detrimento das unidades subnacionais. Além da centralização das receitas na União, que tem aumentado o seu poder econômico por meio das contribuições, cuja receita não está incluída nas transferências obrigatórias

estabelecidas pela Constituição Federal, a repartição de receitas tributárias pode ser impactadas por decisões políticas-tributárias unilaterais da União.

Esse desequilíbrio do federalismo fiscal brasileiro apenas se compatibiliza com o federalismo de cooperação se a União usar seu poderio econômico para reduzir as desigualdades regionais. No ponto, merece destaque que, conforme expressa previsão da Constituição Federal, constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF).

4 DAS DESIGUALDADES REGIONAIS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: IMPRESCINDIBILIDADE DO SISTEMA DE TRANSFERÊNCIAS DE RECEITAS

A diversidade sociocultural é uma das razões que fundamenta a necessidade da adoção da forma federativa de estado. Somente concedendo autonomia a partes de uma nação é possível superar as dificuldades de reunir neste mesmo território características sociais e culturais diferentes (CONTI, 2010, pg. 18).

É natural que um país com as dimensões territoriais do Brasil seja caracterizado não apenas por diversidade sociocultural, mas também diversidade climática, geográfica, religiosa e biológica⁵, que evidenciam, por si só, que as diferentes regiões do Brasil requerem diferentes políticas públicas, o que reforça a importância da autonomia das unidades federadas.

Ocorre que diversidade não se confunde com desigualdade. Enquanto a diversidade revela a pluralidade e a presença de diferentes elementos, a desigualdade externa o desequilíbrio de forças e a existência de parte em situação de desvantagem.

Neste sentido, enquanto a diversidade sociocultural é uma característica natural em um Estado Federal, desigualdades regionais e sociais são indesejáveis e devem ser combatidas. Inclusive, vale lembrar que a Constituição Federal expressamente elenca a redução das desigualdades sociais e regionais como um objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3º, III).

⁵ Segundo o IBGE há seis biomas terrestres no Brasil: Amazônia, Cerrado, Caatinga, Mata Atlântica, Pantanal e Pampa.

Deste modo, a Federação brasileira deve empreender esforços para garantir dignidade e qualidade de vida ao cidadão brasileiro independentemente da região em que ele resida. A realidade do Brasil, contudo, ainda é de grandes contrastes regionais de riqueza e desenvolvimento humano.

Dados apresentados no Radar IDHM⁶ confirmam que as disparidades interestaduais no Índice de Desenvolvimento Humanos Municipal são grandes, apontando que “apenas no Distrito Federal e nos estados das regiões Sul e Sudeste, os valores do IDHM eram superiores ao do país” (2019, pg. 08).

O Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - IDHM traduz a medida do grau de desenvolvimento humano das territorialidades brasileiras, e é composto por três dimensões: longevidade, educação e renda. A maior disparidade encontrada na pesquisa foi na dimensão renda: o índice atingiu 0,859 no Distrito Federal (equivalente a uma renda per capita de R\$1.681,05) e 0,623 no Maranhão (equivalente a uma renda per capita de R\$387,34). Esse resultado indica que a renda per capita no Distrito Federal é quatro vezes maior que a do Maranhão.

Em todas as dimensões do IDHM (longevidade, renda e educação) os Estados do sul e do sudeste estão classificados entre as dez primeiras colocações, evidenciando que essas regiões são as que possuem melhor desenvolvimento humano no país, conforme tabela elaborada por Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, Pnud Brasil, Ipea e FJP (2020).

Também na arrecadação da receita tributária verifica-se grande disparidade entre os estados da federação brasileira. A partir de dados do IBGE e do Boletim de arrecadação de tributos estaduais disponibilizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, foi elaborada a tabela abaixo, que revela que apenas estados do norte e do nordeste tiveram arrecadação per capita inferior a R\$2.000,00 (dois mil reais) em 2021. Vejamos.

⁶ Resultados calculados com informações produzidas pela Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD) Contínua, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), nos anos de 2012 a 2017.

Tabela 01: Arrecadação Tributária própria dos Estados (2021)

UF	Arrecadação/2021	População/2021 ⁷	Per capita
AC	R\$ 1,8 Bi	906.876	R\$ 1.984,8
AL	R\$6,00 Bi	3.365.351	R\$ 1.782,8
AP	R\$ 1,72 Bi	877.613	R\$ 1.937,0
AM	R\$ 14,54 Bi	4.269.995	R\$ 3.405,1
BA	R\$37,07 Bi	14.985.284	R\$ 2.473,7
CE	R\$ 17,53 Bi	9.240.580	R\$ 1.897,0
DF	R\$ 11,67 Bi	3.094.325	R\$ 3.771,4
ES	R\$ 17,21 Bi	4.108.508	R\$ 4.188,8
GO	R\$ 28,38 Bi	7.206.589	R\$ 3.938,0
MA	R\$10,95 Bi	7.153.262	R\$ 1.530,7
MT	R\$21,47 Bi	3.567.234	R\$ 6.018,6
MS	R\$16,20 Bi	2.839.188	R\$ 5.705,8
MG	R\$78,95 Bi	21.411.923	R\$ 3.687,1
PA	R\$20,71 Bi	8.777.124	R\$ 2.359,5
PB	R\$8,18 Bi	4.059.905	R\$ 2.014,8
PR	R\$ 47,03 Bi	11.597.484	R\$ 4.055,1
PE	R\$23,65 Bi	9.674.793	R\$ 2.444,4
PI	R\$ 6,42 Bi	3.289.290	R\$ 1.951,7
RJ	R\$ 58,17 Bi	17.463.349	R\$ 3.330,9
RN	R\$ 7,33 Bi	3.560.903	R\$ 2.058,4
RS	R\$51,32 Bi	11.466.630	R\$ 4.475,5
RO	R\$7,21Bi	1.815.278	R\$ 3.971,8

⁷ https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/estimativa_dou_2021.pdf

RR	R\$2,23 Bi	652.713	R\$ 3.416,5
SC	R\$34,26 Bi	7.338.473	R\$ 4.668,5
SP	R\$ 219,26 Bi	46.649.132	R\$ 4.700,1
SE	R\$ 4,65 Bi	2.338.474	R\$ 1.988,4
TO	R\$ 4,75 Bi	1.607.363	R\$ 2.955,1

Fonte: Lei Complementar n. 173/2020 e IBGE. Elaboração da autora.

Enquanto o Maranhão arrecadou com receitas tributárias próprias R\$1.530,7 (mil quinhentos e trinta reais e setenta centavos) por cidadão, a arrecadação per capita do Mato Grosso foi quase quatro vezes superior, no valor de R\$ 6.018,6 (seis mil, dezoito reais e sessenta centavos).

Diante desta realidade, as transferências intergovernamentais de receita surgem como instrumento imprescindível para materializar o comando constitucional que determina a redução das desigualdades regionais.

5 ENFRENTAMENTO DA PANDEMIA E A TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS PELA UNIÃO AOS ESTADOS: O OBJETIVO DE REDUZIR AS DESIGUALDADES REGIONAIS ORIENTOU ESTE AUXÍLIO FINANCEIRO?

O mundo foi surpreendido no ano de 2020 com a pandemia da COVID 19, que exigiu união de esforços para contenção da disseminação do vírus e redução do número de mortes.

O combate à pandemia aumentou a demanda de políticas públicas de saúde, exigindo mais recursos materiais, humanos e novas estratégias para o enfrentamento de um vírus que até então era desconhecido.

No que diz respeito às políticas públicas de saúde, a Constituição Federal consagrou a descentralização como princípio fundamental da atenção da saúde fornecida pelo serviço público. A execução das ações e serviços são responsabilidade dos Municípios e dos Estados, enquanto em relação a União prevalece a competência de cooperar técnica e financeiramente com as demais

unidades da federação.

Neste cenário, era inevitável que o combate à pandemia iria aumentar a demanda de ações e serviços executados pelos Estados e pelos Municípios e, por consequência, iria exigir aumento do auxílio financeiro prestado pela União.

A Lei complementar 173/2020 estabeleceu o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-Cov-2 (Covid-19), disciplinando o auxílio financeiro fornecido pela União aos Estados e Municípios, bem assim os critérios definidores da distribuição dos recursos entre os entes da Federação.

Especificamente em relação aos Estado e o Distrito Federal, a LC 173/2020 previu auxílio financeiro no total de R\$ 37.000.000.000,00 (trinta e sete bilhões de reais)⁸, sendo R\$ 7.000.000.000,00 (sete bilhões de reais) vinculados para ações de saúde e assistência social⁹, e R\$ 30.000.000.000,00 (trinta bilhões de reais) sem vinculação específica desde que destinados para o enfrentamento à Covid-19 e para mitigação de seus efeitos financeiros¹⁰.

Em relação aos R\$ 7.000.000.000,00 (sete bilhões de reais) vinculados para ações de saúde e assistência social, a LC 173/2020 estabeleceu os seguintes critérios para distribuição de recursos entre os Estados e o Distrito Federal: I) 40% (quarenta por cento) conforme a taxa de incidência divulgada pelo Ministério da Saúde na data de publicação da LC 173/2020, para o primeiro mês, e no quinto dia útil de cada um dos 3 (três) meses subsequentes; II) 60% (sessenta por cento) de acordo com a população apurada a partir dos dados populacionais mais recentes publicados pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em cumprimento ao disposto no art. 102 da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Em síntese, a distribuição entre Estados e Distrito Federal teve como referência a taxa de incidência da covid e a população apurada em cada Estado, tendo este último critério maior peso (60%) em relação ao primeiro (40%).

Os R\$30.000.000.000,00 (trinta bilhões de reais) destinados aos Estados e Distrito Federal na forma do art. 5º, II, a, da LC 173/2020, foram distribuídos conforme valores definidos no anexo I da referida lei, expostos nas tabela abaixo que,

⁸ Art. 5º, I, a c/c Art. 5º, II, a da LC 173/2020.

⁹ Conforme previsão do art. Art. 5º, I, a.

¹⁰ Conforme previsão do art. 5º, II, a.

considerando dados do IBGE de 2020, indica a representação per capita desta transferência em cada estado da Federação.

Tabela 02: Transferência per capita aos Estados e Distrito Federal dos R\$30.000.000.000,00 (trinta bilhões de reais) conferidos pelo art. 5º, II, a, da LC 173/2020

UF	Valores transferidos conforme anexo I da LC 173/2020	População/2020 ¹¹	Per capita
AC	R\$ 198.356.805,66	894.470	221,7
AL	R\$ 412.368.489,19	3.351.543	123,0
AP	R\$ 160.595.485,87	861.773	186,3
AM	R\$ 626.314.187,89	4.207.714	148,8
BA	R\$1.668.493.276,83	14.930.634	111,7
CE	R\$918.821.342,87	9.187.103	100,0
DF	R\$ 466.617.756,82	3.055.149	152,7
ES	R\$ 712.381.321,76	4.064.052	175,2
GO	R\$ 1.142.577.591,53	7.113.540	160,6
MA	R\$ 731.971.098,89	7.114.598	102,8
MT	R\$ 1.346.040.610,22	3.526.220	381,7
MS	R\$ 621.710.381,02	2.809.394	221,2
MG	R\$ 2.994.392.130,70	21.292.666	140,6
PA	R\$ 1.096.083.807,05	8.690.745	126,1
PB	R\$ 448.104.510,66	4.039.277	110,9
PR	R\$ 1.717.054.661,04	11.516.840	149,0
PE	R\$ 1.077.577.764,30	9.616.621	112,0

¹¹ https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2020/estimativa_dou_2020.pdf

PI	R\$ 400.808.033,53	3.281.480	122,1
RJ	R\$ 2.008.223.723,76	17.366.189	115,6
RN	R\$ 442.255.990,95	3.534.165	125,1
RS	R\$ 1.945.377.062,19	11.422.973	170,3
RO	R\$335.202.786,54	1.796.460	186,5
RR	R\$ 147.203.050,38	631.181	233,2
SC	R\$ 1.151.090.483,87	7.252.502	158,7
SP	R\$ 6.616.311.017,89	46.289.333	142,9
SE	R\$ 313.549.751,96	2.318.822	135,2
TO	R\$300.516.876,67	1.590.248	188,9

Fonte: Ministério da Economia/Confaz e IBGE. Elaboração da autora.

Dos dados expostos na tabela acima, verifica-se que combater as desigualdades regionais não foi um critério que orientou a distribuição dos recursos previstos no art. 5º, II, a, da LC 173/2020.

Veja-se que, muito embora o Estado de São Paulo tenha arrecadação per capita própria superior à arrecadação per capita de todos os estados do nordeste, conforme evidencia a tabela 01 acima, a transferência per capita da União para São Paulo foi superior à transferência per capita dos estados do nordeste. Enquanto São Paulo recebeu R\$142,9 (cento e quarenta e dois reais e noventa centavos) por pessoa, cada cidadão do Ceará recebeu apenas R\$100,00 (cem reais).

A assimetria fiscal fica ainda mais escancarada quando se verifica que o estado que tem a maior arrecadação própria per capita também foi o estado que recebeu maior transferência per capita da União: estado do Mato Grosso, que arrecadou com receitas próprias em 2021 R\$ 6.018,6 (seis mil, dezoito reais e sessenta centavos) e recebeu R\$381,7 (trezentos e oitenta e um reais e setenta centavos) per capita da União, valor quase quatro vezes superior ao recebido pelo Estado do Ceará.

Além dos valores previstos na LC 173/2020, foi transferido aos Estados, Distrito Federal e Municípios o montante de R\$13.800.000.000,00 (treze bilhões e oitocentos milhões de reais)¹², cujos critérios de transferência foram estabelecidos na Portaria n. 1.666, de 1º de julho de 2020. Em relação à gestão estadual, os critérios adotados foram os seguintes: dados populacionais, números de leitos de UTI registrados nos Planos de Contingência dos Estados para o enfrentamento à pandemia do Coronavírus e a taxa de incidência da COVID-19 por 100 (cem) mil habitantes.

Conforme é possível verificar, nenhum critério voltado à redução das desigualdades regionais do país foi adotado para definir a distribuição de recursos do auxílio financeiro concedido pela União aos Estados no combate à pandemia. Regiões mais pobres e menos estruturadas para implementação das ações de saúde necessárias ao combate da pandemia não tiveram nenhuma compensação ou reforço do repasse em razão dessas suas particularidades. Muito pelo contrário, observa-se que os critérios adotados de dados populacionais e números de leitos de UTI findam por beneficiar regiões mais ricas e mais estruturadas, como a região sudeste.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pandemia da Covid 19 colocou em evidência os desequilíbrios da federação brasileira. Enquanto os entes subnacionais eram os principais responsáveis pela execução das políticas públicas de saúde necessárias para o combate à pandemia, as receitas estavam concentradas na União.

