

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
DOUTORADO EM DIREITO

HELLA ISIS GOTTSCHESKY

**DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA E  
SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:  
CONTRIBUTO À CONCRETIZAÇÃO DA IGUALDADE NO PIS E NA COFINS**

Porto Alegre  
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
DOUTORADO EM DIREITO

HELLA ISIS GOTTSCHESKY

**DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA E  
SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:  
CONTRIBUTO À CONCRETIZAÇÃO DA IGUALDADE NO PIS E NA COFINS**

Tese apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor.

**Orientador: Prof. Dr. Humberto Ávila**

Porto Alegre

2016

HELLA ISIS GOTTSCHESKY

**DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA E  
SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:  
CONTRIBUTO À CONCRETIZAÇÃO DA IGUALDADE NO PIS E NA COFINS**

Tese de Doutorado em Direito  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Programa de Pós-Graduação em Direito  
Área de concentração: Direito Público / Direito Tributário

**Banca examinadora**

---

**Orientador: Prof. Tit. Humberto Bergmann Ávila  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)**

---

**Examinador: Prof. Tit. Luis Eduardo Schoueri  
Universidade de São Paulo (USP)**

---

**Examinador: Prof. Tit. James Marins  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR)**

---

**Examinador: Prof. Dr. Roberto Ferraz  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR)**

---

**Examinador: Prof. Dr. Andrei Velloso  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)**

**Porto Alegre  
2016**

À minha família, sem a qual nada faz sentido e pela qual todo esforço se justifica.

Ao meu amado Giovanni e aos meus filhos, João Pedro, Helena e Matheus.

Aos meus pais, Osmar e Beatriz.

## AGRADECIMENTOS

A presente pesquisa remonta aos anos de 2013-2016. Durante o ano de 2012, enquanto desenvolvia estudos acerca dos fundamentos da obrigação tributária e dos efeitos das normas tributárias (extrafiscalidade), temas que sempre foram para mim de grande curiosidade pelo “desconforto” que causam, me deparei com discussões acerca da possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de normas (tributárias) em função da inconsistência entre elas e seus efeitos concretos. Essa discussão (*Folgerichtigkeit*) iniciou-se na Alemanha e tem tomado corpo na Europa. Na ocasião, conversei com meu orientador, prof. Humberto Ávila, que prontamente consentiu com a alteração do objeto de pesquisa da presente tese. Durante a concretização da pesquisa do tema proposto, o caminho mostrou-se bastante árido. Primeiro, por tratar-se de tema de origem estrangeira, exigiu período de pesquisa bibliográfica para busca de material na Alemanha. Por ser um tema novo e ser relacionado a outros já há muito discutidos, há muita divergência doutrinária e jurisprudencial na literatura internacional. Por fim, são raros os textos em vernáculo que abordam essa problemática (ainda que com outros nomes) e há notável resistência na doutrina nacional acerca da consideração de finalidades e efeitos práticos como objeto da *ciência*<sup>1</sup> do Direito Tributário. Logo, sozinha não conseguiria concretizar o objeto da presente pesquisa. Afinal, “Yo soy yo y mi circunstancia y si no la salvo a ella no me salvo yo”<sup>2</sup>.

Seria impossível enumerar todas as pessoas que compõem a *minha circunstância* e que contribuíram de alguma forma para o resultado final desta pesquisa. Agradeço, com profunda sinceridade e admiração, ao meu orientador, prof. Humberto Ávila, pela liberdade acadêmica, pelo exemplo de seriedade científica, pelas precisas e preciosas indicações de leitura e pelo estímulo para desvendar novas fronteiras do Direito Tributário. Sobretudo, agradeço pelo tempo, bem tão escasso,

---

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013, p. 203; ÁVILA, Humberto. “Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 32, p. 159-197, 2014, p. 189.

<sup>2</sup> ORTEGA Y GASSET, jose. *Meditaciones del Quijote*. Madrid: Espasa-Calpe, 1964.

despendido com a discussão do tema da presente pesquisa, bem como por todas as críticas, observações e sugestões, que foram fundamentais para o desenvolvimento do trabalho. Recordo-me, de forma vívida, da primeira vez em que, pessoalmente, tive contato com o prof. Humberto Ávila, como aluna ouvinte de sua cadeira. Já o conhecia por meio de suas obras. Também não posso deixar de mencionar a minha profunda gratidão com o seu aceite para conduzir-me no caminho do doutoramento.

Agradeço aos professores que compuseram a banca de qualificação, pelos questionamentos, observações e críticas, que foram fundamentais para o desenvolvimento do trabalho.

Agradeço à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, que me abriu as portas para vivências acadêmicas instigantes e interdisciplinares. Ali muitos colegas e amigos contribuíram para a realização da empreitada por mim assumida, dentre eles: Arthur M. Ferreira Neto, Raquel Braga, Pedro Adamy, Henry Lummertz, Elisângela Simon, Rômulo Ponticelli; a eles, obrigada pelos calorosos debates.

Agradeço à Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre, nas pessoas de Padre Marcos Sandrini e José Nosvitz, diretor da Faculdade e coordenador do curso de Direito, respectivamente, e ao Min. José Néri da Silveira, pelo estímulo à qualificação acadêmica e valorização dos educadores, no sentido mais verdadeiro da palavra.

No decurso do tempo destinado à pesquisa, ao lado de inúmeras circunstâncias desafiadoras, meus três filhos (João Pedro, Helena e Matheus) nasceram. Em cada página escrita, a cada citação, em cada ponto e em cada vírgula há o olhar e o sorriso de cada um deles como inspiração. Sendo eles a razão do meu ser, viver e agir, a eles é dedicado este trabalho. Tão pequenos e tão presentes no desenvolvimento deste trabalho, me inspiram a querer ser mais do que fui até hoje.

Ao Giovani Agostini Saavedra, meu infinito agradecimento, pelo amor a mim e aos nossos filhos. Tu és, para mim, exemplo de dedicação e empenho. Sempre presente, acreditando em mim e na academia. Devido a seu companheirismo, amizade, paciência, compreensão, apoio, alegria e amor, este trabalho pôde ser concretizado. Obrigada por ter feito do meu sonho o nosso sonho.

Aos meus pais, Osmar e Beatriz, meu agradecimento especial, pelo seu amor incondicional e pela inestimável importância que têm em minha vida. A seu modo, sempre se orgulharam de mim, confiaram em meu trabalho e construíram os pilares sobre os quais pude caminhar firme. Obrigada pela confiança.

Às minhas amigas de sempre, Renata, Débora, Roberta e Letícia, por só quererem o meu bem e me valorizarem tanto como pessoa. Obrigada pela amizade.

Às funcionárias do Pós-Graduação, especialmente à Rosi e à Denise, pela disponibilidade, simpatia e gentileza. Obrigada pela ajuda.

Como não podia deixar de ser, a todos os advogados, funcionários e estagiários do escritório Saavedra e Gottschefsky Advogados, com os quais partilho minha caminhada profissional, que “seguraram a barra” e permitiram o meu afastamento para a conclusão dessa tese, muito obrigada. Pela proximidade e apoio entusiasmado na consecução do trabalho, permito-me nomear a Dra. Liliane Gomes e a Dra. Roberta Menegazzo. Agradeço ainda de forma especial à Dra. Bruna Paranhos e ao Dr. Alexander Pibernat pela leitura e revisão formal.

Obrigada a todos pelo apoio para que eu pudesse realizar o sonho da minha tese de doutoramento. Todos vocês me proporcionaram mais que a busca de conhecimento técnico e científico, mas uma valiosa lição de vida. Ninguém vence sozinho... OBRIGADA A TODOS.

*To be sure, political success is not guaranteed by mere legality, and occasionally, as with Nelson's blind eye, violations of strict legal requirements can have brilliant results. Politics sometimes calls for that sort of bold stroke. It also requires leadership, and vision, and teamwork to realize commonly defined policies, goals, and ideals. **Law establishes public powers and sets their limits.** How they are exercised within these limits is the very business of politics, and it is a matter of political vision and understanding to bring it about that a multitude of exercises of a multitude of power in the legal sense amounts to a **coherent and beneficial exercise of power** in the political sense. It goes without saying that the law does not contain a recipe for political success or for good political conduct. **But without some legal framework, there would not be a political system at all, nor indeed a state.** (grifei)*

(MacCormick, Neil. *Institutions of Laws – an Essay in Legal Theory*. Oxford: Oxford University Press, 2007, p.182 )

## RESUMO

Dentro da temática de compreensão do Direito enquanto sistema, insere-se a presente pesquisa. Seu objeto não consiste em criar ou analisar um sistema, mas sim em estudar um ponto específico vinculado a essas categorias, qual seja, o da consistência legislativa (*Folgerichtigkeit*). O presente trabalho defini o conteúdo de dever de consistência legislativa, enquanto dever dirigido ao legislador, demonstrando os seus elementos, as suas dimensões de eficácia e seus fundamentos, com vistas à sua aplicação no Direito Tributário. Assim, buscou-se (I) compreender, delimitar e demonstrar os fundamentos do dever de consistência legislativa e (II) demonstrar a concretização do dever de consistência legislativa no Direito Tributário, partindo dos seus mecanismos de controle e aplicando-os em problemas conhecidos.

Para concretizar o objetivo de delimitar e demonstrar os fundamentos constitucionais do dever de consistência legislativa, são enfrentadas três grandes questões: 1) busca-se a definição de consistência legislativa, analisando-se o seu desenvolvimento, suas dimensões de eficácia, sua contraposição com institutos afins, demonstrando ser ela uma norma complexa consistência legislativa pode ser empregado para orientar o legislador na elaboração das normas em atenção às relações da novas normas com as por ele já pré-definidas (consistência legislativa postulado), para a concretização do ideal de justiça distributiva mediante a exigência continua de perseguir a repartição igualitária dos privilégios e dos ônus tributários (consistência legislativa-princípio), como limite ao poder de legislar impondo a elaboração de leis consistentes e livres de discriminações injustificadas (consistência legislativa-regra) e ainda como critério de avaliação de compatibilidade material de conteúdos normativos (consistência legislativa-critério). Seu fundamento se dá por derivação do Estado de Direito e legislativa e igualdade. Por meio dela impõe-se ao legislador a autovinculação de forma que, quanto mais intensamente ele tiver regulado um instituto, maior é o seu ônus de fundamentação para desviar do dever de consistência legislativa.

Num segundo momento o dever de consistência legislativa é aplicado ao Direito Tributário, por meio do controle da igualdade e da sistematicidade. Exemplificativamente aplicam-se esses controles ao regime de não-cumulatividade inserido no PIS e na COFINS especificamente em relação a dois problemas: (1) a imposição de restrição ao creditamento, percebendo a inconsistência legislativa na medida em que a finalidade da norma e a forma como ela foi concretizada não são consistentes e (2) o critério *discrimen* para imposição do regime cumulativo ou não-cumulativo a determinado contribuinte. Nesses casos verificou-se a inconsistência legislativa.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Limitação ao poder de legislar. Dever de consistência legislativa. Igualdade prática. *Folgerichtigkeit*. Estado de Direito. Poder discricionário. Contribuições sociais. PIS. COFINS. Não-cumulatividade. Conceito de insumo.

## ABSTRACT

The research hereto intends to analyse consistency of the legal order or the duty of legislative consistency (Folgerichtigkeit), as a part of the understanding the Law as a system, in order to (I) understand, define and demonstrate the fundamentals of the the duty of legislative consistency and (II) to demonstrate the implementation of the duty legislative consistency in tax law, applying its control mechanisms.

To achieve the goal to delimit and demonstrate the fundamentals of the constitutional duty of legislative consistency, are facing three major issues: 1) is the definition of legislative consistency, analyzing its development, its dimensions of effectiveness, its contrast with similar institutes, proving to be a complex legislative consistency standard can be employed to guide the legislator in the preparation of standards in attention to relations of new standards with the pre-defined already by him (legislative consistency postulate) , to achieve the ideal of distributive justice by requirement continues to pursue the egalitarian distribution of privileges and the tax burden (legislative-consistency principle), as limited to the power to legislate by imposing the elaboration of consistent laws and free of unjustified discrimination (legislative consistency-rule) and also as a criterion for evaluation of normative content material compatibility (legislative consistency-criterion). Its Foundation is given by deriving from the rule of law and legislation and equality. Through it we need the Legislature to autovinculação so that the more intensely it has set an Institute, the higher your burden of justification for deviating from the duty of legislative consistency.

Secondly the duty of legislative consistency is applied to the tax law, through the control of equality and a systematic approach. As for example apply these controls for the non-cumulative PIS and COFINS inserted specifically in relation to two issues: (1) the imposition of restriction on crediting, realizing the legislative inconsistency in that the purpose of the standard and how it has been implemented are not consistent and (2) the discrimen criteria for imposition of cumulative or non-cumulative regime the given contributor. Also in this case there is legislative inconsistency.

**Keywords:** Tax Law. Limitation to the power to legislate. Duty of legislative consistency. Equality practice. Folgerichtigkeit. Rule of law. Discretion. Social contributions. PIS. COFINS. Non-cumulative.

## LISTA DE ABREVIATURAS

AO	<i>Abgabenordnung</i>
AöR	<i>Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)</i>
Art.	<i>Artikel</i>
Aufl.	<i>Auflage</i>
BFH	<i>Bundesfinanzhof</i>
BGBl.	<i>Bundesgesetzblatt</i>
BStBl	<i>Bundessteuerblatt</i>
BuW	<i>Betrieb und Wirtschaft</i>
BVerfG	<i>Bundesverfassungsgericht</i>
BVerfGE	<i>Bundesverfassungsgerichtsentscheidung</i>
BVerfGG	<i>Bundesverfassungsgerichtsgesetz</i>
CFBR	Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário de Justiça
DJT	<i>Deutscher Juristentag</i>
DJZ	<i>Deutsche Juristenzeitung</i>
Dreier, GG, I, 1996	DREIER, Horst (Hrsg.), <i>Grundgesetz Kommentar</i> , Bd I, 1996; Bd. II 1998; Bd. III 2000
DStjG	<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft</i>
DStR	<i>Deutsche Steuerrecht (Zeitschrift)</i>
FFG	<i>Filmförderungsgesetz</i>
FinArch	<i>Finanzarchiv</i>
FS	<i>Festschrift</i>
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade (Allgemeines Zoll – und Handelsabkommen)</i>
GG	<i>Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland</i>
Hg.	<i>Herausgeber</i>
HGB	<i>Handelsgesetzbuch</i>
HStR, Bd. I, 2003	ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul, <i>Handbuch des Staatsrecht</i> , Bd. I Historische Grundlagen, 3. Auf., Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2003.

