

ANOTAÇÕES PARA A PALESTRA

**NOVO DESAFIO DA DEFESA TRIBUTÁRIA DA FAZENDA NACIONAL:
MANUTENÇÃO DA ARRECADAÇÃO FRENTE AOS
RECENTES INFLUXOS DA JURISPRUDÊNCIA**

PROFERIDA NO

VI ENCONTRO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL

Dia 13 de novembro de 2006

Itaparica, Bahia

Aldemario Araujo Castro

Procurador da Fazenda Nacional

Professor da Universidade Católica de Brasília

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília

Membro do Conselho Consultivo da Associação Paulista de Estudos Tributários

Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Eletrônico

Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União

Ex-Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

I. As Abordagem Possíveis

a. Visão de superfície (ou da árvore)

Uma visão de superfície (ou da árvore) simplesmente lamentaria as decisões do Supremo Tribunal Federal contrárias aos interesses arrecadatórios das Fazendas Públicas. Poderia, ainda, ser sublinhado o aumento da insegurança jurídica com as mudanças de rumo na jurisprudência consolidada. Por fim, caberia um registro acerca da importância da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e dos Procuradores da Fazenda Nacional nas discussões judiciais envolvendo matéria tributária.

b. Visão de fundo (ou da floresta)

Uma visão de fundo (ou da floresta) procura identificar a “lógica” das decisões proferidas, o tipo de raciocínio jurídico prevalecente. A pesquisa envolve uma análise da evolução histórica do raciocínio vencedor e o confronto com “lógicas alternativas”. E imperioso dimensionar o tamanho ou envergadura do desafio teórico-científico a ser enfrentado e esboçar as formas e instrumentos para realizar a tarefa.

II. Relações do Direito Tributário com os Outros Ramos do Direito

a. Relação de dependência: Direito de Sobreposição

É freqüente a afirmação de que o direito tributário é um direito de sobreposição. Assim, os conceitos presentes nos vários ramos do direito privado deveriam ser respeitados e aproveitados na seara tributária tal como conformados na sua “origem”.

Independentemente do que está prescrito na art. 110 do CTN, pois não se pretende interpretar o texto constitucional com base em norma infraconstitucional, parece lógico que, quando a Constituição Federal adota um conceito consagrado na doutrina e na jurisprudência, ou um instituto regulado pelo direito privado, para definir competência tributária, aquele conceito ou aquele instituto de direito privado passam a ser vinculantes dentro do Direito Tributário. Constitucionalizado o conceito ou instituto de direito tributário, para efeito de definição da competência impositiva, a lei infraconstitucional não mais poderá dar nova conceituação, sob pena de tornar inócuo o princípio constitucional da discriminação de rendas tributárias (Kiyoshi Harada).

Nessa linha, chega-se até ao entendimento extremado de que os conteúdos dos conceitos manuseados no campo tributário “*são aqueles que estavam contidos na lei privada em vigor na data da promulgação da Constituição Federal, ou seja, em 5 de outubro de 1988*” (Ricardo Mariz de Oliveira).

b. Relação de autonomia e interdependência

O legislador tributário pode se utilizar de conceitos com conteúdo econômico desenvolvidos no seio do direito privado para viabilizar a mecânica do fenômeno tributário. Nesses casos, os conceitos em questão, que não precisam ser reconstruídos no espaço tributário, porque já consolidados no direito privado mais antigo, de maturação mais longa, serão tomados com os contornos presentes no campo do direito privado. Entretanto, o legislador tributário pode reformular conceitos de direito privado. Tais conceitos serão aplicados, a partir do critério da especialidade, paralelamente aos de direito privado, observando os limites

definidos na ordem jurídica. Importa, ainda, destacar a possibilidade do legislador tributário construir conceitos inexistentes ou em processo de formação no direito privado.

c. Solução apontada pela ordem jurídica

A referida premissa do direito de sobreposição encerra o pecado capital de estar divorciada da ordem jurídica brasileira tal como posta. São três os vícios básicos da formulação: a) desconsidera normas jurídicas expressamente integrantes do ordenamento jurídico; b) interpreta incorretamente as normas que fixam diretrizes interpretativas presentes no Código Tributário Nacional e c) desconsidera o difícil processo de construção e consolidação de conceitos (e tipos) a serem utilizados pelas diversas normas jurídicas.