Essa assimetria do federalismo fiscal no Brasil, caracterizada pela maior concentração de recursos na União, deveria ser instrumento para redução das desigualdades regionais, objetivo fundamental da república federativa do Brasil.

Contudo, as transferências de recursos pela União aos Estados no contexto do

¹² Medidas provisórias nº 969, de 20 de maio de 2020; nº 924, de 13 de março de 2020; nº 940, de 02 de abril de 2020; nº 947, de 08 de abril de 2020; e nº 976, de 04 de junho de 2020.

combate à pandemia da covid 19 evidenciam que as desigualdades regionais não foram vetores deste auxílio financeiro. Esta constatação conduz à conclusão de que a concentração de recursos no âmbito federal não tem sido uma ferramenta adequada para a redução das desigualdades regionais e fortalecimento do pacto federativo, o que sinaliza a necessidade de mudanças no federalismo fiscal brasileiro.

REFERÊNCIAS

ARABI, Abhner Youssif Mota. **Federalismo brasileiro: perspectivas descentralizadoras** Belo Horizonte: Fórum, 2019.

ARABI, Abhner Youssif Mota. **Distorções federalistas na matriz tributária brasileira**. Migalhas, 12 de maio de 2017. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/matriz-tributaria/258672/distorcoes-federalistas-na-matriz-tributaria-brasileira>>. Acesso em 24 set. 2021.

ARRETCHE, MARTA. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012.

ATLAS BR. Tabela IDHM por territorialidades. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>>. Acesso em 22 jun. 2022.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro, Forense, 1986.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. Max Limonad: São Paulo, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 15-34.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Desequilíbrios no Federalismo Fiscal Brasileiro**. Int. Públ. - IP, Belo Horizonte, ano 22, n. 122, p. 229-247, jul./ago. 2020.

MEDICI, André Cezar. Descentralização e gastos em saúde no Brasil. In: AFFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. (Org.). **Federalismo no Brasil: Descentralização e Políticas sociais**. São Paulo: FUNDAP, 1996, p. 297-376.

RADAR IDH: evolução do IDHM e de seus índices componentes no período de 2012 a 2017. Brasília: IPEA: PNUD: FJP, 2019. ISBN:978-85-7811-350-6. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9150/1/Radar%20IDHM_evolu%C3%A7%C3%A3o%20do%20IDHM%20e%20de%20seus%20%C3%ADndices%20componentes%20no%20per%C3%ADodo.pdf. Acesso em 09 jun. 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

STF. RE n. 705.423/SE, Rel. Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2016, publicado em 05/02/2018.

STF. ADI 6.341 MC-Ref., Relator Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 15/04/2020, publicado em 13/11/2020.

STF. ADI 6343 MC-Ref., Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2020, publicado em 17/11/2020.

STF. ADPF 672 MC-Ref, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/2020, publicado em 29/10/2020.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 11 ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2013.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

17. A APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ARTIGO 138 DO CTN) AOS ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA

The Application of the Effects of the Institute of Spontaneous Denunciation (Article 138 of the National Tax Code) to the Turn State's Evidence



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-17>

*Tâmera Padoin Marques Marin*¹

O trabalho investiga a aplicação dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, à colaboração premiada, regulamentada na Lei n. 12.850/13, especificamente quanto às autuações tributárias decorrentes dos ilícitos tributários elucidados a partir de acordos firmados com as autoridades criminais. A realização de acordos na esfera criminal se alinha à uma tendência de justiça negociada, onde o colaborador fornece informações relevantes ao Estado em troca de benefícios legais. Em razão da cláusula de repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, a Receita Federal do Brasil pode acessar as informações confidenciais contidas nos acordos em relação aos crimes delatados, como, por exemplo, produto dos delitos de lavagem de dinheiro e corrupção, e, conseqüentemente, realizar autuações fiscais, onde incidem multas e juros. Não raro, tais ações fiscais chegam a montantes superiores ao que foi fixado a título de reparação do ilícito no acordo de colaboração, revelando aspectos de insegurança jurídica ao colaborador e alto risco de inadimplemento do que apurado pelo fisco, dada a possibilidade de os efeitos do acordo serem muito maiores do que o avençado com as autoridades criminais. Propõe-se a aplicação, nesses casos, dos benefícios da denúncia espontânea à colaboração premiada, excluindo-se, do montante da autuação, o valor da multa em relação ao débito, como forma de estimular a consensualidade, a reparação de danos causados por crimes do colarinho branco, a previsibilidade dos efeitos dos acordos e a garantia de recuperação do tributo sonegado.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COLABORAÇÃO PREMIADA. ATUAÇÃO.

The work investigates the application of the effects of the institute of spontaneous denunciation, provided for in Article 138 of the National Tax Code, to the turn state's evidence, regulated in Law n. 12.850/13, specifically regarding tax assessments arising from tax offenses elucidated from agreements signed with criminal authorities. The realization of agreements in the criminal sphere aligns with a trend of negotiated justice, where the investigated provides relevant information to the State in exchange for legal benefits. Due to the agreement of repercussion of criminal

¹ Doutoranda em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS

offenses in the civil, administrative, tax and disciplinary spheres, the Federal Revenue Service of Brazil can access the confidential information contained in the agreements in relation to the crimes committed, such as, for example, the proceeds of money laundering and corruption offenses, and, consequently, tax assessments. Often, such tax actions amount to amounts higher than that set in reparation for the illicit in the turn state's evidence, revealing aspects of legal uncertainty to the investigated and high risk of default than determined by the tax authorities, given the possibility that the effects of the agreement are much greater than that agreed with the criminal authorities. It is proposed to apply, in these cases, the benefits of spontaneous denunciation to the turn state's evidence, excluding, the amount of the action, the amount of the fine in relation to the debt, as a way to stimulate consensus, the reparation of damages caused by white collar crimes, the predictability of the effects of the agreements and the guarantee of recovery of the tax evader.

SPONTANEOUS DENUNCIATION. TURN STATE'S EVIDENCE. ACTUATED.

Introdução

Por conta do aperfeiçoamento da legislação e das técnicas de investigação em relação aos crimes do colarinho branco, observam-se pontos de convergência entre ramos do direito até então bastante distantes. Nesse trabalho, investiga-se a possibilidade de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, aos acordos de colaboração premiada, especificamente no que diz respeito aos créditos tributários constituídos a partir das informações apresentadas pelo colaborador.

Para tanto, será discorrido a respeito do acordo de colaboração, abordando conceito e principais características, bem como a possibilidade ou não de incidência tributária sobre o produto de crime (notadamente crimes do colarinho branco). A partir dessa análise, será feito um paralelo sobre os requisitos da denúncia espontânea frente à possibilidade de extensão de seus efeitos ao acordo criminal à seara tributária.

Na pesquisa, foi utilizado o método indutivo, por meio de análise bibliográfica, que corresponde à extração discursiva do conhecimento a partir de evidências concretas que possam ser generalizadas.

1. A colaboração premiada: antecedentes e previsão legal

A realização de acordos na esfera criminal se alinha à uma tendência de justiça negociada, onde o colaborador fornece informações relevantes ao Estado em troca de benefícios legais. A resolução negociada no Direito Penal não é novidade, e está prevista há algumas décadas no ordenamento jurídico, embora fosse com menor amplitude.

A primeira norma dispendo a respeito do tema, foi a Lei nº. 7.492/86, que trata da aplicação da justiça penal premial aos crimes contra a Sistema Financeiro Nacional (artigo 25, §2º). A lei mais recente, é a Lei nº 12.850/13, que define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, e os meios de obtenção da prova, em especial, disciplina a colaboração premiada no âmbito de investigações (artigo 3º, inciso I, artigos 4º, 5º, 6º e 7º).

Não pode deixar de mencionar outros antecedentes normativos relevantes, como a Lei dos Juizados Especiais Criminais (Lei nº 9099/95), a Lei dos Crimes Hediondos (Lei nº 8.072/90), a Lei de Proteção à Testemunhas (Lei nº 9.807/99), a Lei de Lavagem de Capitais (Lei nº 9.613/98) e; a Lei Antidrogas (Lei nº 11.343/06). Todos esses diplomas normativos estabelecem condições para aquele que praticou um crime, ofereça ao Estado provas contra si e recebe, em permuta à essa voluntariedade, benesses que consistem desde a diminuição de sanções até a isenção de penalidades.

A origem da colaboração premiada é noticiada na Idade Média, em razão do elevado valor da confissão naquele período, contudo, essa prova era obtida, notadamente, pelo emprego de técnicas de tortura. Foi no período iluminista que o Estado se distanciou da influência eclesiástica na produção da prova, porém, apenas no limiar do século XX, a "colaboração premiada passa a constituir uma das engrenagens do moderno e complexo sistema da 'justiça negociada'"², em especial durante a conhecida Operação Mãos Limpas, na Itália.

² DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória.** In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A prova no enfrentamento à macrocriminalidade.* Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 440.

A colaboração premiada pode ser conceituada como “uma técnica especial de investigação que estimula a contribuição feita por um coautor ou partícipe de crime em relação aos demais, mediante o benefício, em regra, de imunidade ou garantia de redução da pena”³. O Supremo Tribunal Federal decidiu que a colaboração premiada possui natureza de negócio jurídico processual personalíssimo com efeitos no direito material⁴.

Ela tem função, igualmente, de desbaratamento de grupos estruturados na prática de crimes, tendo em vista que “funciona como estímulo para que o agente que integra a ORCRIM, hermeticamente fechada, deixe suas atividades delitivas, como uma força centrífuga”⁵.

A estruturação e ampla utilização da colaboração premiada se deu nos países de origem *common law*, especialmente nos Estados Unidos, por meio da utilização do *plea bargaining*⁶. No processo penal americano, apenas 10% dos casos chegam à julgamento pós *jury trial*, sendo que a maioria advém de acordos entre acusação e defesa (*plea of guilty*)⁷.

Na Europa o instrumento tem sido utilizado, sendo que, na Itália, a partir da década de 70, foi muito aplicado no combate ao terrorismo, posteriormente, na apuração de condutas ligadas às organizações criminosas de tipo mafioso e, atualmente, é previsto para alguns crimes comuns, como extorsão mediante sequestro⁸.

Além dos benefícios de ressarcimento célere ao erário, é importante destacar o caráter dissuasório do uso desse instrumento, posto que contribui para o

³ FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 86.

⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Habeas Corpus 127.483**, relator ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 27/8/2015.

⁵ MENDONÇA, Andrey. **A colaboração Premiada e criminalidade organizada: a confiabilidade das declarações**. p. 319 in SALGADO, Daniel; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A Prova no Enfrentamento da Macrocriminalidade*. 3. edição. 2019. Salvador: editora Juspodivm

⁶ DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A prova no enfrentamento à macrocriminalidade*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 441.

⁷ PEREIRA, Valdez Frederico. **Delação premiada. Legitimidade e procedimento**. Curitiba: Juruá editora, 2016, p. 46.

⁸ DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A prova no enfrentamento à macrocriminalidade*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 441.

desbaratamento da organização criminosa⁹. No Brasil, ao firmar o acordo de colaboração premiada, poderá obter o perdão judicial, a redução em até 2/3 (dois terços) da pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos desde que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal (artigo 3º da Lei nº. 12.850)¹⁰.

Em investigações envolvendo a prática de atos de corrupção por meio de organizações criminais, a colaboração premiada teve o uso ampliado no país, conforme notícias da mídia nacional, e, notadamente, no caso Lava-Jato, onde foram firmados 163 acordos de colaboração premiada com pessoas físicas, tendo obtido R\$11,5 bilhões de ressarcimento ao erário, conforme informações constantes em *site* do Ministério Público Federal¹¹.

Com relação aos efeitos da colaboração premiada, aponta-se que "as benesses contratadas constituem direito subjetivo do colaborador, caso sua colaboração seja efetiva e produza os efeitos esperados, com a incidência dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança"¹².

Esse aspecto de segurança jurídica e de, portanto, previsibilidade das consequências do acordo é interessante sob o prisma do que se pesquisa nesse trabalho, considerando a possibilidade de que, em sendo realizado acordo na esfera criminal, o levantamento do sigilo gere a autuação tributária sobre o produto do ilícito.

⁹ FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 215.

¹⁰ BRASIL. Lei nº. 12.850, de 02 de agosto de 2013. **Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei no 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm>. Acesso em: 21/09/2021.

¹¹ BRASIL. Ministério Público Federal. **A Lava Jato em números no Paraná**. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/parana/resultado>>. Acesso em: 26/06/2018.

¹² DA ROSA, Alexandre. **Delação Premiada como negócio jurídico**. Florianópolis/SC. Emais Editora e Livraria Jurídica. 2019. p. 55.

2. Incidência tributária sobre o produto do ilícito e os casos de repercussão noticiados envolvendo a Receita Federal do Brasil

É comum que, nos acordos de colaboração premiada, haja cláusula prevendo a repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, já que, após a fase da homologação judicial, tal documento seja compartilhado com diversas esferas de atuação estatal, dentre elas, a Receita Federal.

A Receita Federal do Brasil acessa as informações confidenciais contidas nos acordos sobre operações decorrentes de crimes delatados, como por exemplo, produto dos delitos de lavagem de dinheiro e corrupção. Isso porque, conforma previsão da Lei nº. 12.850/2013, após a homologação judicial, o sigilo do conteúdo dos acordos é levantado, podendo ser compartilhado entre diversas organizações estatais, bem como ser acessada pelos corréus.

Com base nessas informações compartilhadas, a Receita Federal poderá, com base nas informações prestadas pelo colaborador, realizar atuações relativamente aos tributos sonegados, notadamente, imposto de renda decorrente da disponibilidade fática ou jurídica de renda ou patrimônio amealhado em razão dos crimes trazidos à lume a partir do acordo na esfera criminal.

A partir disso, a primeira questão a ser enfrentada é aquela referente à possibilidade (ou não) de incidência de tributo sobre produto de crime. Segundo dicção do artigo 3º do Código Tributário Nacional, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Há vozes no sentido contrário à tributação de rendas ilícitas, como Misabel de Abreu Machado Derzi, sob o fundamento de que "não seria ético, conhecendo o Estado a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo"¹³.