HStR, Bd. II, 2004	ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul, <i>Handbuch des Staatsrecht</i> , Bd. II Verfassungsstaat, 3. Auf., Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2004.
HStR, Bd. IV, 2006	ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul, <i>Handbuch des Staatsrecht</i> , Bd. IV Aufgaben des Staates, 3. Auf., Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2006.
HStR, Bd. V, 2000	ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul, <i>Handbuch des Staatsrecht</i> , Bd. V Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 2. Auf., Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2000.
HStR, Bd. VI, 1989	ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul, <i>Handbuch des Staatsrecht</i> , Bd. VI Freiheitsrechte, Heidelberg: C.F. Müller Juristischer Verlag, 1989.
Hrsg.	<i>Herausgeber</i>
JBl.	<i>Juristische Blätter</i>
JZ	<i>Juristenzeitung</i>
KrW-/AbfG	<i>Kreislaufwirtschafts – und Abfallgesetz</i>
LG	<i>Landesgericht</i>
LuftVG	
v. Magoldt/ Klein/ Starck, GG I, 2005	MANGOLDT, Hermann v.; KLEIN, Friedrich; STARCK, Christian, <i>Kommentar zu Grundgesetz</i> , Bd. 1: Präambel, Artikel 1 bis 19, 5. Aufl., München: Franz Vahlen Verlag, 2005.
NJW	<i>Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)</i>
R.E.	Recurso Extraordinário
Resp.	Recurso Especial
Rn.	<i>Randnummer(n)</i>
Rspr.	<i>Rechtsprechung</i>
StromStG	<i>Stromsteuergesetz</i>
StuW	<i>Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)</i>
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJRS	Tribunal de Justica do Rio Grande do Sul (Justizgericht von Rio Grande do Sul)

# SUMÁRIO

<b>AGRADECIMENTOS</b>	<b>5</b>
<b>RESUMO</b>	<b>9</b>
<b>ABSTRACT</b>	<b>10</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b>	<b>11</b>
<b>CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS</b>	<b>17</b>
DEFINIÇÃO DO OBJETO E JUSTIFICATIVA	17
QUESTÃO TERMINOLÓGICA: FOLGERICHTIGKEIT, CONSEQUENCIALISMO, COERÊNCIA E CONSISTÊNCIA	26
MÉTODO	30
PLANO DO TRABALHO	31
<b>I. COMPREENSÃO E FUNDAMENTOS DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA</b>	<b>35</b>
A. CONTRIBUTO PARA A DELIMITAÇÃO DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA	35
1 <i>Identificação inicial do problema como ponto de partida para a análise do dever de consistência legislativa a partir das consequências jurídicas das normas</i>	35
2 <i>Desenvolvimento do dever de consistência legislativa (Folgerichtigkeit) pelo Tribunal Constitucional alemão (Bundesverfassungsgericht)</i>	38
2.1 Primeira fase: mera incompatibilidade sistêmica	38
2.2 Segunda fase: renascimento do dever de consistência legislativa	39
2.3 Terceira fase: consistência legislativa decorrente do dever de igualdade nas consequências (efeitos) jurídicas	42
2.4 Posição atual: consistência legislativa, fundamentação e praticabilidade	50
2.5 Conclusões parciais	55
3 <i>Dimensões de eficácia do dever de consistência legislativa</i>	56
3.1 Dimensão interna de eficácia do dever de consistência legislativa	58
3.1.1 Dimensão interna, sincrônica ou estática	58
a) Inconsistência formal: contradição no âmbito de validade de duas normas (Widerspruchsfreiheit)	59
b) Inconsistência material: incompatibilidade entre as determinações materiais prévias de determinado instituto e a forma como esse instituto veio a ser desenvolvido (sem a pretensão de alteração)	61
3.1.2 Dimensão interna diacrônica ou dinâmica	64
a) Inconsistência entre a norma originária e a norma alteradora, sem alteração da realidade fática e sem a pretensão de nova orientação sistêmica	64

3.2 Dimensão externa: relação entre finalidade e consequências jurídicas	71
3.2.1 Dimensão finalística	72
a) Pressuposto: identificação da finalidade da lei	72
b) Inconsistência entre finalidade e norma	74
c) Inconsistência entre finalidades de normas relativas a um mesmo instituto	78
d) Inconsistência entre a finalidade pretendida pela norma e a sua praticabilidade	80
3.2.2 Dimensão de efetividade	83
a) Inconsistência entre o fim pretendido e as consequências efetivas	83
<b>4 Diferenciação e interdependência em relação a institutos afins</b>	<b>90</b>
4.1 Unidade do ordenamento jurídico e não contradição no ordenamento jurídico	90
4.2 Segurança jurídica e proteção da confiança	96
4.3 Venire contra factum proprium e proteção à legítima confiança	100
4.4 Justiça sistêmica, coerência e interpretação sistemática	106
4.5 Conclusões preliminares	109
<b>5 Esboço de um conceito do dever de consistência legislativa</b>	<b>111</b>
5.1 Natureza jurídica do dever de consistência legislativa	111
5.2 Conceito de consistência legislativa	118
5.2.1 Esboço de um conceito de consistência legislativa	118
5.2.2 Elementos relacionais estruturantes do conceito de consistência legislativa	119
a) Decisão fundamental	119
b) Finalidade	120
c) Fundamento da finalidade	122
d) Desenvolvimento da decisão fundamental	123
e) Instrumentos de praticabilidade da decisão fundamental	123
f) Consequências práticas da decisão fundamental	124
<b>B. FUNDAMENTOS DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA</b>	<b>125</b>
<b>1 Fundamentos constitucionais do dever de consistência legislativa</b>	<b>125</b>
1.1 Estado de Direito	125
1.2 Dever de igualdade	127
1.2.1 Objeto de proteção do dever de igualdade	129
1.2.2 Conceito e elementos estruturantes do dever da igualdade	131
1.2.3 Derivação do dever de consistência legislativa do dever de igualdade	132
1.3 Direitos fundamentais de liberdade	134
<b>2 Fundamento sistemático do dever de consistência legislativa – vinculação do legislador</b>	<b>134</b>
2.1 Vinculação do legislador ao sistema (autovinculação)	135
2.1.1 Autovinculação e poder discricionário legislativo	136
2.1.2 Perseguição de finalidade pública e necessidade de justificação de decisões legislativas	140
<b>C. PERMANÊNCIA E MUDANÇA: ESPAÇO DE ATUAÇÃO DO LEGISLADOR (GESTALTUNGSSPIELRAUM) E OS LIMITES DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA</b>	<b>146</b>
<b>1 A extrafiscalidade e o dever de consistência legislativa</b>	<b>149</b>
1.1 Identificação de extrafiscalidade: cotejo entre fins e efeitos	150

1.2 Dever de consistência legislativa, igualdade e extrafiscalidade	156
2 <i>Elaboração de um novo sistema</i>	165
<i>Conclusões preliminares</i>	166

## **II. PARÂMETROS PARA O CONTROLE DA CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA E SUA CONCRETIZAÇÃO NO PIS E NA COFINS 170**

### **A. A CONCRETIZAÇÃO DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS PARÂMETROS PARA SEU CONTROLE JUDICIAL 170**

#### *1 Exigências do dever de consistência legislativa com vistas à concretização da igualdade entre os contribuintes 171*

1.1 Vedação de arbitrariedade	172
1.2 Igualdade (neue Formel) e seus efeitos no dever de consistência legislativa	177
1.3 Relação da capacidade contributiva com o dever de consistência legislativa	180

#### *2 Sistematicidade (Systembindung) em matéria tributária 181*

2.1 Níveis de restrição do âmbito de discricionariedade do legislador ou (Zweistufigkeit) da autovinculação	182
2.2 Alteração do sistema posto ou justificativa extrafiscal	183

#### *3 Controle judicial da atividade legislativa e a necessidade de superação da tese do legislador negativo 184*

#### *Conclusões preliminares e análise crítica 191*

### **B. ESTRUTURA SISTÊMICA DO PIS E DA COFINS COMO CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS 191**

#### *1 Delimitação do constitucional e infraconstitucional do PIS e da COFINS 194*

1.1 Estrutura constitucional do PIS e da COFINS como tributos finalísticos	194
1.1.1 Competência legislativa	194
1.1.2 Contribuições sociais enquanto tributo com afetação	197
1.1.3 Destino (e tredestinação) da arrecadação: afetação jurídica versus afetação econômica da receita da tributação	204

#### 1.2 Concretização infraconstitucional do PIS e da COFINS 208

1.2.1 Instituição legal do PIS e da COFINS	208
a) O FINSOCIAL	209
b) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS – LC 70/91 e Lei 9.718/98	209
c) Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS: LC 7/70 e Lei 9.718/9822	210

1.2.2 Materialidade e forma de apuração (COFINS: LC 70/91 e Lei 9.718/98, e PIS: LC 7/70 e Lei 9.718/98)	211
--	-----

#### *2 Regime da não-cumulatividade aplicado ao PIS e à COFINS 211*

2.1 Introdução do regime da não-cumulatividade (Leis 10.637/02 e 10.833/03) no PIS e na COFINS e o status constitucional	212
2.1.1 Finalidade perseguida pelo legislador com a implementação do regime não-cumulativo	213
Conclusões parciais	223
2.1.2 Natureza jurídica da não-cumulatividade: dever constitucional ou mero benefício fiscal?	225

Conclusões parciais	231
2.2 Não-cumulatividade como método de apuração do quantum debeat	231
2.2.1 Não-cumulatividade stricto sensu (ICMS e IPI)	233
a) Cadeias plurifásicas e tributação indireta	233
b) Não-cumulatividade nos tributos indiretos	233
2.2.2 Técnica constitucional do regime da não-cumulatividade	235
2.2.3 Não-cumulatividade lato sensu e o conceito de insumo	238
a) não-cumulatividade na cadeia monofásica e plurifásica das contribuições	239
b) Conceito de insumo no regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS e a intensidade de restrição ao creditamento	244
b1) Disposições legais e infra legais	244
b2) Crédito para fins de não-cumulatividade de PIS/ COFINS: insumo ou despesa? IPI, essencialidade, IRPJ?	245
2.2.4 Conclusão parcial	251
<b>3 Análise do dever de consistência legislativa</b>	<b>252</b>
3.1 Obrigatoriedade de adoção do regime não-cumulativo para alguns contribuintes	252
3.1.1 imposição do regime de apuração do quantum debeat do PIS e da COFINS pelo critério “regime de apuração do imposto sobre a renda”	252
3.1.2 Elementos estruturais relevantes da norma e de seu contexto	254
3.1.3 Imposição parcial do regime não-cumulativo e igualdade	256
3.1.4 Análise do dever de consistência legislativa	259
3.1.5 Conclusões parciais e análise crítica	261
3.2 Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/COFINS	262
3.2.1 Exposição do problema e elementos estruturais relevantes da norma e de seu contexto	262
3.2.2 Restrição do crédito e igualdade	264
3.2.3 Restrição de crédito e sistematicidade	264
3.2.4 Conclusões parciais e análise crítica	269

**CONCLUSÃO 271**

**BIBLIOGRAFIA 281**

## CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

### DEFINIÇÃO DO OBJETO E JUSTIFICATIVA

O Direito serve a um fim específico, o de ordenar a vida humana em sociedade<sup>3</sup>. Para poder servir a esse propósito, o Direito não pode ser um conglomerado de normas assistemáticas, que apenas se aproximam por tratar de temas semelhantes<sup>4</sup>, nem tão específico e casuístico de forma que cada cidadão seja submetido a um “direito” diferente de seus pares. Ao Direito não pode ser aplicado a máxima de GUIMARÃES ROSA: “Pão ou pães é uma questão de opiniões”<sup>5</sup>. Para que o Direito exerça a sua função teleológica de ordenar condutas, para que o cidadão tenha a segurança jurídica<sup>6</sup> necessária ao planejamento de seus atos e também para realizar a justiça mediante o tratamento isonômico dos cidadãos, ele só somente pode ser concebido como sistema. As normas não podem ser “pinçadas” e compreendidas, interpretadas, aplicadas e alteradas fora de seu contexto normativo. Conforme adverte o MIN. EROS GRAU, “não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”.<sup>7</sup> Mais do que isso, diz o autor:

A propósito, diz Geraldo Ataliba [1970:373]: “(...) nenhuma norma jurídica paira avulsa, como que no ar. Nenhum mandamento jurídico existe em si, como que vagando no espaço, sem escoro ou apoio. Não há comando isolado

---

<sup>3</sup> Luis Fernando Barzzotto, a partir das leituras de São Tomas afirma que: “a ‘proporção’ da parte ao todo é dada pela ordem. A ordenação do ser humano singular à comunidade é feita pela lei: “A lei é como uma arte de instituir ou ordenar a vida humana”. BARZZOTTO, Luis Fernando. “Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade”. In: *Revista Direito GV*, V. 3 N. 2 | P. 219 - 260 | JUL-DEZ 2007, p. 33

<sup>4</sup> Afirma Bobbio: “Ao nosso ver, a teoria da instituição teve o grande mérito de pôr em relevo o fato de que se pode falar de Direito somente onde haja um complexo de normas formando um ordenamento, e que, portanto, o Direito não é norma, mas um conjunto coordenado de normas, sendo evidente que uma norma jurídica não se encontra jamais só, mas está ligada a outras normas com as quais forma um sistema normativo” BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10<sup>o</sup> ed., 1999, p.21.

<sup>5</sup> ROSA, João Guimarães. *Grande Sertão: Veredas*. Editora Aguilar, 1994, p.4: “*Enfim, cada um o que quer aprova, o senhor sabe: pão ou pães, é questão de opiniões... O sertão está em toda a parte.*”

<sup>6</sup> Segurança jurídica serve aos ideais de cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade, de forma que garanta a interação passado, presente e futuro. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 335.

<sup>7</sup> GRAU, Eros. *Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.127-128.

ou ordem avulsa. Porque esses – é propedêutico – ou fazem parte de um sistema, nele encontrando seus fundamentos, ou não existem juridicamente.” Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projetou a partir dele – do texto – até a Constituição. Por isso insisto em que o texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.

Da mesma forma que se pode afirmar que o Direito (como ordenamento jurídico) serve para ordenar e coordenar condutas dos indivíduos em uma determinada sociedade, o Direito Tributário também serve a um fim: viabilizar economicamente as atividades do Estado<sup>8</sup>, garantindo governabilidade e assistência social, conforme máxima que remonta aos primórdios do Direito Romano, “do ut des”<sup>9</sup>. Sendo assim, o Direito Tributário tem como fim precípua arrecadar<sup>10</sup> e, conseqüentemente, como fim de justiça fiscal<sup>11</sup>, concretizar a partilha do ônus público entre os cidadãos-contribuintes.

Essa partilha do ônus público não pode ser arbitrária, casuística, assistemática. Pelo contrário, na exata medida em que o Direito Tributário é concebido como um Direito “invasivo” (*Eingriffsrecht*) e oneroso (*Belastungsrecht*)<sup>12</sup>, a partilha do

---

<sup>8</sup> Nesse sentido afirma Schoueri “ O modelo do Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal (ou, literalmente, Estado do Imposto (Steuerstaat). Sua principal característica é o seu modo de financiamento ser prioritariamente por tributos. Ou seja, não é o Estado que gera a sua riqueza, mas o particular é a fonte (originária) de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) ao Estado”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 3.ed, 2013, p. 25

<sup>9</sup> Expressão do Direito Romano que significa “eu dou, para tu que dês” (tradução livre). Máxima que expressa a noção de solidariedade do homem como um ser social a ser realizada por meio de políticas públicas. PAUSCH, Alfons; PAUSCH, Jutta. *Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler: Steueruntertanen - Steuerrebelln - Steuerbürger*. Köln: O. Schmidt, 1988, p.96-97.

<sup>10</sup> A afirmação de que o fim precípua do direito tributário é viabilizar a arrecadação pretende ressaltar a função arrecatatória dos tributos e não deve ser confundida com um fim (enquanto meta) a ser atingido. Nesse sentido ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 3.ed, 2013, p 36-37.

<sup>11</sup> Andrei Pitten Velloso, ao analisar a obra de Huster (HUSTER, Rechte und Ziele. *Zur Dogmatik des Allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993) acerca dos fins internos e externos da tributação, aponta que “Aplicando essa terminologia ao Direito Tributário, os critérios idôneos para nortear a concretização do princípio da isonomia tributária poderiam ser denominados “critérios de justiça tributária”; e o fim que há de orientar a sua determinação “fim de justiça tributária”, “fim de justa repartição da carga tributária” ou, simplesmente “justiça tributária” (VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.79).

<sup>12</sup> ENGLISH, Joachim. “Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot”. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.167-220.

ônus tributário deve ser isonômica entre todos os cidadãos-contribuintes<sup>13</sup>. Por essa razão, o critério de comparação entre contribuintes deve ser a capacidade contributiva<sup>14</sup>, exceto se houver justificação extratributária (extrafiscal), para que, com base na finalidade que justifica esse fim, adote o legislador critério diverso de comparação e, conseqüentemente, de concretização da igualdade<sup>15</sup>.

A ânsia arrecadatória, a velocidade das mudanças legislativas e a tentativa de resolver problemas sociais, ambientais, econômicos e até concorrenciais de política externa por meio de normas tributárias têm gerado inúmeros problemas jurídicos, desde a segurança jurídica no sentido de cognoscibilidade das normas<sup>16</sup> até a adequação dos instrumentos de praticabilidade da tributação<sup>17</sup>.

Qualquer cidadão que pague tributos percebe seus efeitos onerosos. Mais do que sentir os efeitos onerosos da tributação, o cidadão-contribuinte percebe-se em um enorme complexo de normas, cuja complexidade transcende o mero volume, e acaba sendo somente possível compreender (em alguma medida) a tributação por meio de especialistas. Exatamente por isso muitos falam no caos tributário<sup>18</sup> ou no carnaval tributário<sup>19</sup>. Conforme apontou MONIKA JACHMANN, quanto mais extensa e menos duradoura for a norma tributária, maior será a insegurança jurídica, assim como maior será o número de processos na seara tributária, com todas as conseqüências negativas que isso acarreta para a economia e para a sociedade<sup>20</sup>.