No art. 146, inciso III, alínea “a”, o Constituinte autorizou expressamente o legislador tributário a definir os fatos geradores e bases de cálculo dos impostos. Não há, portanto, obrigatoriedade de se buscar nos domínios do direito privado os conceitos necessários para operacionalizar a tributação.

O art. 109 do Código Tributário Nacional estabelece uma diretriz hermenêutica relacionada com a pesquisa do conteúdo dos conceitos, ou seja, com a busca do sentido dos conceitos utilizados. Ele fixa um balizamento para o desenvolvimento, e não para a conclusão, do processo de interpretação. Assim, por força desse comando legal, o legislador tributário não se encontra impedido de construir conceitos ou definições paralelos e especiais em relação aos já existentes no seio do direito privado.

“... a lei tributária pode alterar conceitos de direito privado para os seus próprios fins, é também absolutamente inegável que ela não pode fazer isso se resultar prejuízo para a distribuição constitucional de competências. (...) Isso é muito claro: a lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que não vá atingir a competência de outro ente tributante. É por isso que a legislação do imposto de renda pode

tranqüilamente conceituar como pessoa jurídica a firma individual e assim por diante”. COSTA, Alcides Jorge. A competência tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 30 e 31.

O comando veiculado pelo art. 110 do Código Tributário Nacional pretende limitar a ação arbitrária ou escusa do legislador tributário, a manipulação artificial de conceitos com o objetivo de alargar indevidamente o espaço da tributação. O preceito em questão não está vocacionado para barrar as repercussões legislativas, inclusive tributárias, das mutações sociais, econômicas, tecnológicas e congêneres, que independem da “vontade” do legislador.

“A primeira questão trata de se os dispositivos constitucionais que estabelecem competências tributárias incorporaram em seus textos os conceitos de direito privado vigentes na data da publicação da Constituição de 88. Eu não interpreto assim o dispositivo constitucional. Eu acho que ele fez referência aos conceitos de direito privado, mas não os incorporou, fala em imóveis como entendido no direito privado. Eu não entendo que tenha havido uma incorporação e sedimentação, ou seja, no dia 5 de outubro de 88 imóvel passou a ficar imóvel na Constituição, não pode ser alterado ainda que alterado no Código Civil o conceito seria aquele. Não é assim que eu leio o dispositivo constitucional, acho que ele fez uma referência aos conceitos de direito privado. Se eles vierem ser alterados, eu entendo que essas alterações, esses novos conceitos é que vão ser aplicados. O que o art. 110 não permite é que os fiscos manipulem os conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir competências tributárias. Mas, quando há mudança no próprio Código Civil, parece-me que esse novo conceito deva ser respeitado pelos fiscos”. REZENDE, Condorcet. A Competência Tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 41 e 42.

A mercadoria eletrônica ou virtual é um emblemático exemplo da adaptação dos conceitos às mudanças ou transformações operadas na realidade. Com efeito, foi o avanço tecnológico que suprimiu o traço de materialidade do conceito de mercadoria, e não, a ação arbitrária ou indevida do intérprete ou do legislador.

III. Os Conceitos, as Cláusulas Gerais e os Tipos

a. Conceitos

Existe uma necessidade teórica e prática, inclusive para fins de tributação, de identificar (e delimitar) coisas, processos ou fenômenos na realidade circundante. A identificação, para atribuição de conseqüências e tratamentos específicos, lança mão dos conceitos (de classe ou classificatórios).

O conceito é uma idéia ou categoria teórico-científica **fechada**. Trata-se de uma soma de notas ou características passível de definição. A ausência de uma nota ou característica denuncia que não estamos diante da realidade definida no conceito. O conceito aplica-se por subsunção lógica estrita.

Os conceitos podem ser: a) determinados: “representação abstrata de dados empíricos” ou b) indeterminados: “cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos”.