¹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres sustenta que, com base no princípio da isonomia tributária, que a tributação do lucro obtido a partir da realização de atividades ilícitas seria medida de justiça e juridicamente possível:

"...se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima"¹⁴.

Tomando como referência o adágio *pecunia non olet*, é de se concluir que a ilicitude originária não exclui dos fatos econômicos a revelação da capacidade jurídica tributável¹⁵.

O Superior Tribunal de Justiça, desde a década de 90 tem admitido a incidência tributária sobre patrimônio obtido com o tráfico de drogas, restando decidido pela possibilidade de incidência de tributos sobre rendimentos auferidos com atividade ilícita, independentemente da natureza civil ou penal, tendo em vista que "o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação, decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita"¹⁶.

Nos parece claro que, a partir do posicionamento acima comentado, o Superior Tribunal de Justiça ressalta que não importa a origem da renda ou dos lucros obtidos do contribuindo, sendo relevante para fins de autuação fiscal a sonegação das informações ao fisco.

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que "a exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética"¹⁷.

¹⁴ Ricardo Torres. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. 2. Rio de Janeiro: Renovar. 2005. p. 372

¹⁵ Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

¹⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Habeas Corpus 7.444 – RS**. Relator Ministro Edison Vidigal. Julgado em 23/06/1998.

¹⁷ STF, Primeira Turma, HC 77.530, 1998, *in* Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

Outros países aplicam esse mesmo entendimento, conforme se observa em pesquisa realizada por Myrian Santiago (apud MARTINS)¹⁸, onde explica que, nos Estados Unidos, desde a apreciação do caso paradigmático *James v. United States de 1961*, “a tributação de atividades ilícitas é admitida, a exemplo de decisões de Tribunais alemães e italianos”.

Quanto ao Direito Comunitário, essa mesma autora pontua que o Tribunal de Justiça Europeu, em várias oportunidades, tem se posicionado contrário à sujeição do tráfico ilegal de determinadas mercadorias à tributação aduaneira e ao IVA.

No Brasil, em relação aos recentes acordos realizados no âmbito da Operação Lava Jato, a Receita Federal entendeu por tributar os colaboradores, mesmo após ponderações no sentido de que tal forma de autuação poderia desestimular a realização de acordos futuros¹⁹.

Isso ocorreu no acordo de colaboração premiada firmado pelo Ministério Público Federal com o doleiro Alberto Youssef, onde foi pactuada a devolução de R\$ 50 milhões de reais ao erário. Entretanto, posteriormente, com o compartilhamento de informações com a Receita Federal teve uma autuação fiscal de aproximadamente R\$ 1 bilhão reais²⁰.

Outro ponto que suscita discussão a respeito da incidência tributária após a realização de acordos de colaboração premiada diz respeito aos casos em que, na avença, ficar disposto o perdimento integral dos bens ilicitamente adquiridos. Esse raciocínio surge porque, a partir de então, seria perdido (“confiscado”) o patrimônio oriundo do lucro da prática ilícita, conforme explica FISCHER:

Não poderá haver tributação sobre os valores, pois em tais casos não houve o incremento patrimonial injustificável, na medida em que, de fato, a disponibilidade dos valores nem fática nem juridicamente existiu com a perda

¹⁸ MARTINS, Natanael. Limites à aplicação do princípio do *non olet*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>>. Acesso em: 30/08/2021.

¹⁹ TORRES, ANDRÉ. **Receita decide tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava-Jato**. <<https://www.andretorres.adv.br/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato/>> Acesso em: 30/08/2021.

²⁰ DAYAN, Thiago. **Delação premiada e as atuações tributárias em face dos delatores**. Disponível em: <<https://www.olharjuridico.com.br/artigos/exibir.asp?id=881&artigo=delacao-premiada-e-as-atuacoes-tributarias-em-face-dos-delatores>>. Acesso em: 30/08/2021.

decretada. Nessa situação, realmente, significaria cominar uma dupla imposição sobre o mesmo fato, violando-se, aí sim os princípios da igualdade, justiça fiscal e da moralidade²¹.

Contudo, ao contrário do que o sustentado acima, há posicionamento no sentido de que seria irrelevante a ilicitude subjacente ao proveito do crime, tendo em vista que o perdimento de bens ocorreu após sua movimentação e utilização, após a efetiva ocorrência de fatos gerados que não podem ser restituídos ao estágio anterior, já que tais bens foram dispostos pelo autor do crime²².

É de se constatar que o efeito da decisão que determina a autuação tributária é declaratório e não desconstitutivo, de forma que, mesmo que haja o perdimento de bens a partir do acordo de colaboração premiada, a ação fiscal terá efeitos anterior ao confisco, restando, portanto, válida, conforme adverte PAULSEN²³.

A matéria é objeto do tema nº 0863, do Supremo Tribunal Federal, que terá efeito de repercussão geral, onde no Recurso Extraordinário nº 736.090/SC se discute os limites da multa fiscal qualificada aplicada nos casos de sonegação tributária, fraude ou conluio, conforme previsão do art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/1996²⁴.

Essa situação apresentada revela que há pontos complexos no tocante aos efeitos da colaboração premiada. Sob a perspectiva do Direito Tributário, as consequências podem levar à dupla penalização do contribuinte (*ne bis in idem*), bem como revela que os acordos possuem custos elevados (compromissos firmados no ajuste e aqueles decorrentes da ação fiscal). Além disso, há aspectos de insegurança

²¹ FISCHER, Douglas. **A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera penal-tributária**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 264.

²² Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 111. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

²³ PAULSEN, Leandro. **Intersecções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 310.

²⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Tema de Repercussão Geral 0863**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748634742>. Acesso em: 30/08/2021.

jurídica para aquele que colabora, em razão da multiplicidade de instâncias estatais atuando no momento posterior à realização do acordo em menção.

Apesar da incidência tributária ser legítima, considerando o caráter declaratório da decisão do fisco, soa razoável que haja algum benefício para aquele que voluntariamente confessa a prática ilícita perante as autoridades. Isto é, a exclusão da multa se apresenta como ponto de estímulo para que os acordos sejam firmados e se garanta o recolhimento do tributo sonegado.

Diante disso, há quem defenda “a inserção de cláusulas de paraquedas dourado nos contratos penais que envolvem a delação premiada, para assegurar um ‘pouso suave’ às partes envolvidas, trará mais segurança jurídica ao instituto da colaboração”²⁵. No caso, o “paraquedas dourado” seria a aplicação do instituto da denúncia espontânea, por analogia, aos acordos de colaboração premiada.

A denúncia espontânea está prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional e prevê que:

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Na denúncia espontânea, o contribuinte “espontaneamente se apresenta à administração tributária como devedor de um tributo não informado”, sendo ato praticado na ausência de qualquer ato fiscalizatório²⁶. Pode ser definida como “uma modalidade de procedimento administrativo preventivo, através do qual o contribuinte informa à autoridade fazendária o cometimento de infração de natureza fiscal, se autodenunciando, excluindo sua responsabilidade tributária com o pagamento”²⁷.

²⁵ LOPES JR, Aury. ROSA, Alexandre Morais. SILVA, PHillipe Benoni Melo e. **A noção de “paraquedas dourado” deve ser inserida nas delações premiadas**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-01/nocao-paraquedas-dourado-inserida-delacoes#author> Acesso em: 30/08/2021.

²⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. edição. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 600. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 01/09/2021.

²⁷ CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 149

Por conta dessas semelhanças entre os institutos colaboração premiada (do Direito Penal) e da denúncia espontânea (do Direito Tributário), tendo em vista que, em ambos, aquele que violou a legalidade, por vontade própria, confessa e busca reparar o ilícito e, em troca recebe diminuição de penas, tem sido apontada a possibilidade de aplicação dos efeitos previstos no artigo 138 do CTN aos acordos firmados com base no artigo 4º da Lei das Organizações Criminosas.

Seguindo esse entendimento, o colaborador, embora não fique dispensado de pagar o tributo devido, não seria autuado no montante referente à multa fiscal, considerando a voluntariedade em confessar a prática delituosa. Além disso, ao aplicar os institutos de forma interligada, não haveria controvérsia quanto à existência do débito tributário, restando apenas a obrigação quanto ao pagamento.

Há quem defenda a realização de uma interpretação conforme a Constituição e permitir que a colaboração premiada "seja instrumento funcionalmente equivalente à denúncia espontânea junto ao fisco, nos casos em que se confessa sonegação sem que esta esteja relacionada a um objeto direto de um outro crime, por si só, redimido"²⁸.

MARRAFON e DAYAN dizem que essa questão se relaciona com a redução da carga tributária do contribuinte, na medida em que recompensa e incentiva para obter o máximo de colaboração, considerando que "o objetivo final seria alcançar a devida elucidação de ilícitos graves, tanto na esfera criminal quanto na esfera tributária"²⁹.

Considerações finais

Esse cenário apresentado revela os desafios da justiça negociada, num contexto de expansão das práticas consensuais, em várias áreas do direito, e a necessidade de se equacionar a atuação das diversas instituições de controle estatal. Com efeito, tais medidas visam a garantia de eficácia e a eficiência dos

²⁸ MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. **Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada.** In *Revista Consultor Jurídico*, 13 mar 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opiniao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>> Acesso em: 12/11/2019.

²⁹ Op. cit.

acordos firmados com o Estado, além de constituírem mecanismos de estímulo para aquele que feriu a legalidade, que pretende confessar condutas e reparar danos.

Não se pode perder de vista que trata de matéria em estágio de construção no ordenamento pátrio, porquanto não é comum a junção de dois institutos de universos tão distintos como o Direito Penal e o Direito Tributário. A temática do enfrentamento dos crimes de colarinho branco, notadamente os delitos tributários, com certeza compelirá os Tribunais à apreciação dos raciocínios ora expostos ante à aplicação de princípios constitucionais, em especial, o da segurança jurídica.

Referências Bibliográficas

BRASIL. Lei nº. 12.850, de 02 de agosto de 2013. **Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei no 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm>.

Acesso em: 21/09/2021.

BRASIL. Ministério Público Federal. **A Lava Jato em números no Paraná.** Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/parana/resultado>>. Acesso em: 26/06/2018.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** 3. edição. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 600. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 01/09/2021.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DAYAN, Thiago. **Delação premiada e as atuações tributárias em face dos delatores.** Disponível em:

<https://www.olharjuridico.com.br/artigos/exibir.asp?id=881&artigo=delacao-premiada-e-as-atuacoes-tributarias-em-face-dos-delatores> . Acesso em: 30/08/2021.

DA ROSA, Alexandre. **Delação Premiada como negócio jurídico.** Florianópolis/SC. Emais Editora e Livraria Jurídica. 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo.** 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.

DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória.** In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A prova no enfrentamento à macrocriminalidade.* Salvador: Editora Jus Podivm, 2015.

FISCHER, Douglas. **A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera penal-tributária.** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET.* 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada.** Belo Horizonte: Del Rey, 2017.

LOPES JR, Aury. ROSA, Alexandre Moraes. SILVA, PHillipe Benoni Melo e. **A noção de "paraquedas dourado" deve ser inserida nas delações premiadas.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jun-01/nocao-paraquedas-dourado-inserida-delacoes#author>> Acesso em: 30/08/2021.

MARTINS, Natanael. **Limites à aplicação do princípio do non olet.** Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>>. Acesso em: 30/08/2021.

MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. **Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada.** In *Revista Consultor Jurídico*, 13 mar 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opinioao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>> Acesso em: 20/09/2021.

MENDONÇA, Andrey. **A colaboração Premiada e criminalidade organizada: a confiabilidade das declarações.** in SALGADO, Daniel; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A Prova no Enfrentamento da Macrocriminalidade.* 3. edição. 2019. Salvador: editora Juspodivm.

PAULSEN, Leandro. **Interseções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais.** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET.* 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

PEREIRA, Valdez Frederico. **Delação premiada. Legitimidade e procedimento.** Curitiba: Juruá editora, 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Habeas Corpus n. 127.483**. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 27/8/2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Habeas Corpus n 7.444 – RS**. Relator Ministro Edson Vidigal. Julgado em 23/06/1998.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Tema de Repercussão Geral 0863**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748634742>>. Acesso em: 30/08/2021.

TORRES, ANDRÉ. **Receita decide tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava-Jato**. <<https://www.andretorres.adv.br/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato/>> Acesso em: 30/08/2021.

TORRES, Ricardo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. 2. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.

18. A (IM)POSSIBILIDADE DO USO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: UMA INVESTIGAÇÃO PRELIMINAR



<https://doi.org/10.36592/9786581110987-18>

Morecy Vaz Móre

Mozarth Bielecki Wierzchowski

Sumário

1 INTRODUÇÃO; 2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN); 3 INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL (IA) APLICADA AO ISSQN; 4 QUESTÕES DE DIREITO RELACIONADAS À INTELIGÊNCIA FISCAL APLICADA À ARRECADAÇÃO DO ISSQN; 5 CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS; ANEXO 1.

Resumo

Este artigo se propõe a investigar a possibilidade ou não do uso de ferramentas de Inteligência Artificial (IA) aplicadas à arrecadação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Para fins desta pesquisa, conceituamos arrecadação do ISSQN como sendo todos os esforços envolvendo os processos de atendimento, controle, fiscalização e cobrança do imposto. Assim, questiona-se: será possível o uso da IA para auxiliar na arrecadação do ISSQN? Para tanto, buscou-se caracterizar o ISSQN, a sua conceituação e delimitação do escopo de atuação das ferramentas a disposição da IA, apresentar modelos descritivos e preditivos para uso aplicado da IA ao ISSQN e verificar eventuais problemas éticos, morais e legais na utilização da IA aplicada à arrecadação do ISSQN. Para alcançar nossos objetivos, buscou-se realizar pesquisa e análise de documentos envolvendo artigos e livros sobre o tema, bem como estudo acerca da legislação no tocante ao Direito Tributário, privacidade, proteção e segurança de dados (LGPD) e os projetos de lei sobre o uso de IA no Brasil. Como conclusões, podemos afirmar que os riscos existentes estão sendo devidamente tratados pela legislação em vigor e pelos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional.

Palavras-chave: Arrecadação tributária. Direito Tributário. Inteligência Artificial. ISSQN. LGPD. Modelo descritivo. Modelo preditivo.