---

<sup>13</sup> Sobre isonomia no âmbito tributário, ver: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008; VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>14</sup> BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1983; BIRK, Dieter. *Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung*. *StuW* 3/1989.

<sup>15</sup> WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 358 e ss

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 299 e ss.

<sup>17</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. “Justiça Tributária”. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Pons Marcial, 2012, p. 35 e ss.

<sup>18</sup> JACHMANN, Monika. *Wider das Steuerchaos*. Jenaer Schriften zum Recht, Bd. 21, Stuttgart: Richard Boorberg Verlag, 1998, p.10.

<sup>19</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2.ed., São Paulo: Lejus, 1999.

<sup>20</sup> JACHMANN, Monika. *Wider das Steuerchaos*. Jenaer Schriften zum Recht, Bd. 21, Stuttgart: Richard Boorberg Verlag, 1998, p.10.

Nesse cenário de um volume imenso de normas tributárias extremamente complexas, cujas alterações são diárias, pretende-se destacar um problema essencial: o da (in)observância pelo legislador do dever de consistência legislativa das normas tributárias (*Folgerichtigkeit*).

Na doutrina e na jurisprudência brasileiras, percebe-se uma crescente preocupação com as *alterações bruscas e sem justificativa* das normas tributárias, bem com os seus respectivos *efeitos jurídico-tributários* práticos (e, conseqüentemente, com a concretização do dever de igualdade na tributação por meio da equânime partilha de seu ônus)<sup>21</sup>. Desde já, ressalta-se que o presente trabalho não versa sobre *análise econômica do Direito*<sup>22</sup>. Muito antes pelo contrário, pretende-se analisar o dever de consistência legislativa considerando a lógica da incidência tributária e a equânime partilha do ônus fiscal como condição de constitucionalidade dos tributos.

Percebe-se crescente desconforto da doutrina tributária com essa situação caótica da legislação. Inúmeros adjetivos comumente usados têm sido objeto de debates práticos entre tributaristas, que alegam “falta de racionalidade”<sup>23</sup>,

---

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. “Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n.29, p.181-204, 2013, p.203; ÁVILA, Humberto. “Ciência do Direito Tributário e discussão crítica”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n.32, p.159-197, 2014, p.189.

<sup>22</sup> A análise econômica do Direito tem por base a metodologia da microeconomia, segundo a qual os agentes econômicos, antes de tomar uma decisão, comparam os custos e os benefícios das alternativas envolvidas, independentemente se sua natureza. Os critérios de avaliação são estritamente individuais, segundo a preferência de cada um, e levam em consideração as informações disponíveis no momento da avaliação. Trata-se de análise consequencialista, que leva em consideração o que vai acontecer depois de tomada a decisão, e não as causas que levaram à necessidade de tomar uma decisão. Principal expoente da análise econômica do Direito pode ser considerado Richard Posner. POSNER, Richard. A. *Economic Analysis of Law*. 7.ed. New York: Aspen Publishers, 2007. Na doutrina nacional, buscando demonstrar os elos entre a análise econômica do Direito e o Direito Tributário, ver: CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus Jurídico, 2009; e CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

Esse raciocínio econômico-consequencialista sofre várias críticas, na medida em que pode ser perigoso e pernicioso no âmbito do Direito Tributário, porque, muitas vezes, interesses meramente arrecadatórios justificariam atos contrários ao Direito, como, por exemplo, a modulação de efeitos em decisões do STF por razões econômicas protetivas da União.

<sup>23</sup> ROBERTO FERRAZ afirma que o sistema é irracional na concessão de isenções fiscais, pois não há qualquer justificativa que fundamente por que a indústria “A” foi beneficiada com isenção ou redução de IPI e a indústria “B” não recebeu o mesmo benefício (FERRAZ, Roberto. “Igualdade nas

“incoerência”, “ausência de sistematicidade”, etc. para manifestar inconformidade com o descompasso de medidas legislativas, quando comparadas umas com as outras ou quando do cotejo entre a finalidade da norma, sua concretização e seus efeitos.

A partir do tema “sistema”, muitos objetos de estudo podem ser especificados: (a) a estrutura e as características do ordenamento jurídico brasileiro; (b) estrutura e característica do sistema jurídico tributário; (c) princípios orientadores do sistema; (d) justiça sistêmica, interpretação sistêmica e interpretação conforme; (e) coerência sistêmica; (f) consistência legislativa, etc. De todos esses aspectos, a presente pesquisa ocupa-se apenas de um: o da consistência legislativa. Em termos práticos, consistência legislativa no Direito Tributário significa que o legislador é livre para definir “se” e “como” vai exercer a sua competência legislativa, mas, uma vez tendo decidido, deve concretizar essa decisão mantendo a igualdade efetiva entre os contribuintes. Em outras palavras: “Ajoelhou, tem que rezar”<sup>24</sup>. Uma vez tendo decidido, já não tem mais o legislador o mesmo grau de liberdade que tinha antes. Ele está vinculado à sua decisão e assim permanecerá até que a revogue ou decida pela criação de novo sistema.

No Direito, mais especificamente no Direito Tributário Brasileiro, são ainda tímidas as manifestações doutrinárias e as decisões do STF que versem sobre “consistência”, “coerência”, “racionalidade”, “sistematicidade”<sup>25</sup>, com vistas a garantia de igualdade prática da partilha do ônus tributário. Ao legislador não dada a opção ser ou não ser consistente. Com o presente trabalho pretende-se, portanto, a reconstrução do dever de consistência legislativa, demonstrando os seus

---

desonerações fiscais – exigência de racionalidade do sistema”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 17, São Paulo: Dialética, 2013 (262-292).

<sup>24</sup> Agradeço ao professor Humberto Ávila a analogia do aqui denominado dever de consistência legislativa com o brocardo popular “Ajoelhou, tem que rezar”.

<sup>25</sup> As expressões ora apontadas não são idênticas, nem correspondem com exatidão ao conteúdo normativo do dever de consistência legislativa. Entretanto, em boa medida, o anseio por sistematicidade e racionalidade nas decisões legislativas, ao qual também é vocacionado o dever de consistência legislativa, é traduzido na doutrina por essas expressões. Logo, considerando que o trabalho parte de um conceito alemão (*Folgerichtigkeit*), cuja tradução não encontra palavra de idêntico sentido em português, poder-se-ia considerar a adoção de alguma delas. No capítulo I, A, 4 procura-se fazer a distinção de institutos semelhantes a fim distinguir o dever de consistência legislativa de outras figuras correlatas.

fundamentos constitucionais e sistemático e delimitando, portanto, a sua esfera de eficácia.

Problema prático relevante (jurídica e economicamente) que tem sido muito debatido pela doutrina e enfrentado, nas suas mais diversas nuances, é o do regime da não-cumulatividade introduzido no PIS e na COFINS por meio das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Embora alvo de antigo e intenso debate no meio jurídico, a discussão acerca (a) da sua imposição obrigatória para alguns contribuintes e (b) do conceito de insumo<sup>26</sup>, para fins de registro de créditos das contribuições ao PIS e à COFINS, não poderia ser mais atual, pois parece estar cada vez mais distante de uma solução adequada. Dessa forma, apesar de o problema ser conhecido, pretende-se, a partir da análise das normas que inseriu o regime da não-cumulatividade no PIS e na COFINS com vistas à observância ou não, pelo legislador, do dever de consistência legislativa, lançar novas luzes ao debate e, com isso, contribuir para solução desse problema.

O primeiro problema apontado é o da adoção obrigatória do regime da não-cumulatividade para alguns contribuintes. No art. 8, II da Lei 10.637/02 e art. 10 da Lei 10.833/03 há a previsão de que “as empresas que apurarem seu Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) segundo o lucro real e não estiverem ressalvadas nas demais exceções [...] deverão, necessariamente, apurar o PIS e a COFINS pelo regime não-cumulativo”. Ou seja, o regime não-cumulativo (a) não é obrigatório para todos os seus contribuintes; (b) não é facultativo para todos os seus contribuintes. Ele introduziu um critério de desigualdade vinculado ao regime de apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.

A legislação do Imposto sobre a Renda, por sua vez, notadamente o art. 13 da Lei 9.718/98, prevê a adoção *compulsória* do regime de apuração pelo lucro real para empresas que superem um determinado valor de receita bruta. Portanto, o modo de apuração do Imposto sobre a Renda varia de acordo com a receita bruta da empresa, e o mesmo se aplicará ao PIS e à COFINS. Entretanto: a materialidade e a base de cálculo destes tributos (IRPJ, PIS e COFINS) são coincidentes? Por qual razão dois contribuintes que exercem a mesma atividade, mas com receitas brutas

---

<sup>26</sup> Matéria sujeita ao rito dos recursos repetitivos e será julgada no Resp 1.221.170/PR.

diferentes, estarão sujeitos à diferentes regimes de apuração do PIS e da COFINS? Independentemente da previsão do art. 195, §12º, o critério usado para diferenciar contribuintes é consistente?

O Segundo problema concreto decorre das leis que inseriram o regime não-cumulativo no PIS e na COFINS e das INs 247/02 e 404/04 da Secretaria da Receita Federal, que regularam os insumos para fins de crédito de PIS e de COFINS. Por meio das referidas leis foi introduzido regime não-cumulativo, mas com restrições acerca do que poderá ser (ou não) considerado insumo para fins de crédito.

Há, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, pelo mesmo três correntes acerca dos possíveis tratamentos fiscais aplicáveis aos insumos: (a) a corrente restritiva, que procura atribuir ao PIS e à COFINS o mesmo conceito de insumo do IPI; (b) a corrente ampla, que utiliza o conceito atribuído às despesas necessárias para fins de IRPJ e (c) a corrente da essencialidade ao processo produtivo, que busca analisar a realidade de produção de cada empresa para ver se determinada despesa é ou não insumo.

Em recente julgado do STJ sobre a legalidade dessas INs, pronunciou-se o MIN. MAURO MARQUES<sup>27</sup>:

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições.

Ou seja, percebe-se que o Ministro, ao analisar as restrições ao creditamento de insumos, levou em consideração a operacionalização sistemática da não-cumulatividade. Em outras palavras, não se pode atribuir tratamento igual a situações essencialmente desiguais. O IPI é um imposto que tem toda a sua estrutura voltada à tributação da produção. Já o PIS e a COFINS são contribuições cujas materialidades estão atreladas à receita ou ao faturamento. Portanto, a concretização

---

<sup>27</sup> RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 – MG, DJE 29/06/15

do regime da não-cumulatividade deve ser interpretada e construída em consonância com a estrutura do tributo ao qual se vincula.

Importante elemento nessa discussão é o fato de que o legislador possuía amplo poder discricionário acerca da adoção ou não do regime não-cumulativo para as contribuições. Uma vez tendo decidido pela implementação desse regime, deve o legislador, de forma consistente, seguir até o fim os princípios pelos quais ele previamente já decidiu. Nesse sentido, reforça-se a ideia de que o legislador ordinário tem poder discricionário na definição dos setores sujeitos ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. A discricionariedade, no entanto, não atinge o regime da não-cumulatividade, devendo ela ser aplicada de forma plena e sem restrições, sob pena de inconsistência legislativa. Percebe-se, nessa situação conflito entre uma decisão fundamental prévia do legislador e a forma como a tributação relativa àquele instituto se desenvolveu.

Posto isso pergunta-se: o legislador é livre para decidir sempre de acordo com conveniência e oportunidade? E se as suas decisões causarem consequências contraditórias ou materialmente inconsistentes entre si, deve o cidadão contribuinte sujeitar-se a essas arbitrariedades? Compete ao judiciário julgar as decisões do legislador? Em que medida? Suas decisões prévias não vinculam as consequências dela decorrentes?

Em outras palavras: os problemas relacionados à inconsistência legislativa são aqueles em que o legislador (a) aponta para a persecução de uma finalidade, mas não adota os critérios e os meios adequados para tanto (tornando a legislação incompreensível e repleta de exceções inconsistentes com aquele tributo ao qual se referem); (b) não desenvolve de forma formal e materialmente consistente as suas próprias decisões; (c) por meio do desenvolvimento de determinada norma causa efeitos jurídicos práticos desiguais. Assim, desconforto e a inconformidade da doutrina antes apontada demonstram que com a formatação atual dos tributos e a carência de instrumentos para a solução desse desconforto, requerem que o sistema avance, uma vez que, a mera análise semântica da hipótese de incidência das normas se mostra insuficiente para garantir a efetiva igualdade.

A análise desses dois problemas demonstra que os problemas de consistência legislativa são latentes e urge serem solucionados, o que, por si só,

revela a importância de ser desvelada essa norma a partir do ordenamento jurídico brasileiro, com a sua consequente explicação e descrição.

É no contexto de todas essas justificativas que o presente trabalho tem por objeto a análise do dever de consistência da tributação enquanto norma constitucional que determina ao legislador a observância das suas decisões prévias, bem como que desenvolva a tributação de forma a concretizar a equânime partilha do ônus tributário. A amplitude do tema relacionado a concepção do Direito enquanto sistema impõe a especificação e delimitação da pesquisa a ser desenvolvida.

Não se pretende elaborar uma teoria do sistema, nem discutir justiça sistêmica ou mesmo coerência sistêmica em um sentido amplo. A noção de Direito como um conjunto de normas ordenadas é pressuposto do presente trabalho e não se confunde com o seu objeto. Pretende-se estudar um ponto específico, vinculado a essas categorias, qual seja, o da consistência legislativa (*Folgerichtigkeit*). Assim, pretende-se construir, à luz do Direito brasileiro, a definição do conteúdo de dever de consistência legislativa, enquanto norma dirigida ao legislador, demonstrando os seus elementos, as suas dimensões de eficácia e seus fundamentos, com vistas à sua aplicação no Direito Tributário. Acredita-se que, por meio da correta compreensão do dever de consistência legislativa, a atividade legiferante poderia ser exercida com maior qualidade, promovendo uma relação positiva<sup>28</sup> entre o legislador e o cidadão. Ainda, quando violado o dever de consistência legislativa, passaria o judiciário a dispor de um “novo olhar” sobre fenômenos cujas consequências injustas em razão de efeitos anti-isonômicos são claramente perceptíveis, mas, a pretexto da discricionariade legislativa, acabam sendo institucionalizadas.

---

<sup>28</sup> Ainda que com um enfoque diferente, Barzzotto sustenta que o sentido ético da Lei é a aliança, em suas palavras “A nossa hipótese é que um preceito possui “razão de lei” quando tem determinada estrutura, função e sentido. A estrutura lógica da lei é a de uma medida da ação. A função política da lei é a imposição da ordem. O sentido ético da lei é o de expressar uma aliança.” (BARZZOTTO, Luis Fernando. “Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade”. In: *Revista Direito GV*, V. 3 N. 2 | P. 219 - 260 | JUL-DEZ 2007, p. 221)

**QUESTÃO TERMINOLÓGICA: FOLGERICHTIGKEIT, CONSEQUENCIALISMO, COERÊNCIA E CONSISTÊNCIA**

O presente trabalho, conforme exposto na definição do objeto, propõe-se a analisar o dever de *Folgerichtigkeit*, buscando analiticamente reconstruí-lo à luz do sistema jurídico brasileiro. A primeira dificuldade da empreitada assumida consiste exatamente em traduzir para o vernáculo a expressão “*Folgerichtigkeit*”, tendo em vista a inexistência de vocábulo na língua portuguesa que consiga exprimir o seu exato teor.