Pelo princípio da determinação, os elementos da norma-matriz devem ser indicados com clareza: a) na lei formal (primeira possibilidade) ou b) mediante um processo de determinação que envolve toda a “legislação tributária” (segunda possibilidade).

Registre-se que o número de conceitos indeterminados é crescente diante de uma realidade mutante e complexa.

b. Cláusulas Gerais

“Uma formulação da hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos”.

Exemplos de cláusulas gerais: boa-fé, bons costumes, eqüidade.

c. Tipos

Um dos problemas mais delicados no uso ou manuseio dos conceitos para identificar (ou delimitar) partes da realidade social consiste na inexorável circunstância de que essa mesma realidade está em acelerada mutação, transformação ou evolução (quando não, revolução) rumo a estágios cada vez mais complexos e de crescente dificuldade de apreensão. Os avanços tecnológicos, as relações sociais, os fatos econômicos e políticos, entre outros, concorrem decisivamente para o quadro de dificuldades referido.

O tipo é uma idéia ou categoria teórico-científica **aberta**. Trata-se de uma média ou um padrão de normalidade, não passível de definição, mas de descrição. Um “sistema elástico de características”. A ausência de uma “nota” ou “característica” não impõe o afastamento do tipo. A formação dos tipos está voltada para valores e pela consideração do sistema (como um todo). O tipo está aberto ao real, mais próximo da realidade, facilitando a apreensão dos fenômenos. O tipo não pode ser objeto de subsunção.

“A ‘natureza das coisas’ remete ao tipo” (Arthur Kaufmann)

Exemplos de tipos: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor (segundo Ricardo Lobo Torres).

d. Utilização

A tributação atual ou moderna, mergulhada numa realidade econômica e social complexa e em frenética mutação, precisa recorrer a conceitos (determinados e indeterminados), cláusulas gerais e tipos. Em suma, somente a riqueza das categorias teórico-científicas mencionadas pode dar conta da apreensão

adequada da realidade para fins de tributação. Limitar o fenômeno tributário aos conceitos (ou “tipos fechados”, na infeliz expressão de alguns juristas) significa condenar a atividade tributária a uma miopia inaceitável (considerando a necessidade de financiamento do Estado por intermédio de novas manifestações econômicas de capacidade contributiva).

Ricardo Lobo Torres mostra uma convergência “curiosa” entre Alberto Xavier (com o equívoco do “tipo fechado” e Misabel Derzi (que expulsa o tipo, com seu sentido próprio, do universo da tributação). Ambos, no dizer preciso de Torres, “engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário”.

A influência teórico-científica dos “conceptualistas” é tão forte no direito tributário brasileiro que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) incorpora, de forma acrítica, a concepção e o discurso.

15. O princípio da legalidade é um dos pilares fundamentais do Sistema Tributário Nacional delineado na Constituição Federal de 1988. O inciso I do art. 150 da Constituição expressa o princípio em uma fórmula sintética: é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei. Em complementação a essa norma, o art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) pormenoriza os elementos da tributação que somente a lei pode estabelecer. Assim, a doutrina identifica dois aspectos distintos no princípio da legalidade: a legalidade formal (exigência de ato emanado do Poder Legislativo para instituir ou aumentar tributo) e a **legalidade material, também denominada de tipicidade (exigência de que a lei que fiscal contenha todos os elementos estruturais do tributo, prevendo o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal - hipótese de incidência - e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno - dever jurídico).**

16. **Uma das consequências do princípio da legalidade da tributação, no seu aspecto material (tipicidade), é a necessidade de que a lei defina o quantum do tributo devido, fixando a alíquota e a base de cálculo.** Com efeito, o inciso IV do art. 97 do CTN dispõe que somente a lei pode estabelecer “a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo (...)”. Assim, o quantum debeatur é matéria sujeita à reserva legal.