Abstract

This article aims to investigate the possibility or not of using Artificial Intelligence (AI) tools applied to the collection of the Tax on services of any nature (ISSQN). For the purposes of this research, we conceptualize collection as being all efforts involving the service, control, inspection, and tax collection processes. Thus, the question is

whether it will be possible to use artificial intelligence to assist in the collection of ISSQN? Therefore, we sought to characterize the ISSQN, the conceptualization and delimitation of the scope of action of the tools available to the AI, present descriptive and predictive models for the use of the AI to the ISSQN and verify if necessary ethical, moral, and legal problems in the use of the AI applied to the collection of the ISSQN. To achieve our goals, we sought to carry out research and analysis of documents involving and books on the subject, as well as a study on the legislation regarding tax law, privacy, data protection and security (LGPD) and the bills on the use of artificial intelligence in Brazil. As conclusions, we can affirm that the existing risks were dealt with by the legislation in force and by the bills in progress in the national congress. Keywords: Artificial Intelligence. Descriptive model. ISSQN. LGPD. Predictive model. Tax collection. Tax law.

1 INTRODUÇÃO

O uso da Inteligência Artificial (IA) vem crescendo nos últimos anos. Na área do Direito não tem sido diferente, e, mais especificamente, na área tributária, em que inúmeras aplicações têm sido implementadas nos procedimentos de atendimento, controle, fiscalização e cobrança, que conjuntamente denominamos nesta pesquisa de processos de arrecadação tributária. Logo, o entendimento do que seja essa nova tecnologia e suas possibilidades de aplicação constitui-se em assunto extremamente relevante do ponto de vista da sua atualidade para a arrecadação tributária.

Quando nos referimos à arrecadação tributária, neste trabalho de pesquisa iremos abordar a arrecadação tributária do ISSQN, de competência dos municípios. O ISSQN se constitui em uma das principais fontes de arrecadação dos municípios, sendo considerado um dos tributos de maior importância, tendo em vista a sua capacidade de arrecadação estar correlacionada com o crescimento do setor de serviços.

O setor de serviços, ou terciário, é o que mais cresce nas economias em desenvolvimento, em função da expansão da urbanização, do crescimento da industrialização, dos processos de terceirização e da mudança de hábitos de consumo das populações, muitos desses influenciados pela economia digital.

No entanto, na maioria dos municípios inexistente equipe de fiscais em quantidade e com capacidade de controlar e fiscalizar esse imposto. Além disso, muitos municípios sequer dispõem de sistemas para a emissão de Notas Fiscais de

Serviço Eletrônicas (NFS-e) e, muito menos, sistemas especializados capazes de permitir o tratamento automatizado de procedimentos complexos envolvendo a arrecadação do ISSQN.

Assim, nossa investigação procurará avaliar a impossibilidade ou possibilidade do uso de IA para auxiliar no processo de arrecadação do ISSQN, levando em consideração as particularidades e complexidades do tributo em questão.

Nesse sentido, iremos questionar: a) como a IA, por meio de modelos descritivos e preditivos, que iremos apresentar, pode contribuir para prevenir na identificação de irregularidades e/ou sinais de evasão vinculadas ao ISSQN (anomalias); b) como o uso de Bases de Dados (BD) disponíveis, quer por meio de convênios na esfera pública, quer disponíveis na internet, podem ou não afrontar direitos de indivíduos ou empresas (contribuintes do ISSQN), no tocante ao sigilo fiscal, à privacidade, proteção e segurança de dados; e c) como o legislativo brasileiro está tratando dessas questões, tanto no tocante à legislação existente, quanto nos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional.

A pesquisa visa a estimular a aplicação da Inteligência Artificial nos processos de arrecadação do ISSQN, mas será limitada à proposição de modelos descritivos e preditivos com base em determinadas ferramentas de IA, deixando para um segundo momento um estudo de caso concreto. Para tanto, buscou-se caracterizar o ISSQN, a conceituação e delimitação do escopo de atuação das ferramentas à disposição da IA, apresentar dois modelos para uso aplicado da IA ao ISSQN e verificar eventuais problemas éticos, morais e legais na utilização desses modelos no processo de arrecadação do ISSQN.

A pesquisa é pertinente devido à importância do tributo em questão para os municípios brasileiros e por conciliar o emprego de novas tecnologias, já disponíveis no mercado, nos processos complexos do ISSQN, e pretende construir um marco exploratório inicial no uso de IA no processo de arrecadação do imposto.

No próximo capítulo (Capítulo 2), abordaremos o ISSQN e sua caracterização, envolvendo conceitos, competências e requisitos materiais. Também, descreveremos os procedimentos de controle, fiscalização e cobrança, bem como as bases de dados de caráter tributário disponíveis para os municípios.

Já, no Capítulo 3, iremos caracterizar Inteligência Artificial (IA), suas definições, classificações, e apresentar as ferramentas a serem empregadas nos modelos descritivos e preditivos para a gestão do ISSQN. Um primeiro modelo, para a detecção de anomalias no comportamento dos contribuintes do ISSQN, e, um segundo modelo, para auxiliar na definição de um perfil tributário do contribuinte do ISSQN; ou seja, uma classificação fiscal dos contribuintes baseada em análise de riscos de evasão e inadimplência.

As questões de Direito, relacionadas com o tema da pesquisa, ou seja, o uso aplicado de IA no processo de arrecadação do ISSQN é abordado no quarto capítulo (Capítulo 4). Nele, abordaremos definições, classificações e listaremos os tratamentos sugeridos na literatura, comparativamente ao previsto na legislação.

Por fim, na Conclusão, no quinto capítulo, apresentaremos nossas considerações finais.

2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Uma caracterização e descrição sucinta dos procedimentos de arrecadação e das bases de dados disponíveis atualmente são essenciais para o entendimento da complexidade do ISSQN.

2.1 Caracterização (Conceitos, Competências e Requisitos Materiais)

O conceito de serviço, para fins tributários, está relacionado com uma atividade econômica cujo resultado visa a satisfazer a necessidade de outro mediante uma obrigação de fazer.

[...] serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, tendente a produzir uma utilidade para outrem, desenvolvida sob regime de direito privado, mas sem subordinação, com fito de remuneração (BARRETO, 2012, p. 339).

O ISSQN está previsto no art. 156 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), sendo a competência para instituir e arrecadar, em conformidade com o art. 30, inciso III, dos municípios e do Distrito Federal.

A sua regulamentação cabe à Lei Complementar, conforme o parágrafo 3º do art. 156 da CF/88, que deve fixar as suas alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções; incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária. Só nos casos expressamente previstos pela Constituição é que se há de exigir Lei *Complementar* para esse fim. Note-se, ainda, que, embora a lei complementar possa criar tributo, porque quem pode o mais pode o menos, o fato de haver uma lei complementar, em atendimento ao disposto no art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, traçando normas gerais a respeito do fato gerador de um imposto não pode ser entendido como a criação desse imposto (MACHADO, 2010, p. 66).

A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 (LC n. 116), regulamentou o ISSQN e definiu, em seus artigos 1º, § 1º a 3º, que o fato gerador é a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que não sejam as atividades preponderantes do prestador.

O imposto incide, também, sobre o serviço proveniente do exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, e sobre os serviços prestados, mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço; em qualquer circunstância, independente da denominação dada ao serviço prestado.

[...] a importação de serviço somente poderá ser tributada pelo ISS quando o resultado da prestação se verificar em solo nacional, considerado como resultado aquilo que corresponder à consumação material imediata e direta da atividade

realizada pelo prestador, conforme critério do resultado-consumação (BRASIL JR., 2013, p. 322).

No tocante à alíquota, a regulamentação referida determinou, em seus arts. 8º e 8º-A, que as alíquotas máximas são de 5% (cinco por cento) e, mais recentemente, a LC n. 157, de 2016, dispôs que as alíquotas mínimas são de 2% (dois por cento). Conforme Coelho (2020), reproduziu o que a EC 37/02 já previa.

Sendo a função da LC n. 116 impor limites ao poder de tributar dos municípios, a cada mudança na legislação será necessária a devida atualização das legislações municipais, como foi o caso das mudanças introduzidas pelas LC n. 157, n. 175 e, mais recentemente, a n. 183, as quais trouxeram novos itens de serviços passíveis de incidência do ISSQN, o que tornou necessário inclusões nas normativas municipais.

Assim, compete a cada município legislar complementarmente, visando a atualização dos itens de serviço da LC n. 116, sobre os quais incide o ISSQN, a exemplo da lista de serviços que reproduzimos (ANEXO 1), bem como a definição de suas alíquotas.

Dentro da sua autonomia, o Município decreta seus tributos, inclusive o ISS, fazendo-o por meio de lei ordinária. Somente lei ordinária municipal é que poderá criar o ISS, respeitadas as limitações constitucionais ao poder de tributar (MARTINS, 2017, p. 67).

Do acima exposto, pode-se depreender a complexidade que é para os municípios gerirem o ISSQN, senão vejamos: a lista de serviços, sobre o valor dos quais incide o ISSQN, é composta de 201 (duzentos e um) itens de serviços, agrupados em 40 (quarenta) grupos. Ou seja, cabe ao município orientar, controlar, fiscalizar e cobrar as relações envolvendo prestadores e tomadores de serviços no tocante a todos esses itens, cujo local de pagamento do tributo pode variar conforme o serviço, assim como o responsável pelo seu pagamento.

E, ainda, tais obrigações podem apresentar variações de alíquotas, entre 2% e 5% sobre a base de cálculo, que é o valor do serviço prestado, ou, nas hipóteses de reduções da base de cálculo permitidas, sobre o valor do serviço deduzido.

A LC n. 116 contém muitas exceções à regra geral da legislação do ISSQN. Após análise rápida da caracterização da competência, do fato gerador e da incidência sobre os itens constantes na lista anexa, no § 2º do art. 1º aparece a primeira delas: ressalvadas as exceções sobre 7 (sete) itens da lista, não incidirá o ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação –, mas, sim, o ISSQN, ainda que envolva o fornecimento de mercadoria.

O artigo 2º trata justamente da não incidência do ISSQN sobre as exportações de serviços para o exterior (desde que o resultado não se verifique no país); da prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados; exclui da incidência, também, as operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

O local onde é devido o ISSQN é objeto do artigo 3º. Por regra, o imposto é devido no estabelecimento ou domicílio do prestador. Ocorre que esse artigo apresenta 25 (vinte e cinco) exceções, sendo as mais importantes as relacionadas com os serviços de planos de saúde, ou de medicina e congêneres; planos de atendimento e assistência médico-veterinária; serviços de administração de consórcios; cartão de crédito ou débito e congêneres; serviços de administração de carteira de valores mobiliários e dos serviços de administração e gestão de fundos e clubes de investimento; e os serviços de arrendamento mercantil. Tais exceções já foram objeto de inúmeras discussões judiciais.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3142 (ADI n. 3142), que trata de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, admitiu a cobrança do ISSQN na localidade do tomador nos casos em que as situações integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz respeito com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

Mas, as questões polêmicas parecem não se esgotar. Vejamos a questão da Lei Complementar n. 157, de 29/12/2016, que teve parte suspensa por meio de liminar concedida na ADI n. 5835, de 23/03/2018; e a LC n. 175, de 23/09/2020, que complementou a LC n. 157, que continuam impactadas pela Liminar concedida na ADI n. 5835 no STF – Supremo Tribunal Federal.

A LC n. 157 redefiniu que o local onde o ISSQN é devido é no município do tomador, em relação aos serviços de planos de medicina de grupo ou individual; de administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente; de administração de consórcios; de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres; de arrendamento mercantil, entre outros (subitens 4.22, 4.23, 5.09, 10.04, 15.01 e 15.09).

Como já dito, isso originou a ADI n. 5835, ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF) e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg), na qual, por meio da concessão de liminar, ficaram suspensos os efeitos da LC n. 157 sobre os subitens acima mencionados.

A LC n. 175 definiu o padrão nacional de obrigação acessória do ISSQN incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à LC n. 116. Ou seja, instituiu sistema eletrônico para declaração de serviços prestados unificados, em padrão nacional, por planos de saúde, por consórcios e fundos, por administradoras de cartões de crédito ou débito, além de alterar outros dispositivos da referida Lei Complementar e prever uma regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o município do local do estabelecimento prestador e o município do domicílio do tomador, relativamente aos serviços de que tratam.

O substituto legal tributário é figura bem definível e comum na prática legislativa. Por diversos motivos, em certas situações, o legislador opta por ignorar a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado (por exemplo, a pessoa que aufera renda, em relação ao fato gerador do imposto de renda) e põe, como sujeito passivo, um substituto (AMARO, 2019, p. 417).

O contribuinte, de acordo com o art. 5º, é o prestador do serviço e o responsável pelo crédito tributário. No entanto, de acordo com o art. 6º, os municípios e o Distrito Federal podem, mediante lei, atribuir responsabilidade tributária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo ou tornando supletiva a responsabilidade do prestador do serviço.

Assim, a LC n. 116 já fez uso desse expediente e nomeou responsáveis tributários – o tomador ou intermediário de serviços, no caso de serviços provenientes ou iniciados no exterior –, e também indicou 13 (treze) subitens nos quais a regra também se inverte. E, mais recentemente, a LC n. 183, de 22/09/2021, destacou um novo subitem (11.05), de serviços relacionados ao monitoramento e rastreamento a distância de veículos, cargas, pessoas e semoventes em circulação ou movimento, que passa a ser uma exceção aplicada à inversão dos subitens.

Logo, nem sempre o contribuinte é o prestador de serviços, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária do ISSQN. Conforme o Parágrafo Único do art. 121 do Código Tributário Nacional, existem duas possibilidades: o contribuinte, quando tenha relação direta com a prestação do serviço; ou a figura do responsável tributário, em decorrência de disposição expressa em lei.

Outra questão é a base de cálculo do ISSQN. A regra é ser o preço do serviço, mas a norma, em determinadas condições, admite a dedução de materiais fornecidos pelo prestador de serviços, no tocante a obras e reformas (subitens 7.02 e 7.05).

Existe a possibilidade de variação nas alíquotas em conformidade com a LC, conforme visto, de 2% (dois por cento) até 5% (cinco por cento); tais alíquotas podem variar sobre os 201 (duzentos e um) itens da Lista de Serviços anexo à Lei. Além disso, o legislador municipal pode conceder a redução de alíquota, limitada ao mínimo de 2%, para contribuintes que satisfaçam determinados requisitos, tais como a geração de emprego. Nesse caso, teremos variações de alíquotas incidindo sobre um mesmo item.

Ademais, os contribuintes do Simples Nacional terão suas alíquotas variando entre 2% e 5% de forma individual, pois a Lei Complementar n. 123 estabelece, em seus anexos III, IV e V, diferentes enquadramentos conforme o tipo de prestação de serviços e, sobretudo, o valor das prestações de serviços no período de apuração.