O termo “*Folgerichtigkeit*” é um substantivo composto de duas palavras que lhe dão sentido: *Folge* e *Richtigkeit*. A tradução literal de *Folge*, segundo o dicionário Editora<sup>29</sup>, equivaleria aos seguintes termos: sequência, seguimento, série, ordem, programa, disposição, progressão, resultado, conclusão, inferência, dedução, cortejo, acompanhamento, continuação, fascículo, número, consequência, efeito, produto. O sentido da palavra, portanto é de decorrência, de consequência. Para ter “*Folge*” tem de haver um ato prévio do qual derive uma consequência. *Folgerichtigkeit* é, no entanto, mais do que consequência ou derivação. O adjetivo *richtig* equivale no vernáculo à justo, certo, correto, acertado, autêntico, verdadeiro.<sup>30</sup> *Richtigkeit* seria, então: exatidão, correção, autenticidade, veracidade.<sup>31</sup> Assim, questionar a *Folgerichtigkeit* de determinada norma é mais do que questionar as consequências dela, é questionar a “coerência”, a “correção”, a “consistência” das consequências derivadas de uma norma. Entendendo que “B” é consequência da norma “A”, é preciso que “B” mantenha uma relação de justiça, de autenticidade, de correção em relação à norma “A”. *Folgerichtigkeit* impõe a análise das consequências jurídicas, permitindo a identificação da sua coerência ou não em relação à decisão fundamental que as precedem. Logo, é possível que determinado instituto jurídico seja desenvolvido de forma consequentemente correta (consistente) ou de forma consequentemente incorreta (inconsistente).

---

<sup>29</sup> Dicionário Editora de Alemão-Portugues. Porto (Portugal): Porto Editora, 1986, p.309.

<sup>30</sup> Dicionário Editora de Alemão-Português. Porto (Portugal): Porto Editora, 1986, p.655.

<sup>31</sup> Dicionário Editora de Alemão-Português. Porto (Portugal): Porto Editora, 1986, p.655.

Compreendido o sentido da palavra *Folgerichtigkeit*, surge o problema de buscar em língua portuguesa alguma expressão que denote o sentido proposto. Algumas expressões concorrem para esse fim: coerência normativa, coerência sistêmica, integridade e até mesmo justiça sistêmica. Todas essas possibilidades tangenciam o problema de pesquisa desse trabalho. Não há como desenvolver coerência normativa, coerência sistêmica, integridade, nem justiça sistêmica sem *Folgerichtigkeit*. A existência apenas de *Folgerichtigkeit*, por sua vez, não garante a plena concretização dos institutos citados.

A noção de coerência (seja normativa, narrativa ou sistêmica) se aproxima da de *Folgerichtigkeit*, pois denota a exigência de uma relação racional entre causa e consequência. Mais do que uma apenas uma relação racional, denota uma relação material, podendo haver maior ou menor coerência entre duas proposições. Entretanto, a utilização do vocábulo coerência poderia induzir o leitor em erro, tanto do ponto de vista dogmático quanto epistemológico. No que tange à dogmática, a noção de coerência, especialmente na União Europeia, está associada à coordenação e harmonização dos sistemas jurídicos: nacionais, supranacionais e internacionais que podem concorrer na regulamentação de determinado objeto. Bastante usual é a concorrência de ordenamentos protetivos dos Direitos Humanos e conseqüentemente a busca de coerência intersistêmica pelo Tribunal Europeu de Direitos Humanos.<sup>32</sup> O recurso à noção de coerência sistêmica pelo Tribunal Europeu tem propiciado o desenvolvimento das discussões doutrinárias<sup>33</sup> acerca de sua função e delimitação,

---

<sup>32</sup> Belisa Nader faz interessante análise da triangulação normativa na União Européia e a necessidade de coerência: "diante do seu contexto de integração política e, acima de tudo, jurídica, a Europa consiste em um exemplo bastante signifi cativo desse pluralismo, em que diversos documentos e mecanismos de proteção dos direitos humanos, de diversos níveis, coexistem, caracterizando uma relação de verdadeira concorrência e, principalmente, complementaridade desses múltiplos sistemas. Dessa maneira, é inegável a intensifi cação da tutela dos direitos humanos na Europa, sobretudo pelo fato de vigorarem, em paralelo, três sistemas normativos e, respectivamente, três sistemas de garantia judicial: em nível nacional, em nível internacional regional e em nível supranacional, isto é, da União Europeia (UE ou União). CARVALHO NADER, Belisa. "Os "triângulos normativo e judicial europeus": a coerência intersistemática em matéria de direitos humanos". *Revista de Direito Internacional*. 9, 2, July 2012, 25-43, p. 27

<sup>33</sup> Nesse sentido ver: IAROVYI, Dmytro. "Horizontal coherence in EU social media diplomacy: case of Ukraine." *Informacijos Mokslai / Information Sciences* 70, (December 2014): 7-24. *Library, Information Science & Technology Abstracts with Full Text*, EBSCOhost (accessed March 12, 2016); BASTOS, Filipe Brito. "The Borelli Doctrine Revisited: Three Issues of Coherence in a Landmark Ruling for EU Administrative Justice." *Review Of European Administrative Law* 8, no. 2 (July 2015): 269-298. (accessed March 12, 2016); MEUWESE, Anne. "Constitutional aspects of regulatory coherence in TTIP: an EU perspective." *Law & Contemporary Problems* 78, no. 4 (October 2015): 153-174 (accessed

podendo ser identificado nas decisões dos Tribunais Europeus a sua utilização tanto como fundamento para decidir (*Kohärenz als Rechtfertigungsgrund*), bem como limite de fundamentação (*Kohärenz als Rechtfertigungsgrenze*).<sup>34</sup> Assim, o dever de coerência já encontra no sistema jurídico um “topoi” diverso do da *Folgerichtigkeit*.

Também no viés epistemológico, a utilização da expressão “coerência” acarretaria um significado que não corresponde com exatidão ao objeto do presente trabalho. Na aceção de MACCORMICK, destaca-se como expressão de racionalidade. Um determinado grupo de proposições é coerente quando, tomado em seu conjunto, faz sentido como um todo. A coerência é a “compatibilidade axiológica entre duas ou mais regras, todas justificáveis em vista de um princípio comum.”<sup>35</sup> Coerência enquanto valor intrínseco à noção de ordenamento jurídico também já está arraigada na cultura jurídica. BOBBIO afirma que as normas jurídicas não existem sozinhas, mas em um contexto no qual se inter-relacionam.<sup>36</sup> Do relacionamento das normas podem surgir contradições, que são perfeitamente compreensíveis devido à natureza dinâmica do sistema jurídico. O dever de coerência determina que, quando for percebida uma antinomia<sup>37</sup> devido à oposição de normas com conteúdos normativos diferentes, uma delas deverá ser invalidada<sup>38</sup>. Em suas palavras “o Direito não tolera

---

March 12, 2016); OPROIU, Monica. "Current challenges for EU coherence in promoting the rule of law in kosovo." *Europolity* 9, no. 2 (July 2015): 147-178. (accessed March 12, 2016).

<sup>34</sup> Peter Dieterich demonstra o desenvolvimento da coerência como fundamento das decisões do Tribunal Europeu em DIETERICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs- und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p. 559-818.

<sup>35</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law*. New York: Oxfors University Press Inc., 2005.

<sup>36</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10<sup>o</sup> ed., 1999, p.19.

<sup>37</sup> Para Bobbio a noção de antinomia decorre do exame do conteúdo das normas. Duas normas estarão em contradição quando definirem o mesmo conteúdo de forma diversa. BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10<sup>o</sup> ed., 1999, p.74; 81-91.

<sup>38</sup> Nesse particular trata-se da noção clássica de Bobbio acerca do conflito de regras. Importante ressaltar que, caso o conflito normativo seja de entre princípios ou entre princípios e regras, o resultado não necessariamente será a invalidade de uma das normas. Sua incidência se dará na dimensão de eficácia, não de validade. Nesse sentido ver ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12<sup>a</sup> ed., São Paulo: Malheiros, 2011; ÁVILA, Humberto Bergmann. “Princípios e Regras e a Segurança Jurídica”. In: SANTI, Eurico (coord.). *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005. ÁVILA, Humberto Bergmann. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”, *RDA 215/179*, 1999.. ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e o Direito Tributário”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, 2011, p. 83-104.

antinomias”.<sup>39</sup> A questão central da *Folgerichtigkeit*, por sua vez, transcende a vedação de contradição do ordenamento jurídico. A questão central é a de saber se “a etapa seguinte” guarda relação de pertinência com a “etapa anterior” no curso do desenvolvimento de um instituto jurídico. Logo, a tradução de *Folgerichtigkei* por coerência (sistêmica ou de efeitos) poderia induzir em erro o leitor.

Sendo a tradução literal de *Folge* a palavra consequência, poder-se-ia pensar em “consequências acertadas” ou mesmo “consequencialismo sistêmico”. Entretanto, as expressões “consequência” ou “consequencialismo” já possuem, por si, um significado adjacente na teoria do Direito. Por consequencialismo entende-se técnica decisória de utilização de argumentos (chamados consequencialistas) que justificam a adoção ou a rejeição de uma decisão com base nas consequências desejáveis ou indesejáveis que a decisão ou sua omissão têm ou potencialmente teriam<sup>40</sup>. Nesse sentido o consequencialismo seria amplo o suficiente para abarcar as ponderações sobre efeitos de diversas ordens, como a social, a política, a econômica, a sistêmica, ou de outras vertentes, a variar conforme a natureza da questão posta em discussão<sup>41</sup>, sem que haja pré definição de critérios nem possibilidade de ponderação de argumentos. São as preferências individuais que definirão as consequências desejadas.

A doutrina não é uníssona quanto à sua utilização. Alguns autores preferem tomar o consequencialismo como sinônimo de pragmatismo<sup>42</sup>, ao passo que outros negam essa aproximação<sup>43</sup>. Há, também, abordagens do consequencialismo

---

<sup>39</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tércio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª ed., 1999, p.81.

<sup>40</sup> SCHUARTZ, Luis Fernando. “Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. Revista de Direito Administrativo”, *RDA*, n. 248, maio/ago. 2008, pp. 130 e ss.

<sup>41</sup> Para aprofundamento da discussão do uso de argumento econômico nas decisões judiciais, especialmente sobre direitos sociais, confirmam-se: AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010; BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011

<sup>42</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

<sup>43</sup> Nesse sentido, EISENBERG, José; POGREBINSCHI, Thamy. *Pragmatismo, direito e política*. Novos Estudos, CEBRAP, n. 62, mar. 2002, pp. 107-21. Disponível em: . Acesso em 10/04/2016; “(...) So despite the emphasis it places on consequences, legal pragmatism is not a form of consequentialism, the set of philosophical doctrines (most prominently utilitarianism) that evaluates actions according to the

no contexto do utilitarismo.<sup>44</sup> Existem, ainda, aqueles que buscam conferir ao consequencialismo uma definição autônoma, independente de terceiros fundamentos teóricos subjacentes<sup>45</sup>. Fato que todos eles têm em comum é que a decisão será fundamentada com base nas consequências pretendidas e, via de regra, as consequências estão atreladas à análise econômica do Direito. Ou seja, o fenômeno do consequencialismo já está arraigado na dogmática jurídica e versa sobre fenômenos que não se confundem com a *Folgerichtigkeit*.

Diante da dificuldade de tradução exata para o vernáculo e considerando que as expressões “coerência”, “integridade” e “consequencialismo”, que em um primeiro momento parecem aproximar-se do sentido de *Folgerichtigkeit*, não servem ao propósito, buscou-se o diálogo com a doutrina comparada para averiguar como a temática da *Folgerichtigkeit* estava sendo incorporada. Nesse sentido, a expressão que mais se aproxima do tema ora tratado é “consistência legislativa”<sup>46</sup>, razão pela qual se adota a mesma nomenclatura, a fim de viabilizar o diálogo com outros autores.

## MÉTODO

O método empregado no presente trabalho é o analítico-funcional<sup>47</sup>. A partir desse método, o dever de consistência legislativa (da tributação) será

---

value of their consequences: the best action is the one with the best consequences. (...). (POSNER, Richard A. Legal Pragmatism. Metaphilosophy, vol.25, nos.1/2, jan. 2004.

<sup>44</sup> “O utilitarismo é uma forma de consequencialismo. Consequencialismo é a categoria mais ampla, e oferece a esse respeito um rótulo mais conveniente. (...)” FINNIS, John. Fundamentos de ética. Tradução de Arthur M. Ferreira Neto. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 84.

<sup>45</sup> SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. Revista de Direito Administrativo – RDA, n. 248, maio/ago. 2008, pp. 130 e ss.

<sup>46</sup> Nesse sentido cita-se alguns exemplos: “principle of consequentiality or logical consistency (*Folgerichtigkeit*),” LEPSIUS, Oliver. “Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax.” *German Law Journal* 16, no. 5 (October 2015): 1191-1225; “after a taxable object has been chosen (income, wealth, consumption etc.), the tax law must be shaped consistently (*Folgerichtigkeit*)” KUBE, Hanno. “Federal Constitutional Court Declares Inheritance and Gift Tax Act Unconstitutional.” *German Law Journal* 16, no. 5 (October 2015): 1235-1246, p. 1241;

<sup>47</sup> A expressão método analítico funcional foi cunhada por Humberto Ávila que explica “ aqui, intitulada de analítico-funcional: analítica, por que procura discernir, explicar e unir os elementos [...], funcional, porque examina a estrutura conceitual da igualdade com a finalidade de fornecer critérios intersubjetivamente controláveis para o seu melhor funcionamento” ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 31.

examinado mediante a decomposição dos seus elementos constitutivos, sempre orientados a sua funcionalidade, qual seja, a de dirigir o agir do legislador e viabilizar o controle judicial do desenvolvimento dos institutos tributários. Assim, o presente trabalho é voltado à prática<sup>48</sup>, buscando com ele (a) o esclarecimento conceitual do dever de consistência legislativa, (b) a demonstração das suas relações lógico-formais, verificadas em um plano abstrato de investigação e (c) a demonstração de suas relações materiais, verificadas em um plano concreto de análise relativa ao regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A análise do tema será conduzida a partir do Direito brasileiro. A experiência do Direito comparado, mais especificamente do Direito alemão, servirá de base para a formulação de hipóteses cuja aceitação depende de sua consonância com a legislação pátria. Especificamente no que tange ao estudo do tema do presente trabalho, a experiência alemã, na medida do compatível com o Direito nacional, pode auxiliar na superação das dificuldades apontadas, pois há alguns anos vem analisando o dever de consistência das normas jurídicas, especialmente das normas tributárias. Assim, os estudos desenvolvidos a partir do dever de igualdade consagrado na Lei Fundamental Alemã e o estudo das decisões do Tribunal Constitucional Alemão podem servir de exemplo e de fundamento para a superação dessa lacuna no ordenamento jurídico pátrio, naquilo que com ele for compatível.

## **PLANO DO TRABALHO**

Para a realização da pesquisa do dever de consistência da tributação, dividiu-se o trabalho em duas partes. Na primeira parte do trabalho se busca definir o conteúdo normativo do dever de consistência legislativa, bem como reconstruir os seus fundamentos à luz do ordenamento jurídico brasileiro. O estudo da delimitação dos contornos do tema é complexo e árduo, especialmente por quatro motivos: primeiro por que são raros no ordenamento jurídico brasileiro os estudo específico

---

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 641

sobre a matéria<sup>49</sup>; segundo pela vasta e esparça bibliografia de estrangeira acerca do tema; terceiro pela ausência de sistematização ou harmonia na doutrina estrangeira acerca do matéria e quarto pela concorrência de outros conceitos jurídicos que, muitas vezes são tratados como se sinônimos fossem de “consistência legislativa”, sem o ser. Para concretizar o objetivo de delimitar e demonstrar os fundamentos constitucionais do dever de consistência legislativa, são enfrentadas três grandes questões: 1) qual é a definição do dever de consistência legislativa? A essa pergunta estão relacionadas aos seguintes pontos: 1.1) como foi construído pela jurisprudência alemã o dever de consistência legislativa e quais são as suas dimensões de eficácia; 1.2) quais são as proximidades e as diferenciações do dever de consistência legislativa de conceitos com ele correlatos (segurança jurídica, unidade do ordenamento jurídico, *venire contra factum proprium* e justiça sistêmica)? 1.3) qual a natureza jurídica do dever de consistência legislativa: postulado, princípio, regra? Qual é o seu conceito e quais são os elementos que o integra? Uma vez compreendido e devidamente delimitado o dever de consistência legislativa, enfrenta-se o problema da sua fundamentação jurídica: 2) qual o fundamento que determina ao legislador o dever de legislar de forma consistente? 2.1) como se relacionam o Estado de Direito e o dever de consistência legislativa? 2.2) qual a relação entre dever de consistência legislativa e igualdade? 2.3) o legislador é vinculado ao sistema que o precede? E às suas próprias decisões? E o terceiro grande questionamento é 3) o dever de consistência legislativa, na medida em que limita a atividade do legislador, é compatível com a democracia e com a separação dos poderes? 3.1) o legislador é absolutamente livre para perseguir as finalidades que desejar, bem como para executar (in)consistentemente as leis que ele mesmo impôs? 3.2) quais são os limites para as mudanças legislativas? Com isso pretende-se reconstruir o dever de consistência legislativa, mostrando a sua eficácia, o seu conteúdo, os seus fundamentos e a sua compatibilidade com a democracia e com a separação dos poderes.