31.4) **a definição do quantum debeatur em ato administrativo infralegal, ainda que de forma provisória, pode ser tida como ofensiva ao princípio da tipicidade, conquanto o contribuinte**

tem o direito de ver expresso em lei todos os critérios necessários à fixação do montante do tributo devido (com exceção da alíquota, no caso do IPI); no máximo, o ato administrativo infralegal pode expressar o valor que já decorre dos critérios previamente fixados em lei para o cálculo do quantum devido (é precisamente o que ocorre no regime tributário ora em estudo, quando conjugados os atos administrativos que fixam as tabelas de classes de valores e os atos administrativos de enquadramento), mas não pode substituir a lei e fixar ele mesmo o critério de definição do montante do tributo devido;

5. **Não é ocioso lembrar que a fixação de alíquotas é matéria necessariamente submetida ao princípio da tipicidade tributária, em função do qual deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo e completo, as situações (tipos) tributáveis**, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. **Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários. À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de fechada ou cerrada, que traduz o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei**, como nos ensina Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, São Paulo, p. 111).

IV. O Embate, no Campo Tributário, de Diretrizes Hermenêuticas

O Direito Tributário testemunha uma tensão crescente entre técnicas de “fechamento” e de “abertura” para lidar com os fatos potencialmente tributáveis.

A primeira diretriz hermenêutica mencionada (fechada), apegada aos conceitos determinados (ou “tipos fechados”, como quer, equivocadamente, parte da doutrina tributária), busca a determinação dos elementos da norma-matriz tributária em conceitos presentes na lei formal. Pugna pela técnica da enumeração taxativa de situações fáticas.

Manifestações, na jurisprudência do STF, da primeira diretriz hermenêutica (“fechada”):

1. Um dos marcos, talvez “o” marco, de afirmação da diretriz hermenêutica apegada aos conceitos (ou “tipos fechados”) pode ser encontrado no RE n. 116.121 (ISS e locação de bens móveis). Depois de 32 anos de interpretação “aberta” (história ICMS/ISS, bens materiais/imateriais, evitar hipótese de não-tributação, locução constitucional “qualquer natureza”, manutenção da coisa, o art. 1.189 do CC envolve também obrigação de fazer), a interpretação “fechada” prevaleceu sob os argumentos de observância inafastável, no Direito Tributário, das definições do Código Civil (Marco Aurélio, Celso de Mello e Moreira Alves). Destaque-se o raciocínio extremamente restritivo (e equivocado) de que a prestação de serviço envolve tão-somente esforço humano (Marco Aurélio) ou obrigações de fazer (Celso de Mello).

2. RE 166.772 (contribuição previdenciária e remuneração de autônomos e administradores). “O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os

vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios”.

3. RE 357.950 (COFINS/PIS e faturamento). “A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários”.

4. RE 240.785 (COFINS e base de cálculo sem o ICMS). “Ao que percebi dos debates, a exclusão se impunha porque o valor do ICMS não é abrangido pelo conceito de faturamento, pois nenhum agente econômico fatura o imposto, mas apenas as mercadorias ou serviços para a venda. O valor do ICMS só configuraria uma entrada de dinheiro e não receita da empresa, porque ele representa uma receita do Estado, por isso, o valor do imposto é registrado em livros para fim contábil-fiscal” (Kiyoshi Harada).

A segunda diretriz hermenêutica referida (aberta) busca trabalhar com as outras categorias teórico-científicas, vale dizer, os conceitos indeterminados, as cláusulas gerais e os tipos. Diferentemente do raciocínio voltado para o “fechamento”, aposta em enumerações legais exemplificativas, abertas para a interpretação extensiva e até mesmo para a analogia.

Manifestações, na jurisprudência do STF, da segunda diretriz hermenêutica (“aberta”):

1. Decisões do STF da década de 70: a lista de serviços do ISS é taxativa, embora cada item comporte interpretação ampla e analógica.

2. RE 150.755 (FINSOCIAL e base de cálculo). “Parece curial, data venia, que a partir da explícita vinculação genética da contribuição social de que cuida o art. 28 da L. 7.738/89 ao Finsocial, é na legislação desta, e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam: mais ainda que no tópico anterior, essa é a solução imposta, no ponto, pelo postulado da interpretação conforme a Constituição” (Sepúlveda Pertence. Relator).