A principal norma relativa ao ISSQN, a LC n. 116, possui oito artigos que tratam de matérias relevantes, mas, pelo fato de apresentar inúmeras exceções e disputas judiciais, sua aplicação gera confusão para os contribuintes e sua aplicação torna-se bastante difícil para as equipes de administração tributária dos municípios a quem cabe exigir dos contribuintes o seu cumprimento.

Atualmente, tramitam duas Propostas de Emendas Constitucionais (PEC) que versam sobre uma reforma tributária. A PEC n. 110/2019, de iniciativa do Senado Federal, e a PEC n. 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados. Ambas as propostas têm como principal objetivo a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços. Independentemente dos caminhos que essas iniciativas venham a seguir, a necessidade de controles adequados quanto à arrecadação nos indica que o uso de Inteligência Artificial seguirá sendo uma alternativa concreta na busca por maior eficiência na gestão tributária dos municípios.

2.2 Procedimentos de Arrecadação (Atendimento, Controles, Fiscalização e Cobrança)

Cabe mencionar as dificuldades que a maioria dos municípios brasileiros enfrentam no seu dia a dia, tais como: falta de estrutura organizacional adequada para a execução de uma boa administração tributária; quadro de fiscais insuficiente (aliás, opinião compartilhada por Mangieri em sua obra sobre inteligência fiscal, p. 16); equipe com desconhecimento das particularidades envolvendo os itens da lista de serviços da LC n. 116; dificuldades de investimento em sistemas eletrônicos que permitam o tratamento automatizado e o emprego de novas tecnologias que começam a ser disponibilizadas pelo mercado, entre outras.

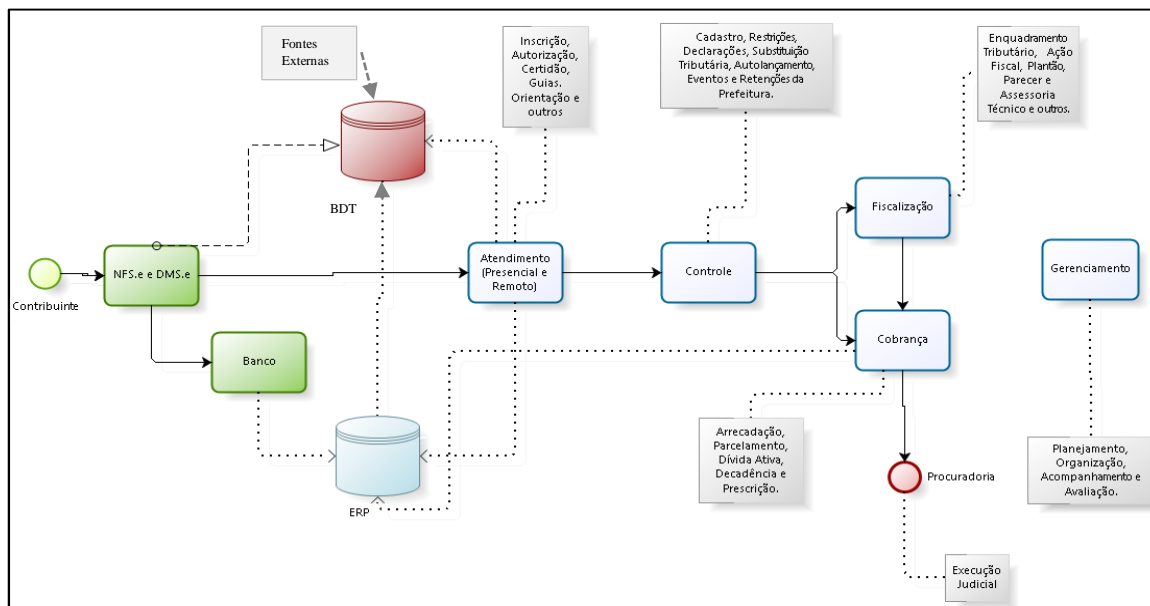
A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) prevê que constituem "requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da

Federação". A opção política de instituir ou não determinado tributo da competência do ente político, portanto, depende de haver condições para isso. Se o ente político estiver com superávit, arrecadando mais do que necessita para dar conta dos seus compromissos, poderá reduzir a carga tributária e até mesmo extinguir tributos. Do contrário, ficando no vermelho ao final de cada exercício e tendo de se valer de operações de crédito para financiamento das suas despesas correntes, terá de exercer toda a sua competência tributária, o que não autorizará, em nenhuma hipótese, patamares confiscatórios. Aplicar a legislação tributária e exigir de modo eficiente os tributos é uma obrigação sempre, sendo certo que constitui não apenas requisito de responsabilidade fiscal, mas também de igualdade. A isonomia, diga-se, não se restringe à igualdade formal, na lei, estendendo-se, isso sim, à igualdade na aplicação da lei e, portanto, na efetividade da tributação (PAULSEN, 2017, p. 304).

Quando nos referimos a uma boa administração tributária, estamos tratando da essência, ou seja, aquilo que Alink e Kommer (2011) chamam de atividades primárias. Estas devem estar centradas na implementação, aplicabilidade e exigência de cumprimento de regulamentos e legislação tributária, incluindo identificação e registro de contribuintes; processamento de declarações e informações de terceiros; análise de declarações para verificar se estão completas e corretas; avaliação de obrigações tributárias (principais e acessórias) e cobrança de tributos (exigência do pagamento) de contribuintes.

Resumidamente, no caso do ISSQN, apresentamos o fluxo abaixo para melhor referenciar os pontos que devem abarcar uma boa administração.

Figura 1: Macroprocesso do ISSQN



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Acompanhando o fluxo em azul, podemos verificar que existe um processo de atendimento, presencial ou remoto, que se ocupa com as inscrições, autorizações, emissão de certidões, guias e passar orientação aos contribuintes; e um processo de controle, que se ocupa de verificar os cadastros e restrições a eles vinculados, declarações, substituição tributária, identificação de lançamentos e outros eventos realizados pelo contribuinte considerados anormais, bem como as retenções relacionadas aos serviços prestados para o município.

O grupo fiscal possui um processo exclusivo envolvendo o enquadramento tributário dos contribuintes, ações fiscais, atendimento em plantão fiscal, elaboração de pareceres e assessoria técnica. Na sequência, um processo de cobrança, envolvendo o controle da arrecadação, o parcelamento de dívidas, a cobrança da dívida ativa, o controle da decadência e da prescrição e execução fiscal (envolvendo a procuradoria do Município). Todos esses processos devem ser gerenciados mediante planejamento, organização, acompanhamento e avaliação. Tudo isso voltado para que a arrecadação do ISSQN aconteça de forma justa e em conformidade com a legislação.

No tocante ao processo de fiscalização, Francisco Mangieri (2017) nos aponta uma série de medidas práticas visando implementar procedimentos e soluções

tecnológicas para o incremento da receita dos municípios. O autor nos sugere a adoção da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), não somente para servir de instrumento para a emissão e armazenamento de tais documentos, mas como uma ferramenta de inteligência fiscal, possibilitando a importação e cruzamento de informações com outras bases de dados, derivadas de outras obrigações tributárias.

O surgimento de Bases de Dados Tributárias (BDT) nos municípios brasileiros teve início com a implantação de sistemas emissores de Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas. Com o passar do tempo, novas fontes de dados de cunho tributário foram sendo incorporadas.

Nesse sentido, a Secretaria da Fazenda do Rio Grande Do Sul disponibiliza, através do Convênio denominado PIT (Programa de Integração Tributária), informações cadastrais e uma gama de dados importantes, como os recebíveis através de transações com cartões de débito, crédito e demais instrumentos de pagamento eletrônicos, bem como das Notas Conjugadas emitidas. A Receita Federal do Brasil começa a disponibilizar dados de diversas declarações, a exemplo do que já faz com as informações cadastrais, e da movimentação operacional das empresas do regime tributário denominado Simples Nacional. A Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF) instituiu um padrão para que as Instituições Financeiras, autorizadas a funcionar pelo Banco Central (BACEN) e obrigadas a utilizar o Plano de Contas das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), passassem a registrar a apuração do ISSQN e suas operações através da Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras (DES-IF), o que acabou por disponibilizar uma gama enorme de dados. Complementarmente, o Banco Central disponibiliza a Estatística Bancária Mensal por município (ESTBAN). Assim, as BDTs, nos municípios, estão evoluindo para *Data Warehouses* (armazém de dados), permitindo o processamento analítico online (OLAP) com alto desempenho, possibilitando consultas com base no histórico e no cruzamento de inúmeros dados.

Com o uso de novas tecnologias disponíveis, é possível capturar inúmeros dados na internet, sinalizando o surgimento de um *Big Data* (capacidade de armazenar e tratar grandes quantidades de dados), ou seja, um conjunto volumoso e

complexo de dados que podem ser aproveitados para a produção de informações e conhecimentos a serem aplicados no trabalho fiscal.

Nesse sentido, o trabalho de Mangieri (2017) é pioneiro e traça os primeiros passos na direção do uso de bases de dados no ISSQN, que pretendemos complementar sugerindo o emprego da Inteligência Artificial.

3 INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL (IA) APLICADA AO ISSQN

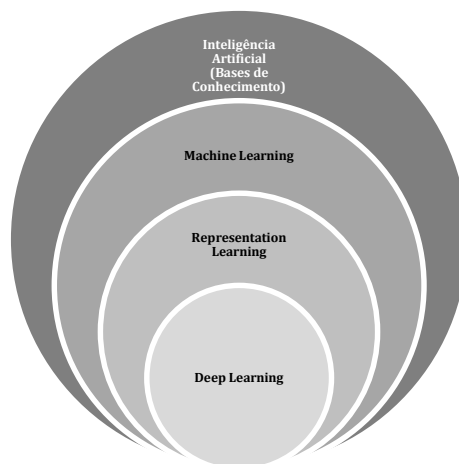
Uma caracterização inicial sobre inteligência artificial, suas definições e classificações é de extrema relevância para a análise de sua aplicabilidade ao ISSQN. Assim, apresentamos dois modelos de aprendizado de máquina. O primeiro, voltado para a detecção de anomalias no comportamento dos contribuintes, e, o segundo, para a definição de um perfil tributário (classificação) dos contribuintes.

3.1 Caracterização (Definições, Classificações e Ferramentas)

De acordo com Turing (2019), o termo Inteligência Artificial foi lançado em 1956, em uma conferência em Dartmouth (EUA), pelo pesquisador John McCarthy. No entanto, desde que Alan Turing propôs o Teste de Turing (em 1950, teste no qual um juiz observando respostas avalia se é humano ou não quem as responde), os pesquisadores buscam o sonho da Inteligência Artificial.

Mas, o que vem a ser Inteligência Artificial? Na visão de Forouzan (2017) e Mosharraf, é o estudo de sistemas programados que são capazes de simular, até certo ponto, atividades humanas, tais como percepção, pensamento, aprendizado e atuação.

A pesquisa em inteligência artificial, segundo Goodfellow; Bengio; Courville (2016), está sobreposta em várias camadas conforme o grau de especialização e complexidade, a saber: sistemas baseados em conhecimento; sistemas baseados no aprendizado de máquina (*machine learning*); métodos para a representação do conhecimento e sistemas baseados em aprendizagem profunda (*deep learning*).

Figura 2: Níveis de Pesquisa em Inteligência Artificial

Fonte: GOODFELLOW; BENGIO; COURVILLE, 2016, p. 9.

Os sistemas baseados em conhecimento não requerem uma quantidade considerável de conhecimento e limitam-se à resolução de problemas tendo por base o conhecimento fornecido previamente.

Os sistemas especialistas vão além. Com uma ampla base de conhecimento extraída a partir do conhecimento especializado de um ser humano em um determinado assunto, os sistemas especialistas são capazes de comparar uma gama de conhecimentos com informações de um determinado caso específico e sugerir soluções, com base em experiências anteriores (dedutivas), previamente identificadas, sendo a telemedicina um ótimo exemplo de aplicação. Já os sistemas orientados a dados, de aprendizado de máquina, buscam a resolução de problemas por meio do aprendizado, empregando métodos indutivos através da apresentação sucessiva de exemplos que compõem uma base de dados.

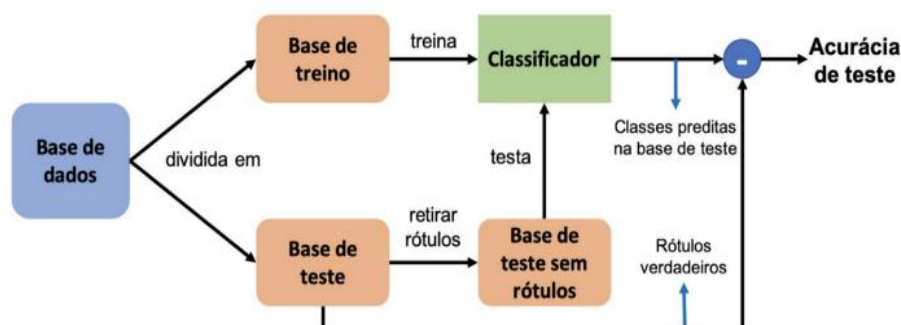
Aprendizado de máquina refere-se à capacidade de sistemas de aprenderem com suas experiências, indo além da programação inicial. Já a aprendizagem profunda refere-se a métodos de solução de problemas complexos, através de redes neurais profundas, onde são empregadas representações abstratas do conhecimento na tentativa de realizar tarefas (percepção) como seres humanos (reconhecimento de fala e imagens são exemplos). Neste trabalho, vamos explorar as possibilidades no tocante ao aprendizado de máquina.

Durante os últimos 80 anos, muitos avanços aconteceram no emprego da Inteligência Artificial. Para Facelli (2011). Especificamente, no campo do aprendizado de máquina foram vários os avanços a partir da década de 1970, pois em muitas situações nos deparamos com uma enormidade de dados diversificados, dos quais se espera obter respostas complicadas e em uma periodicidade grande de vezes, o que se torna humanamente impossível.

O conceito de aprendizado de máquina, na visão de Mitchel, segundo Facelli (2011), é: "A capacidade de melhorar o desempenho na realização de alguma tarefa por meio da experiência". Enquanto para Amaral (2016), é: "[...] a aplicação de técnicas computacionais na tentativa de encontrar padrões ocultos em dados". Logo, podemos afirmar que aprendizado de máquina, uma das áreas da inteligência artificial, é a experiência na aplicação de algoritmos em grandes conjuntos de dados visando produzir informações e conhecimentos novos.