Uma vez definido o conteúdo do dever de consistência legislativa, pretende-se analisar os parâmetros de controle da consistência legislativa e aplica-los

---

<sup>49</sup>Nesse sentido ver: ÁVILA, Humberto Bergmann. “Postulado do Legislador Coerente”. In: *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, 11 vol., São Paulo: Dialética, 2007 e FERRAZ, Roberto. “Igualdade nas desonerações fiscais – exigência de racionalidade do sistema”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes questões atuais de direito tributário*, vol. 17, São Paulo: Dialética, 2013, p. 262-292

aos exemplos supra-mencionados. Por isso, a segunda parte do trabalho pretende responder: 1) como controlar a consistência legislativa por meio do dever de igualdade e do dever de sistematicidade? 2) o critério distintivo de contribuintes aplicado pelo legislador na introdução do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é consistente? 3) o desenvolvimento da legislação, a partir do momento que o legislador decidiu pela adoção do regime não-cumulativo é está em consonância com o dever de consistência legislativa?

Ao assumir o desafio de realizar a presente pesquisa, trilhou-se um caminho árido, árduo e espinhoso. Primeiro porque desafia o conceito tradicional de ciência do Direito Tributário<sup>50</sup>. Para a doutrina tradicional, o estudo da finalidade e dos efeitos concretos das normas tributárias não pertence ao seu objeto de estudo. Segundo porque, apesar da ânsia dos operadores do Direito e dos contribuintes por um Direito Tributário melhor estruturado ser quase que mundialmente perceptível, foi apenas na Alemanha, por meio de derivação do Estado de Direito e do dever de igualdade, que a “suave perda da liberdade” do legislador alçou status de dever constitucional e tem sido objeto de acaloradas discussões. Além disso, por ser um instituto em desenvolvimento, o tema obrigou a tomada de posição em relação a inúmeros pontos sobre os quais não há consenso. Logo, o objeto é complexo. Não bastasse a complexidade do objeto, o objetivo do trabalho é audacioso: reconstruir o dever de consistência legislativa à luz do Direito pátrio, por meio do método analítico-funcional, definindo o dever de consistência legislativa. Mais do que o definir, pretende-se colaborar, por meio de um “novo olhar” com a solução de “velhos problemas”. Essa busca de tentar colaborar com o desenvolvimento da doutrina tem um preço: eventuais erros. Esse preço, a autora está disposta a pagar, pois sinceramente acredita que por meio de normas consistentes é possível alcançar uma tributação mais justa. Justa porque a partilha do ônus tributário tenderá a ser mais isonômica e porque impõe ao legislador uma postura de maior transparência. Se o legislador afirmou que está implementando a não-cumulatividade no PIS e na

---

<sup>50</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, 2013, p. 181-204. ÁVILA, Humberto Bergmann. “Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 32, 2014, p. 159-197

COFINS, não pode esse mesmo legislador adotar mecanismos cumulativos, como se tivesse um “objetivo oculto arrecadatório”<sup>51</sup>. O dever de consistência legislativa nada mais é do que “comprometimento”. *Ajoelhou, tem que rezar!* Ou, pelo menos, tem que rezar até que decida levantar.

---

<sup>51</sup> Paul Kirchhof escreveu sua obra intitulada “A suave perda da liberdade” buscando demonstrar a restrição da liberdade de agir do contribuinte. De forma inversa, ao restringir gradativamente a liberdade do legislador, poder-se-ia falar em uma “suave perda da liberdade”. Com uma diferença, porém: o cidadão é livre, até que uma norma o proíba de algo; o legislador não é livre, sua liberdade é desde a origem limitada, no mínimo, à competência.

## I. COMPREENSÃO E FUNDAMENTOS DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA

### A. CONTRIBUTO PARA A DELIMITAÇÃO DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA

#### 1 IDENTIFICAÇÃO INICIAL DO PROBLEMA COMO PONTO DE PARTIDA PARA A ANÁLISE DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA A PARTIR DAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DAS NORMAS

O Direito, para servir ao seu propósito, precisa ser sistemático, consistente e coerente<sup>52</sup>. Não há Direito sem sistema, nem sistema sem consistência e coerência. Conforme enunciado por PAUL KIRCHHOF: “o Direito precisa permanecer como um bem precioso, de alto valor. Atualmente o Direito é praticamente esmagado por uma inundação de normas e disputas. Essa catastrófica inundação ameaça extirpar a própria ideia de Direito e os direitos individuais”.<sup>53</sup> A manutenção e a preservação do Direito pressupõem que as normas (e decisões) sejam racionais e consistentes, cujos efeitos e finalidades tenham sido considerados e devidamente justificados pelo legislador. A realidade da legislação brasileira, em especial em matéria tributária, não tem sido essa. A legislação tributária sofre mudanças rápidas e drásticas. Essas alterações desordenadas acarretam sérios problemas para a própria concepção de “Direito” Tributário.<sup>54</sup> Para os cientistas e pesquisadores dessa área do Direito, há uma insegurança no que concerne ao seu objeto de estudo e também à constante desatualização das pesquisas produzidas. Para os operadores (advogados, contadores e procuradores) há dúvidas intermináveis acerca da legislação em vigor e

---

<sup>52</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10. ed., 1999.

<sup>53</sup> KIRCHHOF, Paul. *Das Gesetz der Hydra – Gebt den Bürgern ihren Staat zurück!*. München: Knaur, 2008, p. 22.

<sup>54</sup> É possível determinar se um preceito tem razão de lei examinando sua estrutura, função e sentido. O preceito tem razão de lei quando se apresenta como uma medida, um padrão universal objetivo de igualdade. Também tem razão de lei *quando impõe uma ordem legítima, pública e eficaz*. Mas o critério essencial para determinar se o preceito é ou não uma lei é o seu sentido” BARZZOTTO, Luis Fernando. “Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade”. *Revista Direito GV*, V. 3 N. 2 | P. 219 - 260 | JUL-DEZ 2007, p. 253

da sua correta aplicação ao caso concreto. Por fim, para o Judiciário, também é problemática a parca consistência da legislação tributária, pois acarreta fundadas dúvidas acerca da vigência, da validade e do âmbito de aplicação das normas tributárias.

Esse cenário em que pesquisadores, operadores do Direito e o próprio Judiciário são vítimas da carência de consistência legislativa das normas tributárias foi denominado de “carnaval tributário”<sup>55</sup> ou “caos tributário”<sup>56</sup>. Conforme já mencionado, a questão primordial que precisa ser respondida é: o legislador é de fato absolutamente livre para criar normas tributárias? Para promover diferenciações drásticas (e por vezes súbitas) sem fundamentação? As novas normas podem ter consequências (previstas ou não) que restrinjam direitos fundamentais individuais que coloquem sujeitos essencialmente iguais em condições de desigualdade? Em suma: deve o legislador, ao normatizar determinado instituto, dar concretude às normas já existentes por meio de novas normas, dentro dos limites e das formas prefixados e, conseqüentemente, alertar o cidadão-contribuinte quando vai desviar do padrão legitimamente esperado, ou o legislador não se vincula aos enunciados normativos prévios? É exatamente esse ponto específico, o encadeamento sistêmico consistente, de um enunciado normativo em outro enunciado normativo, cujos efeitos atentem para a igualdade do ônus tributário e sem perder de vista as garantias de um estado democrático de Direito, que se pretende aprofundar. Esse trabalho parte, então, de duas premissas basilares: a lei nem sempre é consistente e os cidadãos (como destinatários da lei) percebem isso como um problema.

Conforme afirma JOACHIM ENGLISH: “o Direito Tributário é tipicamente Direito público interventivo; exatamente por isso ele deve atentar para a Constituição e, em especial, aos direitos fundamentais. Direito não sistemático, inconsistente e com contradição de valores afronta o dever geral de igualdade”.<sup>57</sup> Segundo ele, o centro

---

<sup>55</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed., São Paulo: Lejus, 1999.

<sup>56</sup> JACHMANN, Monika. *Wider das Steuerchaos*. Jenaer Schriften zum Recht, Bd. 21. Stuttgart: Richard Boorberg Verlag, 1998. JACHMANN, Monika. “Neue Wege bei der Steuerrechtfertigung vom Öko-Steuern?”. In: *StuW* 3/2000.

<sup>57</sup> ENGLISH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.169.

determinante da aferição pelo Tribunal Constitucional alemão da igualdade ou desigualdade na tributação se dá por meio da análise de duas diretivas intimamente inter-relacionadas: capacidade contributiva e consistência legislativa (*Folgerichtigkeit*).<sup>58</sup>

O dever de consistência legislativa é, portanto, um importante critério de justiça fiscal<sup>59</sup> e de igualdade da tributação. Ele precisa de um ponto de partida, ou seja, de uma decisão fundamental ou de uma materialidade inicial predeterminada, a partir da qual certas consequências serão derivadas<sup>60</sup>. Esse ponto de partida não deve ser arbitrário, mas sim adequado ao sistema, sob pena de a falta de consistência conduzir a graves injustiças.

Em outras palavras, o legislador, em especial o legislador tributário, tem amplo espaço de exercício do seu poder discricionário, e a sua liberdade de atuação está salvaguardada pelos princípios do estado democrático de Direito e da separação dos poderes. Entretanto, uma vez fixada determinada materialidade e demais critérios essenciais de um tributo, o legislador passa a ter não apenas o dever de não contradição<sup>61</sup> em relação à decisão previamente tomada, mas, sobretudo, o de dar concretude à tributação com vistas à incidência igualitária da carga tributária, dado que contradições arbitrárias ou consequências contraditórias dentro de uma mesma lei, dentro de um complexo de regras relacionadas a determinado tributo, ou ainda

---

<sup>58</sup> ENGLISCH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.169.

<sup>59</sup> Acerca da justiça fiscal, especialmente no que tange à “justa e igualitária” partilha do ônus fiscal, pontua Andrei Pitten Velloso que “No âmbito impositivo não se aplica (e tampouco se deve aplicar) exclusivamente a concepção da justiça distributiva, expressa pelo critério da capacidade contributiva (“dê a cada um segundo a sua capacidade”), mas também da justiça comutativa, o que se evidencia com especial clareza nas taxas, regidas fundamentalmente pelo critério da equivalência, que não poderia ser aplicado caso se seguisse a clássica concepção aristotélica”. VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça tributária. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Pons Marcial: 2012 (35-86), p.39.

<sup>60</sup> TIPKE, Klaus. Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch – und Verkehrssteuerrecht. In: KIRCHHOF, Paul; NIESKENS, Hans (Hrsg.). *Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2008, p.11.

<sup>61</sup> KIRCHHOF, Paul. “Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung”. *Steuer und Wirtschaft* 1/2006, p.14.

mesmo em relação a diferentes áreas do Direito são inconstitucionais<sup>62</sup> e afrontam essencialmente o dever de consistência legislativa.

Essa acepção específica do dever de consistência legislativa como dever do legislador e, também, como critério de concretude da igualitária partilha do ônus tributário foi percebida inicialmente pelos juristas alemães e aplicada pelo Tribunal Constitucional alemão. Assim, para que se possa perceber o desenvolvimento do dever de consistência legislativa, e, conseqüentemente, para que se possa defini-lo e reconstruí-lo, na medida de sua compatibilidade com o Direito brasileiro, faz-se necessária a análise de seu desenvolvimento e amadurecimento nas decisões do Tribunal Constitucional alemão.

## **2 DESENVOLVIMENTO DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA (*FOLGERICHTIGKEIT*) PELO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÃO (*BUNDESVERFASSUNGSGERICHT*)**

A jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão desde há muito vem desenvolvendo o instituto do dever de consistência legislativa (*Folgerichtigkeit*), podendo ser encontrados pelo menos três momentos distintos da evolução das decisões acerca da aplicação da consistência legislativa:

### **2.1 Primeira fase: mera incompatibilidade sistêmica**

As primeiras decisões do Tribunal Constitucional alemão acerca do dever de consistência legislativa (*Folgerichtigkeit*) remontam à década de 50.<sup>63</sup> A análise do dever de consistência legislativa, nesse momento inicial, era bastante restrita à noção de sistema. Uma norma inconsistente seria aquela que afronta genericamente os ditames do sistema (*Systemwidrigkeit*).

---

<sup>62</sup> MORGENTHALER, Gerd. Gleichheit und Rechtssystem – Widerspruchsfreiheit, Folgerichtigkeit. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p.53.

<sup>63</sup> BVerfGE 1, 208, 246 (2 BvH 1/52 de 05/04/1952).

O Tribunal Constitucional acabou sofrendo várias críticas ao adotar o critério da ilegitimidade sistêmica (*Systemwidrigkeit*) como razão de decidir, sendo as principais delas: (a) a difícil delimitação do conceito de sistema e (b) divergências acerca das características do sistema jurídico<sup>64</sup>. Assim, apesar de muito festejado e defendido por parte da doutrina<sup>65</sup>, diante da dificuldade de trabalhar com o dever de consistência legislativa como violação ao sistema, esse critério acabou ficando adormecido na jurisprudência.

## 2.2 Segunda fase: renascimento do dever de consistência legislativa

Foi apenas na década de 90 que o dever de consistência legislativa retomou o seu desenvolvimento, ganhando contornos mais próximos do seu conceito atual, inclusive no que concerne ao Direito Tributário. Mais especificamente em 1991<sup>66</sup>, com a decisão acerca de deduções sobre juros (*Vollzugsdefizit bei der Zinsbesteuerung*<sup>67</sup>), quando a Segunda Turma do Tribunal Constitucional alemão assim pronunciou:

A partir da norma que impõe o dever de impor da forma mais igualitária possível a partilha do ônus tributário, extrai-se que: o legislador possui amplo espectro de decisão tanto na fixação da hipótese de incidência do tributo, quanto na determinação do conseqüente tributário. No entanto, na concretização desses critérios previamente decididos ele tem o dever de, com vistas à igualdade da tributação, desenvolver aquele tributo de forma consistente<sup>68</sup>

---

<sup>64</sup> Existem inúmeras teorias que trabalham a perspectiva do direito enquanto sistema: LUHMANN, Niklas. *Die Einheit des Rechtssystems*. In: *Rechtstheorie*. 1983, 129, S. 137. TEUBNER, Gunther. *Recht als autopoietisches System*. Suhrkamp, Frankfurt am Main 1989

<sup>65</sup> BIRK, Dieter. *Steuer-moral, Steuerkultur und Rückwirkung von Steuergesetze*. In: MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 13-28

<sup>66</sup> THIEMANN, Christian. *Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung*. In: EMMENENGER, Sigrid; WIEDMANN, Ariane (Hrsg.). *Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von wissenschaftlichen Mitarbeitern*. Berlin: Walter de Gruyter, 2011, p. 184.

<sup>67</sup> BVerGE 84, 239.