“Tais objeções, todavia, não colhem. De efeito em nosso sistema jurídico não se faturam tão-somente mercadorias, mas também serviços, correspondendo a faturamento a renda bruta das pessoas jurídicas que se dedicam exclusivamente à prestação de serviços.” (Ilmar Galvão)

“Desse modo, recuso a inconstitucionalidade do dispositivo, cumprindo dar-se à ‘receita bruta’, nele referida, a compreensão de ‘faturamento’, tal como já se consigna em textos de lei.” (Néri da Silveira)

3. RE 176.626 (ICMS e software/mercadoria). “RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da

criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio”
(Sepúlveda Pertence. Relator)

4. ADIN 2.588. “O conceito de renda na CF é polissêmico e não ontológico. Para efeitos tributários, o conceito de renda é o legal. No CTN, corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o que, ao fim, representa o acréscimo de valor patrimonial”
(Nelson Jobim. Informativo STF n. 373).

5. RE 357.950 (COFINS/PIS e faturamento). Distingue os conceitos jurídicos formais (não possuem realidade histórica: ônus, direito, obrigação), as regulae juris (sintetizam o conteúdo de um conjunto de normas: propriedade) e os conceitos jurídicos tipológicos (são históricos e temporais). Afirma que faturamento é um conceito da terceira espécie. A interpretação do direito é compreensão do texto e da realidade. Alterada a realidade social, a norma que se extrai do mesmo texto será diversa. O direito, instância da realidade social, é movimento, e não linguagem congelada (Eros Grau).

6. RE 357.950 (COFINS/PIS e faturamento). Abertura para uma compreensão mais ampla dos conceitos de uso comum utilizados na Constituição. Legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta. O STF rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional. Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas é legítimo vincular determinados conteúdos ao texto constitucional. Não é legítima a tentativa de eternizar um conteúdo específico haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Constituição à realidade. Folha de salários, rendimentos, receita, faturamento e lucro não são conceitos estáticos, são dinâmicos. Exemplo da dinâmica do conceito de propriedade (de imóveis para seguros, pecúlio ou intangíveis). Existe limite: não se ultrapassem os múltiplos significados admitidos.

O conceito comercialista de faturamento foi afastado pelo STF. Implicações da fonte de financiamento da seguridade social (Gilmar Mendes).

7. RE 343.446 (Contribuição ao Seguro de Acidentes de Trabalho - SAT e legalidade). “As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV.” Constitucionalidade do preenchimento do tipo legal pelo regulamento em função do crescimento das atividades econômicas e do desenvolvimento tecnológico. Ricardo Lobo Torres registra que o STF não fez da problemática da tipificação por “ausência de contribuições doutrinárias”.

V. Trabalhando a Diretriz Hermenêutica Adequada

A diretriz hermenêutica mais adequada (a “aberta”), por razões científicas e arrecadatórias (combinação perfeita), atualmente vivenciando momentos de extrema dificuldade, precisa ser “trabalhada” para vingar. Sob certo aspecto, a disputa jurídica neste patamar é um embate científico-ideológico de argumentos.

A FAZENDA NACIONAL, mais especificamente a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), deve adotar as seguintes providências, entre outras: a) conscientização coletiva e da direção da existência do “problema”; b) mobilizar a Escola Superior da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para “atacar” o assunto mediante as seguintes iniciativas: b.1) discussão coletiva utilizando a “lista de discussão” (correio eletrônico); b.2) realização de seminário específico; b.3) estimular a elaboração de textos a serem divulgados amplamente e b.4) elaboração de livro coletivo com artigos de Procuradores da Fazenda Nacional e juristas “alinhados” com a premissa em questão.

As providências sugeridas, e outras na mesma linha, somente serão efetivadas se a gestão da PGFN inverter uma triste lógica observada nos últimos treze anos (pelo menos). Trata-se da ausência de planejamento estratégico (com identificação adequada de relevâncias, notadamente de “inteligência jurídico-tributária”), administração democrática e inclusiva e adoção efetiva de providências pensadas e com probabilidade de produzir os resultados esperados.