O aprendizado de máquina é capaz de realizar atividades de: classificação de dados (quando possuo a classificação prévia e desejo que a máquina identifique a que grupo pertence um novo elemento a ser submetido ao modelo); agrupamento de dados (quando não tenho a classificação prévia e quero que o modelo realize a melhor separação entre as instâncias, dado um número predeterminado de grupos); e associações de dados (quando busco encontrar regras de associação entre dados).

Figura 3: Modelo de aprendizagem de máquina



Fonte: ESCOVEDO; KOSHIYAMA, 2020, p. 87.

Na Figura 3 podemos visualizar as etapas de um modelo de aprendizagem de máquina. Assim, dada uma base de dados históricos, onde já estão classificados (por

exemplo, bom ou mau pagador), os dados são segregados em uma base de treino (ao redor de 70%) que serve para construir o modelo, empregando um determinado algoritmo e formular um modelo preditivo, e outra para testar o modelo (ao redor de 30%). Após a verificação da acurácia do teste, o modelo está pronto para receber dados novos para serem classificados.

O segredo no uso de aprendizado de máquina está na escolha da técnica e algoritmo que melhor resolva o problema. A testagem pode ser supervisionada, como é o caso das tarefas de classificação, ou não supervisionadas, como são os casos das tarefas de agrupamento e regras de associação.

Neste estudo, não vamos discorrer sobre as diferentes técnicas e tão pouco os inúmeros algoritmos existentes, mas indicar duas técnicas com reais chances de serem aplicadas a gestão do ISSQN.

3.2 Modelos de *machine learning* aplicados ao ISSQN

Visando propor o uso de aprendizado de máquina aplicado à arrecadação do ISSQN, identificamos dois modelos: o primeiro voltado para a detecção de anomalias (agrupamentos), e o segundo para a classificação dos contribuintes, conforme o Quadro 1, a seguir:

Quadro 1: Modelos para aplicação ao ISSQN

Tarefas	Técnicas	Características
Classificação	Árvores de Decisão Regressão Logística Bayesiana	Modelos preditivos, com aprendizagem supervisionada. Permite a classificação de risco dos contribuintes com base em análise probabilística.
Agrupamentos	<i>K-means</i> DBscan	Modelos descritivos com aprendizagem não supervisionada. Permite o agrupamento dos contribuintes por grupos com base em características semelhantes.

Fonte: elaborado pelo autor (2021), com base em AMARAL, 2016, p. 99.

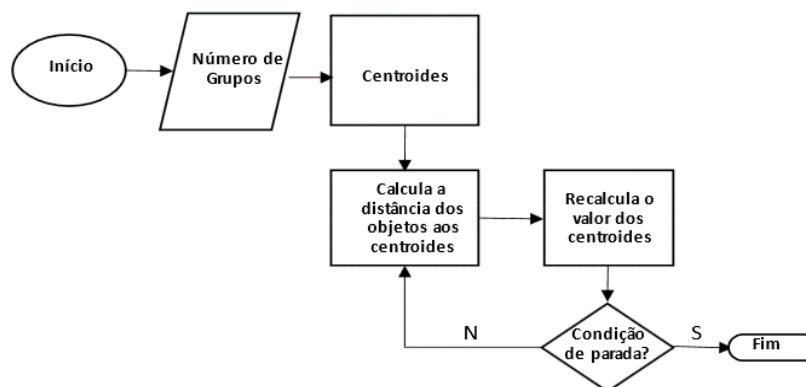
3.2.1 Detecção de Anomalias

Como bem destacam Soares, Cunha e Medeiros Filho, "diferentes tipos de técnicas de análise preditiva de fraudes vêm sendo desenvolvidas, tanto na indústria quanto na academia, e tem como base uma variedade de disciplinas como estatística, aprendizado de máquina, inteligência artificial, reconhecimento de padrões e mineração de dados" (2020, p. 2).

O emprego de modelos de aprendizado de máquina na gestão do ISSQN pode contribuir significativamente na detecção de anomalias no comportamento dos contribuintes do ISSQN frente aos atributos que se relacionam com a arrecadação. Nesse sentido, sugerimos o emprego da técnica *K-means*, também chamada de *k-médias*, por ser um dos algoritmos de agrupamento mais empregados.

A Figura 4 demonstra o funcionamento do *K-means*. Inicialmente, é necessário informar o n. de grupos (*K*) que o algoritmo deve trabalhar, ou seja, escolher aleatoriamente *k* objetos (conjunto das variáveis) como os centros iniciais dos grupos, também chamados de centroides. Então, o algoritmo calcula a distância dos objetos aos centroides e associa cada objeto ao grupo cujo centroide esteja mais perto, e recalcula o centroide de cada grupo como sendo o valor médio dos objetos de cada grupo. O algoritmo repete os cálculos até que os centroides permaneçam estáveis, permitindo identificar grupos com características semelhantes de dados por proximidade.

Figura 4: Fluxograma de execução do algoritmo *K-means*



Fonte: Elaborado pelo autor (2021) com base em JÚNIOR; PEREIRA; PAIS; CARDOSO, 2017, p. 127.

O *K-means* classificará todos os objetos como pertencentes a um grupo, sendo possível identificar como anomalias os objetos que estejam muito distantes de todos os centroides. Já no caso do algoritmo DBSCAN, o n. de grupos será definido automaticamente e alguns objetos poderão ser classificados fora dos grupos (ruídos).

Uma sugestão de atributos para a composição dos objetos, no caso da arrecadação do ISSQN, pode ser:

- O valor médio dos serviços prestados pelo contribuinte no período;
- O valor médio dos serviços tomados pelo contribuinte no período;
- O valor médio das bases de cálculos apuradas em ação fiscal no período;
- O valor da arrecadação do ISSQN próprio do contribuinte no período;
- O Valor da arrecadação do ISSQN como substituto tributário no período; e
- O Valor da arrecadação do ISSQN decorrente de ação fiscal no período.

O agrupamento poderá ser empregado pelos grupos/itens de serviço da LC n. 116 e servirá para identificar os objetos anômalos, ou seja, que apresentam um maior afastamento do centro dos grupos; ou, no caso de empregar o DBSCAN, verificar, ainda, os possíveis ruídos.

3.2.2 Classificação dos Contribuintes

A Receita Federal do Brasil realizou a Consulta Pública RFB n. 04/2018, que instituiu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade), buscando estimular os contribuintes a adotarem boas práticas a fim de evitar desvios de conduta e de fazer cumprir a legislação. No item 4 (quatro) da exposição de motivos, consta:

[...] 4. Alinhando a metodologia sugerida pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE), o programa pretende estabelecer uma classificação dos contribuintes, levando em conta seu histórico recente de relacionamento com a administração tributária federal. Essa classificação servirá de referência para a relação entre o Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e o contribuinte, direcionando as ações de cumprimento cooperativo, fiscalização, atendimento, análise de requerimentos (inclusive restituição e

compensação), julgamento de recursos, dentre outras (Consulta Pública RFB n. 04/2018).

Os contribuintes foram classificados pela RFB nas categorias "A", "B" ou "C", em ordem decrescente de risco, com base nas premissas: análise cadastral; qualidade e tempestividade das informações prestadas por meio de declarações e escriturações; e adimplência no pagamento dos tributos devidos.

Similarmente, o Estado de São Paulo editou a LC n. 1.320, em 06/04/2018, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – "Nos Conformes". Ela define princípios para o relacionamento entre os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Estado de São Paulo, e estabelece regras de conformidade tributária.

Os contribuintes receberam a classificação em 6 (seis) categorias: "A+", "A", "B", "C", "D" e "E", com base em dois critérios: obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas e qualidade da escrituração; ou declarações e documentos fiscais emitidos pelo contribuinte.

Assim, outra aplicação para o aprendizado de máquina é a classificação dos contribuintes mediante a adoção de um sistema de regras para classificar o risco de sonegação, estabelecendo atributos preditivos (variáveis) baseados no histórico da relação com o fisco e na comparação do comportamento da sua atividade econômica frente ao setor ao qual pertence. Tal conjunto de regras deverão ser submetidas a um modelo, com o objetivo de obter uma análise de risco baseada em indicador probabilístico, possibilitando a adoção de uma classificação baseada numa pontuação (*scoring*) para cada contribuinte.

Quadro 2: Indicadores para a apuração de Pontuação de Contribuintes do ISSQN

Critérios	Indicadores
Cadastro	Conformidade dos Dados Cadastrais
Declarações	Conformidade no envio de Declarações
Dívidas	Existência de Dívida Ativa
Processos	Existência de Irregularidades em Processos Fiscais
Serviços	Comportamento frente ao setor

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

No Quadro 2, apresentamos uma proposição de critérios e indicadores para submeter ao modelo de aprendizado de máquina, com a finalidade de treinar o algoritmo para classificar o risco de sonegação dos contribuintes do ISSQN. No histórico do relacionamento do contribuinte com o Fisco, tratamos das conformidades dos dados cadastrais, do envio de declarações, da existência de dívida ou de irregularidades apuradas em processos de ação fiscal. O comportamento da sua atividade econômica frente ao setor a que pertence também é baseado em dados históricos, porém são comparados com os dados do setor.

Já o Quadro 3, a seguir, apresenta pontuação com base nos critérios e indicadores listados acima, sugerindo regras de pontuação para cada um deles.

Assim, 36 meses sem ocorrências de irregularidades relacionadas ao cadastro geram 5 pontos de um total de 25 pontos possíveis de serem alcançados, caso ele atinja as notas máximas em cada critério. Desse modo, o contribuinte é avaliado em cada critério.

Quadro 3: Pontuação com base em indicadores para Contribuintes do ISSQN

Pontos por Critério	Cadastro	Declarações	Dívidas	Processos	Serviços
5	36 meses sem ocorrências	Sem atrasos	Sem dívidas	Sem irregularidade ou sem processos	Crescimento frente à média do setor
4	25–36 meses sem ocorrências	3 atrasos	Dívida <5% do Total	Valor <5% do Total	Crescimento de até 90% do índice médio do setor
3	13–24 meses sem ocorrências	5 atrasos	Dívida <10% do Total	Valor <10% do Total	Crescimento de até 75% do índice médio do setor
2	7–12 meses sem ocorrências	10 atrasos	Dívida <15% do Total	Valor <15% do Total	Crescimento de até 50% do índice médio do setor
1	6 meses sem ocorrências	+ de 10 atrasos	Dívida <20% do Total	Valor <20% do Total	Decréscimo frente ao índice de crescimento médio do setor
0	Sem pontuação: Empresas em regime de judicial, falência ou encerrada.				

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

Lembrando que os indicadores da tabela de pontuação dos contribuintes devem ser ajustados conforme a realidade de cada município para que possam expressar a conceituação apresentada no Quadro 4, a seguir:

Quadro 4: Classificação com base em pontuação para Contribuintes do ISSQN

Classe	Faixa de Pontos	Conceito da Classificação
A	91% a 100%	Contribuinte com excelente avaliação – atividades acima do setor e cumpridor das obrigações fiscais.
B	71% a 90%	Contribuinte com boa avaliação – atividades dentro do esperado para o setor e boa conformidade das obrigações.
C	51% a 70%	Contribuinte com avaliação média – atividades com problemas frente ao setor e na conformidade das obrigações.
D	31% a 50%	Contribuinte com baixa classificação – atividades em risco frente ao setor e pouca conformidade nas obrigações.
E	<= 30%	Contribuinte com muito baixa classificação – atividade de alto risco frente ao setor e pouca conformidade nas obrigações.
0	Sem Pontuação	Contribuinte sem classificação.

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

Diante do sistema de regras, apresentados nos quadros 2, 3 e 4, cabe submeter os dados de cada contribuinte a fim de treinar, testar e medir o desempenho do modelo na base de dados anotados. Nesta etapa, sugerimos que o risco de evasão fiscal seja apurado (atributo-alvo) com base no modelo preditivo de Árvores de Decisão, Regressão Logística ou Classificador Bayesiano. Finalmente, as regras geradas pelo modelo deverão ser comparadas com as regras apresentadas.

Neste trabalho, iremos sugerir o uso do algoritmo Naive Bayes, baseado no Teorema de Bayes, para apurar a probabilidade de um contribuinte evadir dada a probabilidade *a priori* de determinados eventos ocorrerem. No caso, a probabilidade representará o risco de evasão fiscal de cada um dos contribuintes do ISSQN.

Figura 5: Fórmula do Teorema de Bayes

$$P(c | x) = \frac{P(c) * P(x | c)}{P(x)}$$

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

A Figura 5 apresenta a Fórmula do Teorema de Bayes, sendo que o algoritmo Naive Bayes trabalha com a suposição de que todos os preditivos utilizados para a descoberta do valor da probabilidade (atributo-alvo) são independentes, ou seja, não afetam uns aos outros.

O teorema calcula a probabilidade posterior da classe c (alvo) dado preditor(es) x (atributos), representada por $P(c | x)$, que é igual à probabilidade posterior da classe c , representada por $P(c)$, multiplicada pela probabilidade do preditor x dada a classe c , representada por $P(x | c)$, cujo resultado é dividido pela probabilidade original do preditor x , representada por $P(x)$.

Após calcular as probabilidades condicionais de todas as classes, dados os atributos preditivos, o algoritmo determina, dentre todas as classes possíveis, qual será escolhida, baseado no maior valor de probabilidade (MAP – *Maximum A Posteriori*). A alternativa seria calcular a média ponderada das notas baseada na distribuição de probabilidades das classes.

Ou seja, cada contribuinte receberá uma pontuação de acordo com suas características. Sua pontuação será o máximo de sua faixa de classificação; na abordagem MAP, isso significa a classe com maior massa de probabilidade, enquanto na abordagem de média ponderada isso corresponde ao valor ponderado, dados os valores máximos de cada faixa multiplicados pelas suas respectivas probabilidades.

Quadro 5: Exemplificação de Classificação de Contribuinte



Fonte: elaborado pelo autor (2021).

Supondo que um contribuinte tenha apresentado as seguintes probabilidades para as classes: CA: 65%; CB: 15%; CC: 5%; CD: 10% e CE: 5%, o gráfico constante no Quadro 5 mostra o resultado para a abordagem MAP, no qual a classe escolhida é a CA. Já ao calcularmos a média ponderada, ou seja, $MP = (25 \cdot 0,65) + (22,5 \cdot 0,15) + (17,5 \cdot 0,05) + (12,5 \cdot 0,1) + (7,5 \cdot 0,05)$, obtemos 22,125, ou seja, a classe a ser escolhida seria a CB.