<sup>68</sup> No original: "Aus dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen folgt: der Gesetzgeber hat zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes eine weitreichenden Entscheidungsspielraum. Bei der Ausgestaltung dieses Ausganstatbestandes hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im

Essa formulação do dever de consistência legislativa foi citada em diversas decisões posteriores e consolidou-se como jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão. Especificamente no que tange ao seu desenvolvimento na seara tributária, fixou o Tribunal Constitucional alemão, em sua decisão sobre a tributação dos rendimentos de aposentadoria<sup>69</sup> (*Rentenbesteuerung*), que a carga tributária deve ser definida de acordo com o princípio da capacidade contributiva e com o dever de consistência legislativa. Essas duas diretrizes da tributação estão intimamente ligadas e acarretam para o legislador limitações ao âmbito de discricionariedade das suas escolhas. Nesse sentido, pronunciou-se a Segunda Turma do tribunal:

A liberdade fundamental do legislador de definir aspectos especiais da hipótese de incidência, bem como de fixar situações que deverão ter as mesmas consequências jurídicas, e que portanto podem ser qualificadas como iguais do ponto de vista jurídico, é limitada no âmbito do Direito Tributário e em especial para o imposto de renda por duas diretrizes intimamente conectadas: o dever de orientar a incidência da tributação em consonância com o princípio da capacidade contributiva e o dever de consistência. A partir disso, deve o legislador no interesse de dever constitucional de igualdade impor a mesma tributação aos contribuintes que possuem mesma capacidade contributiva (justiça tributária horizontal), enquanto que (na direção vertical) maiores rendas devem sofrer maior incidência quando comparada com menores rendas, satisfazendo assim os ditames da justiça fiscal. De fato, o legislador tem amplo espectro de liberdade de conformação dos tributos na fixação da hipótese de incidência e do conseqüente tributário, *entretanto em obediência ao dever de tributar de forma igualitária todos os contribuintes, ele deve desenvolver e aperfeiçoar a hipótese de incidência inicial de forma consistente no sentido da igualdade da incidência tributária*. Exceções ao dever de desenvolvimento consistente da hipótese de incidência previamente fixada requer justificativa especial.<sup>70</sup>

---

Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen”, BVerGE 84, 239 (271) – nesse sentido ver também KIRCHHOF, Paul, StuW 1984, p.297 (301) [tradução livre].

<sup>69</sup> BVerfGE 105,73.

<sup>70</sup> No original: “Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbeständlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen Knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden (horizontale Steuergerechtigkeit) während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss. Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes eine weitreichenden Gestaltungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des

Percebe-se que o Tribunal Constitucional alemão passou a atribuir ao dever de consistência legislativa um conteúdo amplo, mas mais delimitado em relação à sua jurisprudência mais antiga, impondo ao legislador o dever de legislar de forma racional e consistente. O legislador está vinculado, então, às decisões materiais previamente assumidas, devendo desenvolvê-las de forma consistente, exceto se houver razão que justifique tal mudança (cap. I, C). Essa nova direção assumida pelo tribunal pode ser percebida nas decisões sobre a contribuição de lixo (*Abfallabgabe*)<sup>71</sup> e sobre o imposto de embalagens (*Verpackungsteuer*)<sup>72</sup>. Em ambos os casos, esses tributos foram considerados inconstitucionais, pois as finalidades extrafiscais perseguidas por esses tributos não estavam em consonância com a legislação federal alemã de emissões (*Bundesimmissionsschutzgesetz*). Nesse sentido, afirmou o tribunal que o princípio do Estado de Direito e as repartições de competência afetam a todos os órgãos regulamentores (*alle rechtsetzenden Organe*) de forma que os sujeitos a quem as normas são dirigidas não recebam “ordens” que se contradizem<sup>73</sup>.

Após essas decisões, segundo CHRISTIAN THIEMANN, o Tribunal Constitucional alemão sofreu inúmeras críticas, pois estaria se sobrepondo ao legislador. Isso porque estaria exigindo do legislador a ideia de um Direito apolítico, típico do século XIX, que há muito já foi superada.<sup>74</sup> Questiona, ainda, o referido autor: quanto de consistência se pode esperar de uma lei? E afirma: o Judiciário não poderia

---

steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen Grundes BVerfGE 105,73 (125). No mesmo sentido foram as seguintes decisões posteriores: BVerfGE 107, 27 (46); BVerfGE 116,164 (180); BVerfGE 122, 210 (230). Na jurisprudência do primeiro senado também aparece a mesma fórmula: BVerfGE 117, 1 (30); BVerfGE 120, 1 (29), BVerfGE 121, 317 (Rauchverbot).

<sup>71</sup> BVerfGE 98, 83.

<sup>72</sup> BVerfGE 98,106.

<sup>73</sup> BVerfGE 98, 83 (97).

<sup>74</sup> THIEMANN, Christian. Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung. In: EMMENENGER, Sigrid; WIEDMANN, Ariane (Hrsg.). *Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von wissenschaftlichen Mitarbeitern*. Berlin: Walter de Gruyter, 2011, p.186.

exigir do legislador algo que nenhum legislador, de fato, poderia fazer, sob pena de inviabilizar reformas políticas.<sup>75</sup>

### **2.3 Terceira fase: consistência legislativa decorrente do dever de igualdade nas consequências (efeitos) jurídicas**

Essas críticas acabaram por incentivar o Tribunal Constitucional alemão a aprimorar o sentido de dever de consistência legislativa. Esse aprimoramento pode ser percebido em três casos de extrema relevância que atribuíram novos significados e intensidade ao dever de consistência legislativa. Esses casos emblemáticos são: a) proibição de fumar em ambientes fechados (*Rauchverbot in Eckkneipen*)<sup>76</sup>, b) restrição à dedução de taxa de deslocamento (*Pendlerpauschale*)<sup>77</sup> e c) proibição de provisão de jubileu (*Jubileumrückstellung*)<sup>78</sup>. Nesses três casos, percebeu-se a inconsistência das normas em comento e, por isso, foram consideradas inconstitucionais.

O problema levado ao tribunal no caso da proibição de fumar em lugares fechados consistia nos fortes efeitos sofridos pelos pequenos *pubs*, que usualmente dispõem de apenas um espaço com poucas mesas e cadeiras, não tendo a possibilidade física de construir um espaço para não fumantes. A eles, a lei não concedeu as exceções dadas a discotecas, por exemplo, que poderiam funcionar sem ter espaço reservado para não fumantes. Assim, postularam essencialmente que (a) possuem direito fundamental de livre exercício profissional, (b) a lei que visa proteger a saúde dos não fumantes acaba por inviabilizar a atividade econômica dos pequenos *pubs/cafés* e (c) enquanto para a maioria dos sujeitos afetados pela norma ela teria caráter regulatório (intenção da lei), para os pequenos *pubs* a norma teria caráter proibitivo.

Para solucionar essa questão, dentre outros fundamentos expostos pelo tribunal, salienta-se o dever de consistência legislativa imposto ao legislador. Assim,

---

<sup>75</sup> Nesse sentido, ver o voto divergente no BVerfGE 121,137 (380).

<sup>76</sup> BVerfGE 121,317.

<sup>77</sup> BVerfGE 122, 210.

<sup>78</sup> BVerfGE 123, 111.

compete aos legisladores estaduais a decisão acerca da intensidade com que eles querem impor restrições aos operadores de bares e restaurantes, para o exercício da proteção dos não fumantes. Da mesma forma, permanecem os legisladores também vinculados, como no presente caso, à razoabilidade da imposição da proibição de fumar para os operadores de estabelecimentos que dispõem de apenas um pequeno espaço para receber seus clientes. O legislador, considerando o seu âmbito de deliberação e no exercício de poder discricionário, optou por uma avaliação específica do potencial de risco, e, a partir disso, mensurou os interesses envolvidos e adotou um conceito regulatório. Feito isso, ele passa a ter o dever de continuar perseguindo de forma consistente a decisão previamente adotada. Avaliações de risco não são sistematicamente consistentes quando riscos idênticos na mesma lei têm tratamento diferenciado<sup>79</sup>.

A decisão acerca da proibição de fumar em ambientes fechados (*Rauchverbot*)<sup>80</sup> intensificou ainda mais a necessidade de observação do dever de consistência legislativa. Isso porque considerou a lei de proteção aos não fumantes inconstitucional ao fazer um juízo de proporcionalidade em relação à intervenção dessa lei nos direitos fundamentais de liberdade (especificamente na liberdade fundamental do exercício profissional). Em virtude da carência de consistência legislativa, a lei seria desproporcional, pois afrontaria diretamente (e fatalmente) a pequena gastronomia. Ou seja, pretendia-se com essa lei a proteção da saúde dos não fumantes e quiçá a mudança de hábito dos fumantes, mas os feitos efetivos da lei foram sentidos pela pequena gastronomia, especialmente por bares ou cafés que dispunham de apenas um pequeno ambiente para disponibilizar aos seus consumidores. Para eles, o efeito da lei não foi regulatório, mas sim proibitivo.

---

<sup>79</sup> No original: "Die Landesgesetzgeber bleiben an ihre Entscheidung, mit welcher Intensität sie den Nichtraucherschutz im Konflikt mit den Belangen der Gaststättenbetreiber und der Raucher verfolgen wollen, auch dann gebunden, wenn wie in den vorliegenden Fällen die Zumutbarkeit des Rauchverbots für die Betreiber kleinerer Einraumgaststätten zu beurteilen ist. Hat sich der Gesetzgeber aufgrund des ihm zukommenden Spielraums zu einer bestimmten Einschätzung des Gefahrenpotenzials entschlossen, auf dieser Grundlage die betroffenen Interessen bewertet und ein Regelungskonzept gewählt, so muss er diese Entscheidung auch folgerichtig weiterverfolgen. Gefahreinschätzungen sind nicht schlüssig, wenn identischen Gefährdungen in demselben Gesetz unterschiedliches Gewicht beigemessen wird" (vgl. BVerfGE 107, 186 [197]) BVerfGE 121, 317 (362/363).

<sup>80</sup> BVerfGE 121, 317 .

A proibição de fumar em ambiente fechados, por si só, é um tema que polariza tanto opiniões técnicas quanto sociais. Entretanto, no caso alemão, para além disso, a comunidade jurídica voltou a sua atenção especial para esse caso porque, pela primeira vez, o dever de consistência legislativa, que até então era apenas vinculado ao dever geral de igualdade, passou pelo crivo da análise da proporcionalidade devido à afronta ao direito fundamental de livre exercício profissional. Enquanto a primeira parte da decisão contém as razões de decidir, a segunda se dedica à redescoberta do princípio constitucional da consistência legislativa (*Folgerichtigkeit als wiederentdecktes Verfassungsprinzip*) e aos seus efeitos na dogmática dos direitos fundamentais.

Essa decisão foi considerada pela doutrina alemã<sup>81</sup> como inovadora e, conseqüentemente, foi alvo de debates e críticas. SIMON BULLA aponta que a decisão pela inconstitucionalidade da lei que proibia fumar em ambientes fechados seria passível de críticas, não tanto pelo seu resultado, mas pela sua fundamentação. Afirma o autor que ela dá a entender que o legislador estaria diante de apenas duas alternativas: ou ele adota uma decisão radical, que seria, do ponto de vista político, praticamente impossível de ser concretizada ou ele cria um conceito com tantas exceções que praticamente esvaziaria o poder intervencionista do legislador.<sup>82</sup> O posicionamento do citado autor encontra guarida nos argumentos do voto divergente do MINISTRO MASING, que aduz exatamente essa dicotomia imposta, salientando que “uma proibição genérica de fumar em ambientes fechados também colocaria a pequena gastronomia na mesma situação, violando novamente a proporcionalidade”.

---

<sup>81</sup> Vaários autores se posicionaram acerca dessa nova formulação do BVerfG. MORGENTHALER, Gerd. “Gleichheit und Rechtssystem – Widerspruchsfreiheit, Folgerichtigkeit”. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 51-66. MUSIL, Andreas. “Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht”. In: SCHÖN, Wolfgang; RÖDER, Erik. *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*. Berlin: Springer-Verlag, 2014, p. 129-148; MUSIL, Andreas. “Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht”. In: SCHÖN, Wolfgang; RÖDER, Erik. *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*. Berlin: Springer-Verlag, 2014, p. 129 e ss; THIEMANN, Christian. “Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung”. In: EMMENENGER, Sigrid; WIEDMANN, Ariane (Hrsg.). *Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von wissenschaftlichen Mitarbeitern*. Berlin: Walter de Gruyter, 2011, p. 179 e ss.

<sup>82</sup> BULLA, Simon. Das Verfassungsprinzip der Folgerichtigkeit und seine Auswirkungen auf die Grundrechtsdogmatik: Zugleich eine Besprechung der Nichtraucherenschutz-Entscheidung des BVerfG vom 30.7.2008, disponível em: [http://www.zjs-online.com/dat/artikel/2008\\_6\\_121.pdf](http://www.zjs-online.com/dat/artikel/2008_6_121.pdf), acesso em 30.01.2015.

Consequentemente, ele questiona por que uma lei que proíbe genericamente o fumo em lugares fechados estaria plenamente justificada com fundamento na proteção da saúde, mas uma lei com algumas exceções carece de fundamentação. O argumento do voto divergente, entretanto, não logorou convencer os demais julgadores, pois a razão essencial da inconstitucionalidade consistiu na ausência de fundamentação para a diferenciação posta na lei por violação do dever de consistência legislativa.

Nesse sentido, extrai-se da decisão que as exceções legais da proibição de fumar para algumas atividades, bem como a exceção à obrigação de um salão reservado para não fumantes nas discotecas, não afrontam o dever de igualdade. Entretanto, os efeitos proibitivos sofridos pela pequena gastronomia, que não foi contemplada nas exceções, afronta não apenas o dever geral de igualdade, mas também o dever de consistência legislativa, sendo, portanto, desproporcional a restrição ao direito fundamental de liberdade de exercício profissional. A implantação da lei que proíbe fumar em ambientes fechados, no que concerne aos pequenos estabelecimentos, significaria uma proibição absoluta ao direito de fumar<sup>83</sup>. Interessante notar que, na decisão, resta exposto somente ser aceitável realizar o sopesamento dos interesses em conflito **se** estivesse expressa na motivação da lei a intenção e a justificativa do tratamento diferenciado em relação à pequena gastronomia. Assim, inexistindo justificativa **prévia** motivadora da diferenciação entre os sujeitos da norma, a lei em comento foi considerada inconstitucional e o legislador passou a ter um prazo para adequá-la.<sup>84</sup>

Posteriormente, no final do ano de 2008, a Segunda Turma do Tribunal Constitucional alemão, na decisão acerca do *Pendlerpauschal*, atribuiu ao dever de consistência legislativa forte significado.<sup>85</sup> O caso versou sobre a possibilidade de restrição de dedução do custo de deslocamento entre a casa e o trabalho. Até o ano

---

<sup>83</sup> TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber? *Juristen Zeitung*, 11/2009, p. 534 e ss.

<sup>84</sup> Diferentemente do sistema brasileiro, ao Tribunal Constitucional Alemão é permitido realizar um apelo ao legislador, para que proceda à adequação da norma proposta à constituição.

<sup>85</sup> Essa decisão foi objeto de muita discussão doutrinária. Nesse sentido, ver: TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber? *Juristen Zeitung* 11/ 2009, p.534; BIRK, Dieter. Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG. *DStR*. 2009, p. 877; LEHNER, Moris. Die Verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzip zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale. *DStR* 2009, p 185.

de 2006, estava prevista a dedução de € 0,30 (trinta centavos de euro) por quilômetro viajado (*Pendlerpauschal*), nos termos do § 9.º EStG, ou como despesas operacionais, de acordo com o § 4.º EStG. A partir de 2007, o legislador definiu que somente haveria essa dedução para viagens a partir de 21 quilômetros de distância.

Diante dessa situação, a Segunda Turma do Tribunal Constitucional alemão decidiu que essa nova disposição carece de justificativa constitucional e, portanto, afronta as exigências do princípio geral da igualdade relativamente ao Imposto de Renda. Assim, encargos legais inconsistentes são inconstitucionais. O argumento central da decisão proferida consiste no fato de que:

[...] na conformação de uma determinada hipótese de incidência tributária previamente fixada deve ser mantida a decisão impositiva tomada e ser concretizada de forma sistematicamente consistente no sentido da igualdade tributária. Exceções à conformação consistente requerem razões materiais objetivas.<sup>86</sup>

Essa importante decisão, no que tange ao dever de coerência sistêmica da tributação, teve por base três fundamentos essenciais.

O primeiro fundamento apontado é o princípio geral da igualdade. A Lei Fundamental alemã exige do legislador que o Imposto de Renda seja mensurado de acordo com a capacidade contributiva financeira (*finanzielle Leistungsfähigkeit*) do contribuinte, sendo a sua concretização suficiente para que a distribuição do ônus tributário obedeça ao dever de consistência legislativa da tributação. A medida da capacidade contributiva para fins de incidência do Imposto de Renda deve ser percebida, segundo o Tribunal Constitucional, pelo lucro líquido anual. Isso significa a aferição da sua renda, deduzindo-se as despesas operacionais ou profissionais (lucro líquido objetivo), assim como as despesas de origem privada, em especial as deduções de despesas necessárias à subsistência do contribuinte e de seus dependentes (lucro líquido subjetivo). Dessa forma, decisivo para restrições à dedutibilidade fiscal de despesas é, então, basicamente o respectivo contexto de relações conectadas. A introdução de um fator limitador de mínimo de distância para possibilitar a dedução do custo com deslocamento, também chamado de princípio do

---

<sup>86</sup> No original: "Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestandes muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes." *BVerfGE* 122, 210, 231.

portão da fábrica (*Werkstorprinzip*), requer justificativa e motivação consistentes. Ainda, o critério decisivo para a dedutibilidade ou indedutibilidade da despesa em questão não é a sua causa privada ou profissional, mas somente a distância física como fundamento para dedutibilidade (ou não) do custo de deslocamento. Isso representa uma exceção singular dentro da legislação de Imposto de Renda vigente na Alemanha. Essa exceção, em atenção ao dever de consistência legislativa da tributação, deve ser julgada com base no princípio da capacidade financeira. A exigência de conformação sistematicamente consistente das decisões impositivas relativas ao Imposto sobre a Renda exige que as exceções sejam devidamente justificadas pelos princípios vigentes. Como razões justificantes de exceções, segundo jurisprudência consolidada do Tribunal Constitucional, reconhece-se a persecução de finalidades extrafiscais, assim como ficções e simplificações. Entretanto, a necessidade estatal de aumento de arrecadação, finalidade estritamente fiscal, não justifica exceções ao dever de consistência legislativa. Conseqüentemente, a alteração na legislação do Imposto de Renda é carente de fundamentação material para restrição de deduções da base de cálculo. O legislador não está livre da exigência de conformação sistematicamente consistente do Imposto de Renda.

O segundo argumento que fundamentou a decisão do Tribunal Constitucional foi o mencionado objetivo da alteração do Imposto de Renda, qual seja, o da consolidação orçamental e da necessidade do aumento de arrecadação. Ponderou o Tribunal que, apesar de toda a urgência, esse objetivo não é suficiente para justificar a restrição imposta, pois, no que tange aos limites da base de cálculo, precisa-se atentar para a justa repartição do ônus tributário. Nesse sentido, o aumento da arrecadação estatal não serve como critério para diferenciação entre contribuintes, pois essa finalidade serve a toda imposição tributária, inclusive ao aumento arbitrário da arrecadação.

Importante atentar que, para o Tribunal Constitucional alemão, benefícios fiscais e normas tributárias indutoras só são reconhecidos como razões de justificação apropriadas para a imposição tributária se forem suportados por decisões reconhecíveis do legislador. Embora, conforme sustentado por defensores das ciências econômica e financeira, essa restrição da dedução indiscriminada do custo de deslocamento até o trabalho possa fomentar um comportamento mais eficiente de

toda a coletividade econômica, o legislador em nenhum momento no curso do processo legislativo se apropriou dele. Isso, por si só, é razão suficiente para eliminar esse tipo de justificativa.

O terceiro e último fundamento da decisão refere-se ao espaço de discricionariedade do legislador. Nesse item, entendeu o Tribunal que também faltou ao legislador uma mudança sistemática “libertadora” ou a fixação de uma nova decisão de ordenamento do imposto em questão. O legislador tem liberdade para criar e alterar tributos sem estar vinculado ao dever fundamental de consistência legislativa, que o obrigaria a dar seguimento a decisões materiais anteriores. Essas mudanças, entretanto, não podem existir sem um nível mínimo de nova orientação do sistema. Caso contrário, qualquer exceção poderia ser declarada como início de uma nova concepção do tributo em questão. A nova regra para demarcação espacial de custos de deslocamento dedutíveis não permite que, a partir dela, seja reconhecida uma nova concepção fundamental. A consistência legislativa impõe que primeiro seja explicitada pelo legislador uma nova concepção fundamental, para que, em momento posterior (ou concomitante), se criem exceções ou tratamentos desiguais. A exclusão geral das despesas de percurso da hipótese de incidência dos custos de publicidade (*Werbungskosten*) e simultaneamente a determinação de tratar a dedução dos custos de deslocamento a partir de 21 quilômetros como custo de publicidade (*Werbungskosten*), bem como permitir sua dedução (*Entfernungspauschale*), independentemente do dispêndio, caracteriza-se como uma combinação contraditória e o entrelaçamento de diferentes conteúdos normativos e de diferentes objetivos normativos, sem formular, contudo, uma nova concepção orientadora do tributo. No caso particular, também não justificaria a alteração da regra anterior a afirmação de consistir em um caso de difícil (*Härtefallreglung*) ou mesmo de um critério difícil (*Härtekriterium*), pois a dedução do custo de deslocamento continua sem ter um limite. Assim, sequer serve à proteção do meio ambiente, pois estimula a adoção de percursos mais longos, recompensando escolhas indesejadas. Além do mais, se o objetivo fosse incentivar as pessoas a viver perto do portão da fábrica, a norma seria inconstitucional.

Consequentemente, a Segunda Turma do Tribunal Constitucional alemão remete à jurisprudência dos tributos extrafiscais, bem como à jurisprudência

acerca de tipificação e simplificação da tributação<sup>87</sup>, afirmando que o legislador está impossibilitado de tomar uma decisão legislativa por um novo sistema sem vinculação a uma decisão fundamental prévia (*frühere Grundentscheidung*), em função do dever constitucional de consistência legislativa.<sup>88</sup> Mais do que isso, ao trabalhar com o dever de consistência legislativa como princípio concretizador da igualdade, percebe-se, como aponta Klaus Tipke<sup>89</sup>, que o legislador, ao desenvolver determinado tributo, deve usar como critério de igualdade entre os contribuintes os elementos materiais já previstos (*Ausgangsbasis*) e não a capacidade contributiva indistintamente. Tratar de forma discriminada situações tributárias desprovidas de qualquer valoração material prévia afronta o dever de consistência legislativa e o dever constitucional de igualdade.

O terceiro caso emblemático para o desenvolvimento do dever de consistência legislativa foi o da proibição de provisão de jubileu (*Jubiläumsruckstellung*)<sup>90</sup>. Em sua decisão, fixou o Tribunal Constitucional que, na área de Direito Tributário, o legislador tem amplo poder discricionário na escolha da materialidade, bem como em relação aos critérios de quantificação de um tributo, entretanto essa liberdade não é absoluta.

A liberdade fundamental do legislador para determinar essas questões exige que seu exercício compreenda a imposição dos mesmos efeitos jurídicos para os contribuintes que estejam em situação de igualdade. Ainda, salienta o Tribunal que, nesse ponto específico (tratamento igualitário), o Imposto de Renda é particularmente limitado. Isso porque esse imposto deve ser pautado por duas orientações intimamente relacionadas: pela ordem de distribuição da carga fiscal de acordo com o princípio da capacidade financeira e pelo dever de consistência legislativa. Nesse cenário, fica expresso que a partilha do ônus tributário deve ser feita de forma equânime. Portanto, tributam-se contribuintes com a mesma capacidade contributiva de forma igual (equidade fiscal horizontal), enquanto que (no sentido vertical) a tributação dos rendimentos mais elevados deve ser maior, quando comparada com a

---

<sup>87</sup> BVerfGE 122, 210, 232.

<sup>88</sup> BVerfGE 122, 210, 242.

<sup>89</sup> TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber? *Juristen Zeitung*, 11/ 2009, p.537.

<sup>90</sup> BVerfGE 123, 111, 123ff.

carga fiscal menor em relação à renda mais baixa. Além disso, na concepção da hipótese de incidência tributária, uma vez tomada a decisão sobre a materialidade do tributo, ela deve ser implementada e concretizada de forma sistematicamente consistente no sentido de promover a equânime partilha dos encargos fiscais. As exceções a essa regra geral de consistência legislativa requerem razão material especial que as fundamente. Quanto maior for o desvio, mais intensamente deve ser fundamentada a norma<sup>91</sup>. Nesse sentido, salienta o Tribunal: uma norma tributária que desvie da forma previamente estatuída pelos princípios comerciais de prudência, inclusive para fins tributários de distribuição de lucros, vai ferir o art. 3.º, § 1.º, da Lei Fundamental alemã, nos termos do dever de consistência legislativa da conformação das normas tributárias, se não houver razões materiais para esse desvio. Assim, a lei ordinária que prevê uma “exceção” pode ser considerada arbitrária<sup>92</sup>.

#### 2.4 Posição atual: consistência legislativa, fundamentação e praticabilidade

O julgado mais recente (e bastante esperado pela comunidade alemã) versa sobre o imposto sobre heranças e doações (*Erbschafts – und Schenkungsteuergesetz – ErbStG*)<sup>93</sup>. Em 17 de dezembro de 2014, o Tribunal Constitucional alemão decidiu, em controle concreto de constitucionalidade, questão apontada pelo Tribunal Federal Fiscal (*Bundesfinanzhof*) de se o art. 19, n.º 1<sup>94</sup>, em

<sup>91</sup> Nesse sentido várias decisões do Tribunal Constitucional Alemão: BVerfGE 99, 88, 95; BVerfGE. 99, 280, 290; BVerfGE 105, 73, 126; 107; BVerfGE 116, 164, 180; BVerfGE 117, 1, 31; entre outras.

<sup>92</sup> No original: “Eine steuergesetzliche Abweichung der vorliegenden Art von der Mäßgeblichkeit des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung verletzt nur dann das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot folgerichtiger Ausgestaltung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen, wenn sich kein sachlicher Grund für diese Abweichung finden lässt, die einfachgesetzliche ‘Ausnahmevorschrift’ „Ausnahmevorschrift“ also als willkürlich zu bewerten ist.”

<sup>93</sup> A tributação incidente sobre doações e heranças há anos vem sendo discutida na Alemanha. Em 1999 a temática desenvolvida e debatida pela Sociedade Alemã de Tributaristas foi exatamente essa, conforme obra organizada por Dieter Birk. BIRK, Dieter (org.). *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*. DStJG Band 22. Köln: Dr. Otto Schimdt, 1999.

<sup>94</sup> § 19 ErbStG Steuersätze. (1) Die Erbschaftsteuer wird nach folgenden Prozentsätzen erhoben:(Wert des steuerpflichtigen Erwerbs gem. § 10 ErbStG)

Wert bis in Euros	Steuerklasse I	Steuerklasse II	Steuerklasse II
75.000	7 %	15 %	30 %

combinação com os parágrafos 13a<sup>95</sup> e 13b<sup>96</sup> do imposto *causa mortis* e doação, seria inconstitucional. A primeira turma do Tribunal Constitucional alemão considerou que essas disposições violavam o dever constitucional de igualdade e, portanto, a norma

300.000	11 %	20 %	30 %
600.000	15 %	25 %	30 %
6.000.000	19 %	30 %	30 %
13.000.000	23 %	35 %	50 %
26.000.000	27 %	40 %	50 %
> 26.000.000	30 %	43 %	50 %

<sup>95</sup> **§ 13a ErbStG Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land – und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften**

(1) Der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b ErbStG Abs. 4 bleibt insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag). Voraussetzung ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (Absatz 4) des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Satz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird.(...)

(8) Der Erwerber kann unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 7 in Verbindung mit § 13b ErbStG nach folgender Maßgabe gewährt wird:

1. In Absatz 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Lohnsummenfrist von fünf Jahren eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren und an die Stelle der maßgebenden Lohnsumme von 400 Prozent eine maßgebende Lohnsumme von 700 Prozent.

2. in Absatz 5 tritt an die Stelle der Behaltensfrist von fünf Jahren eine Behaltensfrist von sieben Jahren.

3. in § 13b ErbStG Abs. 2 Satz 1 tritt an die Stelle des Prozentsatzes für das Verwaltungsvermögen von 50 Prozent ein Prozentsatz von 10 Prozent.

4. in § 13b ErbStG Abs. 4 tritt an die Stelle des Prozentsatzes für die Begünstigung von 85 Prozent ein Prozentsatz von 100 Prozent.

(9) Die Absätze 1 bis 8 gelten in den Fällen des § 1 ErbStG Abs. 1 Nr. 4 entsprechend.

<sup>96</sup> **§ 13b ErbStG Begünstigtes Vermögen**

(1) Zum begünstigten Vermögen gehören vorbehaltlich Absatz 2.

1. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes) (...).

2. inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer (...).

3. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Neuenkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 Prozent unmittelbar beteiligt war (...).

seria inconstitucional<sup>97</sup>. Apesar da declaração de inconstitucionalidade, as disposições continuam a ser aplicáveis, mas o legislador deve adotar novas regras até 30 de junho de 2016.

Segundo a legislação alemã, os quinhões hereditários e as doações estão sujeitos a uma alíquota que varia entre 7% e 50%. O valor do crédito tributário é apurado em consonância com dois critérios: (a) o valor atual dos bens herdados ou doados e (b) grau de parentesco do beneficiário com o *de cujus*, sendo isentas doações até determinado valor (fixado na lei por classe de beneficiário) a cada período de 10 anos.

Segundo as autoridades legislativas, as pequenas e médias empresas, usualmente familiares, devem permanecer isentas de imposto sobre herança parcial integralmente. O fundamento da legislação é a proteção e a promoção das empresas familiares, dada a sua relevância para a economia alemã. A isenção (ainda que parcial) contribui não só para sobrevivência da empresa, mas também para garantir os postos de trabalho das pessoas.<sup>98</sup>

No julgamento, o tribunal assentou que o legislador tem poder discricionário para atribuir tratamento preferencial e diferenciado para empresas de pequeno e médio porte administradas por seus proprietários, a fim de garantir sua existência continuada e preservar empregos. No entanto, a fixação de benefícios é desproporcional se favorecer ativos de negócios, que vão além da gama de pequenas e médias empresas, sem exame efetivo das necessidades econômicas. Também é desproporcional criar benefícios vinculados a determinado nível de folha de salário e isentar os ativos de negócios que contêm até 50% de ativos operacionais para fins fiscais. Os §§ 13a e 13b ErbStG, uma vez que permitem a elaboração de planejamentos com vistas a substancial redução da incidência do tributo, levam a um tratamento desigual injustificado. Essas violações da Constituição resultam na incompatibilidade das disposições apresentadas com o art. 3.º seg. 1.º da Lei Fundamental (*Grundgesetz – GG*). A decisão foi tomada por unanimidade, mas os

---

<sup>97</sup> 1 BvL 21/12

<sup>98</sup> GAISBAUER, Helmut; CLEMENS, Sedmak. A Decision on Inheritance Tax by the German Constitutional Court: A Brief Comment. *German Law Journal* 16, n.5 (October 2015): 1227-1234, p.1228.

MINISTROS GAIER, MASING E BAER apresentaram conjuntamente fundamento adicional da decisão.

O Tribunal Fiscal também apontou ser a utilização de salário como critério para diferenciação entre empresas como irrelevante na maioria dos casos, porque a maioria das empresas tinha menos de vinte empregados e a Lei não impediu a divisão das grandes empresas em um número de empresas menores com menos de vinte funcionários, a fim de contornar a medida dos salários como requisito para gozar de benefício. Nesse sentido, fixou ainda que uma pessoa falecida poderia reorganizar a empresa por *design* contratual, de tal forma que os fundos ligados às empresas se tornaram praticamente não tributáveis. Ele ou ela pode incluir fundos meramente privados para o valor dos negócios e, com isso, evitaria a incidência do imposto sobre doações e herança, mesmo que tais fundos não se relacionem com empresas e empregos. Do ponto de vista do Tribunal Constitucional, fixar isenções tão amplas sem mecanismos de praticabilidade, que convidam os descendentes a criar disposições e projetos de contrato para evitar a tributação, viola o princípio da igualdade de acordo com as capacidades da pessoa, o que constitui uma violação da Constituição.