O estabelecimento de uma pontuação de classificação (*scoring*) dos contribuintes do ISSQN permite balizar as ações fiscais (*Taxpayer Rating*), direcionando ações de fiscalização nos contribuintes que apresentam baixa classificação (classes D e E); ou seja, maior risco de evasão e inadimplência frente ao fisco. Assim como uma maior orientação e apoio aos que se encontram nas classes B e C, prevenindo riscos de evasão e inadimplência, e uma atenção especial às demandas dos contribuintes da Classe A, fortalecendo as relações fisco-contribuinte.

4 QUESTÕES DE DIREITO RELACIONADAS À INTELIGÊNCIA FISCAL APLICADA À ARRECADAÇÃO DO ISSQN

Neste capítulo, pretende-se investigar a legislação no país e o que a literatura aponta como riscos associados ao uso da Inteligência Artificial. O trabalho se restringe a indicar eventuais problemas éticos, morais e legais na utilização dos

modelos de detecção de anomalias, bem como a classificação de contribuintes proposta para melhoria da gestão da arrecadação do ISSQN.

4.1 Legislação Aplicada

O princípio da legalidade rege, severamente, toda a atividade administrativa do Estado. Os atos administrativos exarados pelos agentes públicos mantêm-se dentro dos estritos termos da lei, assim os de competência vinculada, como os discricionários, em qualquer setor do vasto campo de sua atuação. Em matéria tributária, terreno sobretudo delicado, por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito de propriedade e o de liberdade, as normas que disciplinam a atividade administrativa são especialmente rígidas, com seus momentos capitais regulados por expedientes que devem guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui. Nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis (CARVALHO, 2019, p. 684).

A utilização de dados disponíveis na internet, conjuntamente ou não com outros dados obtidos junto às mais diversas fontes, pode se constituir em problema ou até mesmo inviabilizar a arrecadação do ISSQN para o município caso venha a transgredir a legislação em vigor – incluindo as recentes legislações, que tentam nortear a segurança e o tratamento de dados, bem como o que está por vir no tocante ao uso da inteligência artificial no país.

4.1.1 Leis em Vigor

A seguir, apresenta-se um breve resumo dos principais pontos das leis em vigor que tratam sobre uso de dados e inteligência artificial e que impactam nos modelos de aprendizagem de máquina (machine learning) aqui propostos:

Constituição	É direito fundamental a inviolabilidade, conhecer e retificar dados. A administração fazendária e fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei.
Lei n. 5.172 (Código Tributário Nacional)	O CTN trata do sigilo fiscal no artigo 198, sendo vedada a divulgação de informação sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros, e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.
Lei n. 8078/98 (Código do Consumidor)	Garante o acesso aos dados do consumidor constantes em bancos de dados, possibilitando correção e exclusão; também faz referência à legislação sobre proteção de dados.
Lei n.12.527 (Acesso à Informação)	Órgãos Públicos devem assegurar a proteção da informação sigilosa e da informação pessoal, observada a sua disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso.
Lei. n.12.965 (Marco Civil da Internet)	Informações claras e completas sobre coleta, uso, armazenamento, tratamento, proteção e descarte de dados pessoais (incluindo registros de conexão e de acesso a aplicações de internet), que somente poderão ser utilizados para finalidades que: a) justifiquem sua coleta; b) não sejam vedadas pela legislação; e c) estejam especificadas nos contratos de prestação de serviços ou em termos de uso de aplicações de internet.
Lei n. 13.709 (LGPD)	Dispõem sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, visando proteger os direitos fundamentais de liberdade e privacidade. Apresenta fundamentos, princípios, conceitos relativos a dados, caracteriza as pessoas envolvidas, elencando seus respectivos papéis e responsabilidades nas diversas etapas previstas do processo de tratamento de dados, a saber: coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração. Capítulo IV é voltado para o tratamento de dados pelo poder público. Capítulo VII é voltado à segurança e às boas práticas.
Lei n. 14.129 (Governo Digital)	Referência à LGPD. Compartilhamento de dados entre entes públicos e prestadores de serviços públicos. Promoção do acesso a dados abertos. Transparência dos dados e controle do tratamento dos dados que sejam claros e de fácil acesso. Gestão com base no tratamento de dados e evidências por meio de aplicação de inteligência de dados em plataforma digital. Gestão de riscos, controle e auditoria. Promoção da prevenção, da detecção e da investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.

4.1.2 Projetos de Leis Tramitando

A seguir, apresenta-se um breve resumo dos principais pontos dos projetos em tramitação junto ao Congresso Nacional que tratam sobre a área tributária e inteligência artificial, e que impactam nos modelos de aprendizagem de máquina aqui propostos:

<p>PL n. 5051/2019 E PLS n. 872/2021 Tramitando no Senado conjuntamente</p>	<p>Dispõem sobre o uso da Inteligência Artificial no Brasil. Estabelecem fundamentos e objetivos, princípios (PL 5051/2019), direitos, deveres e instrumentos de governança para o uso de IA no Brasil, e determinam as diretrizes para a atuação (União, Estados e Municípios), pessoas físicas e jurídicas (direito público ou privado). Conceituam Sistema de IA (SAI), ciclo de vida do SAI, conhecimento em IA, agentes e partes interessadas, relatório de princípios de não discriminação, transparência, explicabilidade e segurança, entre outros. Definem direitos das partes interessadas: acesso à informação sobre o SAI, uso de dados sensíveis, entre outros. Definem obrigações para os agentes de IA: divulgar informações sobre o SAI, atender à LGPD, entre outras.</p>
<p>PLS n. 5691/2019 Tramitando no Senado</p>	<p>Institui a Política Nacional de Inteligência Artificial, com o objetivo de estimular ambiente favorável ao desenvolvimento desta tecnologia.</p>

<p>PL n.21/2020 Aprovado na Câmara; encaminhado ao Senado</p>	<p>Projeto adequa o país a acordo da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Estabelece fundamentos e objetivos para uso da IA, princípios, direitos, deveres e instrumentos de governança para o uso de IA no Brasil e determina as diretrizes para a atuação (União, Estados e Municípios), pessoas físicas e jurídicas (direito público ou privado). Conceitua Sistema de IA (SAI), ciclo de vida do SAI, conhecimento em IA, agentes e partes interessadas, relatório de princípios de não discriminação, transparência, explicabilidade e segurança, entre outros. Define direitos das partes interessadas: acesso à informação sobre o SAI, uso de dados sensíveis, entre outros. Define obrigações para os agentes de IA: divulgar informações sobre o SAI, atender à LGPD, entre outras.</p>
<p>PLS n. 298/2021 Senado</p>	<p>Estabelece normas gerais sobre direitos e garantias dos contribuintes (Código de Defesa do Contribuinte). A Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à</p>

	interpretação que oficialmente lhes atribua. Sendo direitos do contribuinte: poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de 30 dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo, a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.
--	---

4.2 Riscos Associados

Neste capítulo, pretende-se investigar o que a literatura aponta como riscos associados ao uso da Inteligência Artificial. Nesse sentido, visa a indicar eventuais problemas éticos, morais e legais na utilização dos modelos de detecção de anomalias e classificação de contribuintes propostos neste trabalho, para a melhoria da gestão do ISSQN.

4.2.1 Quanto à Falta de Segurança dos Dados

Na nova economia, baseada em informação, a governança de dados passa a ser uma preocupação constante das organizações. No segmento público, há necessidade de investimentos significativos nesta área, visando a redução de riscos envolvendo a perda, alterações não consentidas, o roubo e o mau uso de dados que estão em poder dos gestores públicos.

A grande maioria dos municípios não dispõem de uma infraestrutura de tecnologia da informação e comunicação com redundância, em ambiente protegido contra desastres e invasão tanto física quanto virtual. O PL n. 21/2020 prevê como dever do agente de IA: assegurar que os dados utilizados pelo sistema de inteligência artificial observem a LGPD, e proteger continuamente os sistemas de inteligência artificial contra ameaças de segurança cibernética.

Assim, enquanto o PL não é aprovado e sancionado e os municípios não se adequam aos ditames da LGPD, uma gama enorme de dados dos contribuintes estará sob risco de vazamento.

4.2.2 Quanto à Falta de Qualidade dos Dados

Outro fator importante refere-se à qualidade dos dados. Somente dados de qualidade permitem a extração de informações de qualidade. A falta de qualidade nos dados gera informações erradas, que ocasionam análises e tomadas de decisões igualmente erradas.

Não é incomum os sistemas em operação nos municípios terem múltiplos cadastros para um mesmo contribuinte, gerando, dessa forma, auditorias, análises e indicadores distorcidos quanto à realidade dos contribuintes. Logo, torna-se necessária uma depuração inicial dos dados para que reflitam a realidade existente.

4.2.3 Quanto à Falta de Conhecimento

As novas tecnologias acabam por impactar fortemente no perfil dos profissionais. Assim, tanto os gestores quanto os fiscais tributários deverão se atualizar com as novas tecnologias e as mudanças decorrentes da economia digital.

Na visão de Pinheiro (2018), “[...] o grande desafio do profissional do Direito Digital continua sendo o conhecimento da matéria, que demanda uma interdisciplinaridade dentro do próprio direito, assim como em áreas paralelas como computação, tecnologia da informação, gestão e comunicação”.

O PL n. 21/2020 prevê, como diretriz para os municípios, a capacitação humana e sua preparação para a reestruturação do mercado de trabalho, à medida que a inteligência artificial é implantada. Assim, a falta de conhecimento, por parte dos novos profissionais, sobre a legislação aplicável, conceitos de computação, de tecnologia da informação, de inteligência artificial, gestão de riscos, segurança de informação, proteção de dados, governança e transparência, inviabilizará o uso dessas novas tecnologias.

4.2.4 Quanto à Assimetria de Informação

A informação deve chegar a todos, pois trata-se de um direito fundamental previsto no art. 5º da Constituição Federal:

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.

Para Malheiro (2018), se houver conflito entre o dever de informar e o direito à privacidade e à proteção da fonte, por estarem no mesmo patamar, deve-se considerar uma análise principiológica para se concluir qual deles deverá preponderar, com uma apreciação do caso concreto.

O PL n. 21/2020 traz como direitos das partes interessadas no sistema de inteligência artificial, utilizado na esfera privada ou pública: I – ciência da instituição responsável pelo sistema de inteligência artificial; II – acesso a informações claras e adequadas a respeito dos critérios e dos procedimentos utilizados pelo sistema de inteligência artificial que lhes afetem adversamente, observados os segredos comercial e industrial; e III – acesso a informações claras e completas sobre o uso, pelos sistemas, de seus dados sensíveis, conforme disposto no art. 5º, II, da LGPD.

Assim, o contribuinte deverá ter acesso a toda a informação necessária para exercer seu direito de defesa; ou seja, não se admite, nesta nova realidade, uma assimetria de informações entre o fisco e o contribuinte, ainda mais existindo um processo de ação fiscal em curso.

4.2.5 Quanto à Discriminação

Quanto ao uso da inteligência artificial pela Administração Tributária, o princípio da publicidade impõe que os algoritmos e os critérios usados por tais sistemas (para selecionar contribuintes para inspeção e fiscalização, para realizar julgamentos administrativos) devem ser públicos e transparentes? Caso haja publicidade e transparência, não haveria o risco de os contribuintes criarem estratégias para escapar deles? Caso sejam sigilosos, como realizar o controle de sua legalidade, de sorte a evitar a presença de vieses, preconceitos e a formação de círculos viciosos no âmbito do processo pelo qual tais sistemas “aprendem”? (FARIAS, 2021, p. 515).

A Inteligência Artificial, embora possa parecer imparcial, impessoal e justa em suas conclusões, possui inúmeros estudos que demonstram os vieses algorítmicos, acarretando riscos a sua utilização.

Neste sentido, Nunes e Marques nos indicam que os algoritmos dependem de modelos, que são simplificações da realidade, que estabelecem analogias para preverem comportamentos. Tais modelos são produzidos por humanos, portanto, suscetíveis a reprodução de problemas conceituais, discriminações e preconceitos, que acabam sendo reforçadas no processo de aprendizado de máquina.

Assim, a total transparência quanto ao modelo e o algoritmo adotado, garantindo a sua explicabilidade (princípio que consiste na transparência do conjunto de processos e métodos, que permite compreender e confiar nos resultados produzidos por algoritmos), é condição para o seu controle e fiscalização, evitando afetar o direito do contribuinte à revisão (quando uma tomada de decisão é baseada unicamente em tratamento automatizado), a ampla defesa e o direito ao contraditório.

4.2.6 Quanto à Falta de Supervisão e Controle

A LGPD criou dois organismos voltados para a proteção de dados e privacidade. A Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD) e o Conselho Nacional de Proteção de Dados Pessoais e da Privacidade. O primeiro com a incumbência de zelar pela proteção de dados pessoais, fiscalizar e aplicar sanções, entre outros objetivos; e o segundo voltado para propor diretrizes estratégicas e fornecer subsídios para a Política Nacional de Proteção de Dados Pessoais e da Privacidade, entre outros. Já o PL n. 21/2020 preferiu optar por exigir dos agentes Relatório de Impacto de IA, que contém a descrição do ciclo de vida do sistema de IA, bem como medidas, salvaguardas e mecanismos de gerenciamento e mitigação dos riscos relacionados a cada fase do sistema, incluindo segurança e privacidade.

Como diretrizes aos municípios, previu o estabelecimento de mecanismos de governança multiparticipativa, transparente, colaborativa e democrática, com a participação do governo, do setor empresarial, da sociedade civil e da comunidade acadêmica, que deverá formular e fomentar estudos e planos para promover a

capacitação humana e definição de boas práticas para o desenvolvimento ético e responsável dos sistemas de inteligência artificial no País.

Assim, diferente da proteção de dados pessoais, que já conta com uma LGPD, a inteligência artificial conta com alguns projetos de lei que estão tramitando no Congresso Nacional. Porém, não trazem a criação de órgãos de supervisão e controle, com poderes para aplicar sanções aos eventuais danos às partes interessadas, a exemplo da LGPD. Portanto, a supervisão e controle da inteligência artificial vêm sendo exercidas pelos agentes de IA por meio de analogia à LGPD.

4.2.7 Quanto à Falta de Responsabilização

A LGPD definiu os papéis dos agentes envolvidos no tratamento de dados e atribuiu uma série de responsabilidades e obrigações ao ressarcimento, no tocante aos danos ocorridos no tratamento de dados pessoais. No entanto, a área de inteligência artificial carece ainda de legislação adequada.

Embora já tramitando no Congresso, convém destacar alguns pontos importantes abordados no PL n. 21/2020 quanto à responsabilização. Existe a definição de agentes de IA, ou seja, os agentes que participam do desenvolvimento do sistema de IA; os agentes de operação, que participam de monitoramento e operação do sistema de IA; e as partes interessadas, aqueles envolvidos ou afetados por sistemas de IA. Também menciona, nos deveres dos agentes de IA, que estes devem responder, na forma da lei, pelas decisões tomadas por um sistema de inteligência artificial sem entrar em maiores detalhes.

Assim, a questão da responsabilização, caso o PL n. 21/2020 não sofra ajustes, não será tratada de forma adequada, carecendo de uma lei complementar para regulamentar eventuais penalizações relacionadas à IA.

4.2.8 Quanto à Falta de Regulação

A falta de legislação que regule a aplicação da Inteligência Artificial em nosso país consiste em um risco para o uso adequado desta tecnologia, reforçando o perigo quanto a todos os demais riscos listados. Na visão de Freitas e Freitas (2020), "[...] a

justificativa nuclear para a regulação da IA reside na proteção multidimensional da vida". Em outra passagem, afirma: "[...] impõe-se coibir toda "exploração inescrupulosa de vulnerabilidades cognitivas por parte daqueles que dominam a técnica da manipulação".

Apesar de existirem projetos de lei sendo discutidos, ainda inexistente legislação regulando as atividades, tampouco estabelecendo controles adequados ao uso da inteligência artificial no país.

CONCLUSÃO

Verificamos que o ISSQN é um importante tributo para os municípios. Porém muito complexo, tanto para o contribuinte cumprir com suas obrigações, quanto para o fisco municipal controlar o seu cumprimento.

Vimos que a IA é uma nova fronteira tecnológica que pode contribuir muito para a transformação da gestão tributária, na medida que consegue trabalhar com uma quantidade enorme de dados, realizar análises preditivas, desde que o modelo seja devidamente treinado e testado, e análises descritivas.

Nosso estudo apontou duas ferramentas baseadas em *machine learning*. A primeira para a detecção de anomalias, capaz de agrupar os contribuintes com base em características semelhantes e identificando comportamentos anômalos, o que pode ser um indicativo de evasão fiscal. A segunda, voltada para a classificação de riscos dos contribuintes, com base em análise probabilística. Nesse sentido, montamos um modelo para que seja submetido ao algoritmo proposto.

Investigamos a legislação em vigor sobre questões de direito, segurança e tratamento de dados, com destaque para a Lei de Acesso à Informação, o Marco Civil da internet, Lei Geral de Proteção de Dados e Governo Digital. Não menos importantes são os projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional sobre IA, cujo mais avançado é o PL n. 21/2020. Também analisamos o PL sobre a criação de um código do contribuinte.

Verificamos a literatura sobre o uso de IA no tocante aos riscos existentes e traçamos uma correlação com os modelos propostos neste trabalho, as legislações em vigor e que estão por vir. Concluimos que, no caso, a IA é possível de ser aplicada

na gestão do ISSQN, desde que as legislações sejam observadas e que o Congresso não deixe de reger o uso da Inteligência Artificial no país.

Por fim, é importante considerar que o estudo apresentado é limitado aos modelos propostos de uso da tecnologia. Outros pesquisadores podem sugerir outros modelos. O importante a considerar é que o trabalho se propõe a introduzir a discussão sobre o uso da inteligência artificial no ambiente municipal, mais especificamente no uso da arrecadação do ISSQN.

REFERÊNCIAS

- ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor van. **Manual de Administração Tributária**. Amsterdam: IBFD, 2011.
- AMARAL, Fernando. **Introdução à Ciência de Dados: mineração de dados e Big Data**. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Liminar) 3.142**. 05/08/2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=3142&numProcesso=3142>. Acesso em: 2 nov. 2021.
- BRASIL. STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Liminar) 5.835**. 27/11/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5835Liminar.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2021.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.
- BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.
- BRASIL. **Lei n. 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei n. 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei n. 12.965**, de 23 de abril de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei n. 13.709**, de 14 de agosto de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei n. 14.129, de 29 de março de 2021**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14129.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Consulta Pública RFB n. 04/2018**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-04-2018.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 110**, de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL JR., Vicente. Hipótese de Incidência do ISS na Importação de Serviço. *In. ISS: Questões Práticas – 10 anos da Lei Complementar n. 116/2003*. Rafael Korff Wagner e Vicente Brasil Jr. (coords.). Porto Alegre: Paixão, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. revista, atualizada e reformulada. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DE FARIAS, Schubert. Tributação e Novas Tecnologias. *In: Tributação e novas tecnologias [recurso eletrônico]*. Álisson José Maia Melo et al. Hugo de Brito Machado (coord.). Indaiatuba, SP: Foco, 2021. Edição do Kindle.

ESCOVEDO, Tatiana; KOSHIYAMA, Adriano. **Introdução à Data Science**: Algoritmos de *Machine learning* e métodos de análise. São Paulo: Casa do Código, 2020.

FACELLI, Katti et al. **Inteligência Artificial**: Uma Abordagem de Aprendizagem de Máquina. Rio de Janeiro: LTC, 2011.

FOROUZAN, Behrouz; MOSHARRAF, Firouz. **Fundamentos da Ciência da Computação**. São Paulo: Cengage, 2017.

FREITAS, Juarez; FREITAS, Thomas Bellini. **Direito e inteligência artificial**: Em defesa do Humano. Belo Horizonte (MG): Forum, 2020.

GOODFELLOW, Ian; BENGIO, Yoshua; COURVILLE, Aaron. **Deep Learning**. MIT Press, 2016. Disponível em: <http://www.deeplearningbook.org>. Acesso em: 16 nov. 2021.

JÚNIOR, Tarcísio R.; PEREIRA, Diego F.; PAIS, Mônica S.; CARDOSO, Cristiane F. S. Aplicação do Algoritmo K-Means na Segmentação de Cobertura Vegetal em Imagens de Satélite. *In: Anais do XIII Encontro Anual de Computação (EnAComp)*, UFG. 2017, p. 123–130.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MALHEIRO, Emerson Penha. A Inclusão Digital como Direito Fundamental na sociedade da Informação. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 987, p. 39–54, jan. 2018.

MANGIERI, Francisco Ramos. **Inteligência Fiscal Municipal**: Estratégias para a apuração e cobrança dos tributos municipais. 1. ed. Bauru: Mangieri, Melo & Cia Cursos e Editora LTDA., 2017.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: Teoria – Prática – Questões Polêmicas**. 5. ed. São Paulo: Edipro, 2017.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

NUNES, Dierle José Coelho; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Inteligência artificial e direito processual: vieses algoritmos e os riscos de atribuição de função decisória às máquinas. *In: Revistas dos Tribunais*, São Paulo, n. 285, p. 421–446, nov. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINHEIRO, Patricia Peck. Direito digital: Da inteligência artificial às legaltechs. *In: Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 987, p. 25–37, jan. 2018.

SÃO PAULO. **Lei Complementar n. 1.320**, de 2018. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 6 nov. 2021.

SOARES, Glauco de Vasconcelos; CUNHA, Rodrigo C. L. V.; MEDEIROS FILHO, Fernando Erico de. O Uso da Inteligência Artificial no Combate à Evasão Fiscal: Uma revisão Sistemática da Literatura. **Anais do VIII Workshop de Computação Aplicada em Governo Eletrônico**, Porto Alegre, RS, 2020. Disponível em: <https://sol.sbc.org.br/index.php/wcge/article/view/11258>. Acesso em: 6 nov. 2021.

TURING, Dermont. **A História da Computação: Do ábaco à Inteligência Artificial**. São Paulo: M. Books, 2019.

ANEXO I – LISTA DE GRUPOS E ITENS LC Nr. 116

QT	Grupos	Itens
1	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
2	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.02 – Programação.
3	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
4	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
5	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
6	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

7	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
8	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
9	1 – Serviços de informática e congêneres.	1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
10	2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.	2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
11	3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.	3.01 – (VETADO)
12	3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.	3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
13	3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.	3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
14	3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.	3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
15	3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.	3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
16	4 – Serviços de saúde, assistência	4.01 – Medicina e biomedicina.

	médica e congêneres.	
17	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
18	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
19	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.04 – Instrumentação cirúrgica.

20	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.05 – Acupuntura.
21	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
22	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.07 – Serviços farmacêuticos.
23	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
24	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
25	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.10 – Nutrição.
26	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.11 – Obstetrícia.
27	4 – Serviços de saúde, assistência	4.12 – Odontologia.

	médica e congêneres.	
28	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.13 – Ortóptica.
29	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.14 – Próteses sob encomenda.
30	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.15 – Psicanálise.
31	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.16 – Psicologia.
32	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
33	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.18 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.
34	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
35	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
36	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
37	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)
38	4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do

		beneficiário. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)
39	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
40	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, pronto-socorros e congêneres, na área veterinária.
41	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
42	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.04 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.

43	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
44	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
45	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
46	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

47	5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)
48	6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
49	6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
50	6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
51	6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
52	6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.
53	6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	6.06 – Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
54	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
55	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção,	7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e

	limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
56	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
57	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.04 – Demolição.
58	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
59	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente,	7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

	saneamento e congêneres.	
60	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.
61	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.08 – Calafetação.
62	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.
63	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.
64	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.
65	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza,	7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

	meio ambiente, saneamento e congêneres.	
66	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
67	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.14 – (VETADO)
68	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.15 – (VETADO)
69	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
70	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
71	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo,	7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

	construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	
72	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
73	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
74	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
75	7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.
76	8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.	8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
77	8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.	8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.
78	9 – Serviços relativos à hospedagem, turismo, viagens e congêneres.	9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, <i>residence-service, suite</i>

		service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).
79	9 – Serviços relativos à hospedagem, turismo, viagens e congêneres.	9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.
80	9 – Serviços relativos à hospedagem, turismo, viagens e congêneres.	9.03 – Guias de turismo.
81	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.
82	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.
83	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.
84	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (<i>factoring</i>).
85	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.
86	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.06 – Agenciamento marítimo.
87	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.07 – Agenciamento de notícias.
88	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o

		agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
89	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.
90	10 – Serviços de intermediação e congêneres.	10.10 – Distribuição de bens de terceiros.
91	11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.	11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
92	11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.	11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

93	11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.	11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.
94	11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.	11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.
95	11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.	11.05 – Serviços relacionados ao monitoramento e rastreamento a distância, em qualquer via ou local, de veículos, cargas, pessoas e semoventes em circulação ou movimento, realizados por meio de telefonia móvel, transmissão de satélites, rádio ou qualquer outro meio, inclusive pelas empresas de Tecnologia da Informação Veicular, independentemente de o prestador de serviços ser proprietário ou não da infraestrutura de telecomunicações que utiliza. (Incluído pela Lei Complementar nº 183, de 2021)
96	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.01 – Espetáculos teatrais.
97	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.02 – Exibições cinematográficas.

98	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.03 – Espetáculos circenses.
99	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.04 – Programas de auditório.
100	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
101	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.06 – Boates, taxi-dancing e congêneres.
102	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
103	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
104	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
105	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.10 – Corridas e competições de animais.
106	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
107	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.12 – Execução de música.
108	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
109	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.
110	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.
111	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

112	12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.
113	13 – Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	13.01 – (VETADO)
114	13 – Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.
115	13 – Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.
116	13 – Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.
117	13 – Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	13.05 – Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

118	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
119	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.02 – Assistência técnica.
120	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
121	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.
122	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.
123	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
124	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.
125	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.07 – Colocação de molduras e congêneres.
126	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.
127	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.
128	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.10 – Tinturaria e lavanderia.
129	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.
130	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.12 – Funilaria e lanternagem.

131	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.13 – Carpintaria e serralheria.
132	14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.14 – Guincho intramunicipal, guindaste e içamento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
133	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)
134	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.
135	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.
136	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.
137	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.
138	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos;

		transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.
139	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.
140	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos à abertura de crédito, para quaisquer fins.
141	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing). (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)
142	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.
143	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados	15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação

	por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	de títulos, e demais serviços a eles relacionados.
144	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.
145	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos à carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.
146	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.
147	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.
148	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.
149	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados	15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e

	por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.
150	15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

151	16 – Serviços de transporte de natureza municipal.	16.01 – Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
152	16 – Serviços de transporte de natureza municipal.	16.02 – Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
153	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.
154	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.
155	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.
156	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.
157	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.
158	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo,	17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade,

	jurídico, contábil, comercial e congêneres.	elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
159	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.07 – (VETADO)
160	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.08 – Franquia (franchising).
161	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.
162	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.
163	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).
164	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.
165	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.13 – Leilão e congêneres.
166	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.14 – Advocacia.
167	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.
168	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.16 – Auditoria.
169	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.17 – Análise de Organização e Métodos.

170	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.
171	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.
172	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.
173	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.21 – Estatística.

174	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.22 – Cobrança em geral.
175	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (<i>factoring</i>).
176	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.
177	17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17.25 – Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
178	18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência	18.01 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

	de riscos seguráveis e congêneres.	
179	19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.	19.01 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
180	20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.	20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.
181	20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.	20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.
182	20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.	20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.
183	21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.	21.01 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
184	22 – Serviços de exploração de rodovia.	22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

185	23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.	23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
186	24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.	24.01 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.
187	25 – Serviços funerários.	25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.
188	25 – Serviços funerários.	25.02 – Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
189	25 – Serviços funerários.	25.03 – Planos ou convênio funerários.
190	25 – Serviços funerários.	25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.
191	25 – Serviços funerários.	25.05 – Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
192	26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.	26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.

193	27 – Serviços de assistência social.	27.01 – Serviços de assistência social.
194	28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.	28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
195	29 – Serviços de biblioteconomia.	29.01 – Serviços de biblioteconomia.
196	30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.	30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.
197	31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.	31.01 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
198	32 – Serviços de desenhos técnicos.	32.01 – Serviços de desenhos técnicos.
199	33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.	33.01 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
200	34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.	34.01 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
201	35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.	35.01 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
202	36 – Serviços de meteorologia.	36.01 – Serviços de meteorologia.
203	37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.	37.01 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
204	38 – Serviços de museologia.	38.01 – Serviços de museologia.
205	39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.	39.01 – Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).
206	40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.	40.01 – Obras de arte sob encomenda.

5 Itens Vetados

6 itens suspensos pela ADI n. 5835