Essa decisão provocou discussões doutrinárias<sup>99</sup>, causando profunda divisão entre os autores alemães. Por um lado, essa decisão foi recebida como um retrocesso nas discussões tributárias. LEPSUS, analisando a atuação do Tribunal Constitucional na seara da legislação fiscal e usando como base a decisão acerca da parcial inconstitucionalidade do imposto sobre heranças e doações, tece críticas severas à postura do Tribunal. Questiona a interferência do Judiciário nas decisões políticas do Legislativo, especialmente no que concerne a: (a) igualdade, sustentando que somente haveria lesão ao dever de igualdade se o legislador atuasse de forma arbitrária e discriminatória, utilizando critério de profissão, religião, convicções políticas,

---

<sup>99</sup> KUBE, Hanno. "Rechtliche Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit". In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 23-50.

KUBE, Hanno. "Federal Constitutional Court Declares Inheritance and Gift Tax Act Unconstitutional." In: *German Law Journal* 16, n. 5, october 2015, p. 1235-1246.

gênero e nacionalidade para diferenciar contribuintes ou se a “desigualdade” resultasse em violação dos direitos civis do contribuinte<sup>100</sup>; (b) revisão judicial com fundamento na igualdade, pois essa teria se tornado uma espécie de “empoderamento” do Tribunal, que combina revisão com elaboração “de lei tributária mais perfeita, mais sistemática, mais apropriada”<sup>101</sup>, e (c) fundamentação da legislação, afirmando que o legislador não necessita fundamentar a lei; em uma democracia, havendo maioria de votos, a lei é aprovada<sup>102</sup>.

Não obstante as críticas mencionadas, a percepção do Tribunal constitucional de que a igualdade da tributação depende de mecanismos que permitam a praticabilidade da tributação, sob pena de inconsistência legislativa, também foi festejada, pois colaboraria para a justiça tributária. Nesse sentido, afirmam GAISBAUER e CLEMENS que a recente decisão do Tribunal Constitucional alemão irá melhorar a confiança no sistema fiscal, na medida em que (1) demanda a criação sustentável de leis que resistam ao exame constitucional, (2) oferece plausível justificação para as políticas orçamentais, incluindo isenções de princípios normativos claros, e (3) promovem alargamento da base contributiva, sem desconsiderar situações humanas específicas relevantes.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> “The problem with Article 3 limitations of tax laws, however, is that the equal protection clause of the Basic Law does not offer a substantive hurdle at first hand: In the case law of the German Federal Constitutional Court, Article 3, paragraph 1, of the Basic Law (equality rights) only requires that equal things have to be dealt with equally and unequal things have to be dealt with in an unequal way.” (...) “Article 3, paragraphs 2 and 3, of the Basic law provide several prohibitions of discriminations based on sex, belief, race, language, descent, origin, or political convictions. Here, strict scrutiny is triggered. With regard to tax laws these antidiscrimination requirements are hardly applicable LEPSIUS, Oliver. Constitutional review of tax laws and the unconstitutionality of the german inheritance tax. *German Law Journal* 16, n.5 (October 2015): 1191-1225, p.1194.

<sup>101</sup> Equal protection (Article 3, paragraph 1, BL) works as an empowerment of the Court to do both: combine constitutional review with making tax law more perfect, more systematic, and more appropriate. LEPSIUS, Oliver. Constitutional review of tax laws and the unconstitutionality of the german inheritance tax. *German Law Journal* 16, n.5 (October 2015): 1191-1225, p.1220.

<sup>102</sup> “What is interesting, though, is the Court’s demanding of justifications for statutory purposes. However, Parliament does not need to legally justify the enactment of a statute: On the merits, majority will suffice in a democracy as proper justification for legislative action. The usual saying in Germany is: The legislature is only indebted to enact the statute but not to give a legal justification for it”. LEPSIUS, Oliver. Constitutional review of tax laws and the unconstitutionality of the german inheritance tax. *German Law Journal* 16, n.5 (October 2015): 1191-1225, p.2015.

<sup>103</sup> “Without trust, there can be no culture of private property, no incentive to cumulate or re-invest capital, no mechanism to obtain credits, in fact no monetary culture at all. It is our hope that the recent decision by the German constitutional court will enhance the trust in the fiscal system. This trust can be strengthened by (1) creating sustainable laws that will stand the test of constitutional screening, (2)

## 2.5 Conclusões parciais

A partir da análise das decisões proferidas pelo Tribunal Constitucional alemão acerca do desenvolvimento do dever de consistência legislativa, percebe-se, primeiramente, que o seu significado genericamente estava atrelado à noção de sistema, mais especificamente à carência de adequação sistêmica de alguma norma. Em um segundo momento, agregou-se à ideia de ilegitimidade sistêmica a proibição de contradição. No momento atual de desenvolvimento desse instituto, percebe-se um dever constitucional dirigido ao legislador para que as normas mantenham conformidade com o sistema, não sejam contraditórias desde a sua finalidade até os seus efeitos, bem como que busquem a concretização da efetiva igualdade na partilha do ônus tributário entre os cidadãos (contribuintes).<sup>104</sup> No âmbito do Direito Tributário, a conformação da atividade legislativa com o dever de consistência legislativa pode ser percebida, no que concerne ao exercício do poder discricionário do legislador, em três momentos distintos. Em um primeiro momento, tem o legislador ampla liberdade para escolher a hipótese de incidência e conseqüente tributário. Nesse primeiro nível, a análise da consistência legislativa se limita ao controle de arbitrariedade.<sup>105</sup> Em um segundo momento, a liberdade do legislador é restringida de forma mais intensa pelo dever de consistência legislativa. Ou seja, o legislador deve, de forma sistemicamente consistente, realizar a hipótese de incidência previamente fixada, com vistas à igualdade de repartição do ônus tributário (*im Sinne der Belastungsgleichheit*). Em um terceiro momento, o dever de consistência legislativa impõe que as conseqüências jurídicas (efeitos) advindas da norma estejam em consonância com a sua respectiva finalidade. E, no seu estágio mais recente, agrega à noção de consistência a necessidade de que a legislação preveja mecanismos de praticabilidade que viabilizem a equânime partilha do ônus tributário.

---

offering plausible justification for fiscal policies including exemptions on clear normative principles, and (3) broadening the tax-paying basis without undercutting relevant human agency". GAISBAUER, Helmut; CLEMENS, Sedmak. A decision on inheritance tax by the German Constitutional Court: a brief comment. *German Law Journal* 16, n.5 (October 2015): 1227-1234, p.1233-1234.

<sup>104</sup> Nesse sentido, ver KIRCHHOF, Paul In: Isensee/Kirchhof, HbStR VIII, § 118, Rn. 209

<sup>105</sup> BVerfGE 120,1. A decisão BVerfGE 116,164 aponta para diferenças no que concerne a Sondertarifen.

### 3 DIMENSÕES DE EFICÁCIA DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA

Conforme demonstrado por meio da análise do desenvolvimento da noção do dever de consistência legislativa nas decisões do Tribunal Constitucional alemão, as inconsistências da legislação podem ser percebidas em diferentes fases do desenvolvimento de determinado instituto jurídico. Sendo assim, para compreender a abrangência e também as limitações de eficácia do dever de consistência legislativa, CHRISTOPH ENGELS<sup>106</sup> demonstra que podem ser percebidos três momentos distintos no processo legislativo: (a) situação fática e jurídica que tenha despertado o interesse legislativo, (b) a aprovação e promulgação da lei e (c) os efeitos práticos decorrentes da lei, que podem ser esquematizados da seguinte forma:

<b>(A)</b> <b>Relações prévias</b>		<b>(B)</b> <b>Ordenamento jurídico</b>	<b>(?)</b>	<b>(C)</b> <b>Sociedade</b>
<b>Ordenamento jurídico + Fatos</b>		<b>Promulgação da nova norma</b>		<b>Efeitos concretos da norma</b>

Para elaboração de toda e qualquer norma, sempre vão existir dois elementos distintos que servirão de base (razão da lei) ao início da atividade legiferante: os fatos que requerem atuação do legislador e o ordenamento jurídico preexistente (item A). Então, a partir desses dois elementos, será extraída uma norma

<sup>106</sup> ENGEL, Christoph. Inconsistency in the Law: In Search of a Balanced Norm (December 2004). *MPI Collective Goods Preprint No. 2004/16*. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=628387> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.628387>, p. 2. “In court and on the high seas, we are in the hands of the Lord. This piece of legal folk wisdom can be taken as evidence for two points: the law is not always consistent, and the law’s subjects see this as a problem. Indeed, most legal literature that has the word consistency in its title complains about its absence in some area of law.”

(item B). Essa norma, por sua vez, deve ser consistente com os fatos e normas que a originaram, bem como ter uma relação consistente com os demais elementos que formam o sistema jurídico. Por fim, a norma pode ou não promover de forma consistente os efeitos pretendidos (item C).

A maior parte da doutrina, quando aborda a temática “inconsistência”, usualmente a vincula com eventual contradição entre duas normas e se limita a analisar inconsistência apenas no âmbito jurídico (item B), sem levar em consideração as causas, as finalidades, os fundamentos e as consequências de determinada norma. Para a finalidade perseguida no presente trabalho, nem todas as inconsistências são iguais, fazendo-se necessário identificar as inconsistências legislativas de acordo com a sua origem.

<b>Elementos constitutivos do dever de consistência legislativa</b>		
<b><i>Estrutura legiferante</i></b>	<b><i>Elemento relacional do dever de consistência legislativa</i></b>	<b><i>Elemento relacional</i></b>
Item A	<b>Finalidade mediata</b> perseguida pelo legislador (instituto ou ramo do sistema)	Para quê?
Item A	<b>Fundamento</b> do legislador para a finalidade e para a norma	Por quê?
Item B	<b>Finalidade imediata</b> perseguida pelo legislador da norma concretizadora ou alteradora do instituto	Qual o estado de coisas que pretende alcançar?
Item B	<b>Norma 1.<sup>a</sup></b> (conteúdo normativo ou decisão fundamental)	O quê?
Item B	<b>Norma 2.<sup>a</sup></b> (concretiza a norma fundamental ou excepciona fundamentalmente da norma 1)	O quê?
Item C	<b>Praticabilidade ou Efeitos concretos</b>	Como?

As inconsistências legislativas podem ser percebidas (1) do ponto de vista formal, quando há contradição expressa entre duas normas, (2) do ponto de vista material, quando as determinações materiais já existentes de um determinado instituto e a forma como esse instituto veio a ser desenvolvido não são consistentes ou quando a finalidade pretendida pela norma fundamental e a forma como ela foi concretizada não são consistentes, e (3) do ponto de vista dos efeitos, quando o legislador expressamente pretende obter determinado efeito e não o obtém ou, ainda, quando os meios (técnicas de arrecadação tributária) não estão em consonância com a sua finalidade.

Os tipos de inconsistências apontados até o presente momento denotam que nem todas as inconsistências são iguais, nem emergem da mesma forma. Em razão disso se faz necessária a análise das dimensões de eficácia do dever de consistência legislativa.

### **3.1 Dimensão interna de eficácia do dever de consistência legislativa**

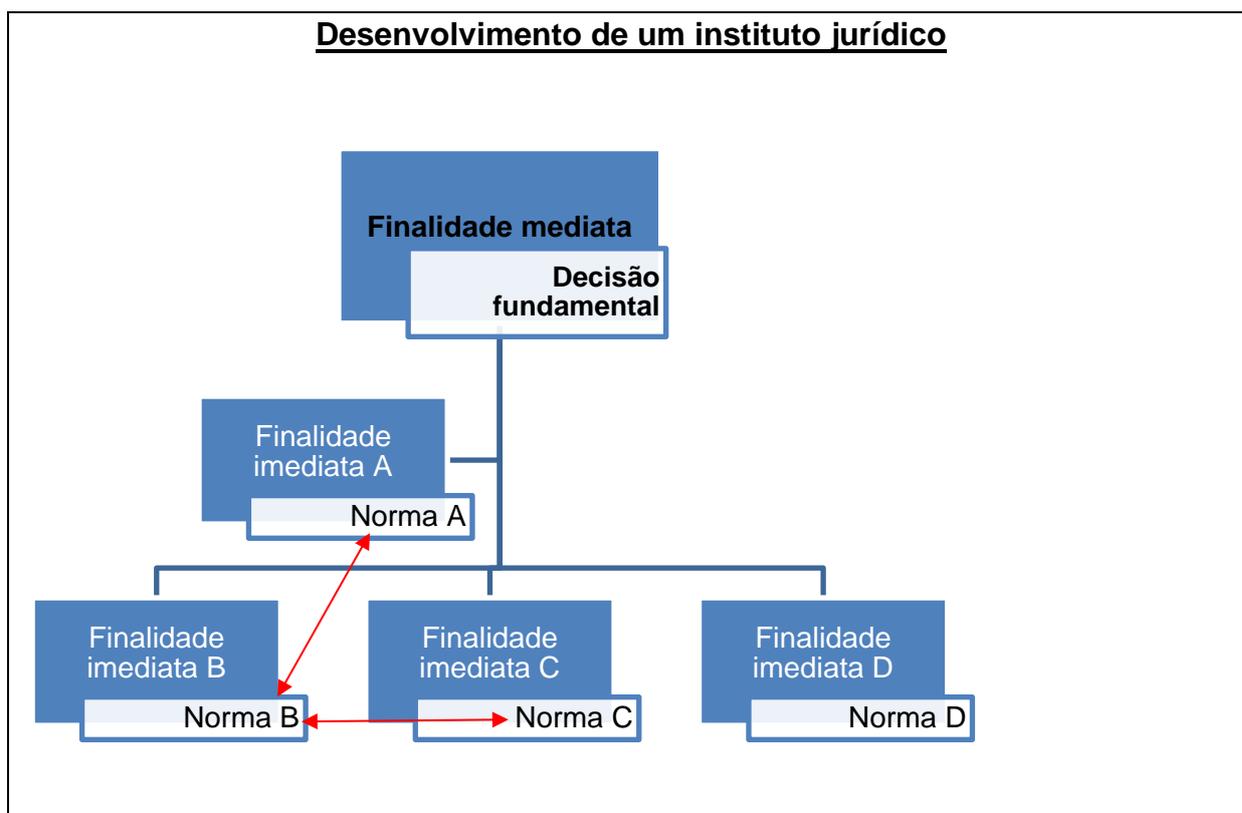
A dimensão material de eficácia do dever de consistência legislativa na análise de determinado instituto visa a identificar as inconsistências dele em relação ao sistema ao qual pertence. Eventuais inconsistências podem surgir desde a origem do instituto analisado (dimensão interna estática), devido a sua inconformidade sistêmica, como também em razão de alterações no sistema (dimensão interna dinâmica) ou, ainda, pode decorrer de conflito de valores quando há competência concorrente do legislador acerca de determinado instituto (dimensão interna concorrente).

#### *3.1.1 Dimensão interna, sincrônica ou estática*

A análise da dimensão interna estática de determinada norma pretende averiguar a consistência imediata dessa norma com a decisão fundamental do legislador que a precede. Isso porque o ponto central de conexão da incidência do dever de consistência são as decisões do legislador ordinário. O mandamento prevê

que o legislador deve orientar suas decisões em consonância com decisões fundamentais prévias, promovendo uma equânime partilha do ônus tributário. Para tanto, faz-se necessário perquirir: (a) Essa norma contradiz frontalmente decisão fundamental prévia do legislador? (b) Essa norma viabiliza o consistente seguimento da decisão prévia do legislador? (c) Essa norma mantém relação de consistência com a finalidade que pretende perseguir? Dessa forma, a análise interna sincrônica restringe-se ao exame de determinado instituto, com um olhar sobre a norma vigente naquele momento e os seus elementos integrantes, sem levar em consideração o aspecto dinâmico de relacionamento das normas jurídicas no sistema (que será objeto do item 3.1.2).

a) *Inconsistência formal: contradição no âmbito de validade de duas normas (Widerspruchsfreiheit)*



A dimensão formal do dever de consistência legislativa determina que o legislador não edite normas contraditórias entre si, tendo ambas a pretensão de validade simultânea<sup>107</sup>. Não pode o cidadão-contribuinte ter o dever de fazer e de não fazer algo, sendo ambos os mandamentos válidos no mesmo tempo. Essa dimensão formal do dever de consistência legislativa já foi há muito percebida por NORBERTO BOBBIO, que demonstrou analiticamente as possibilidades de contradição normativas.<sup>108</sup> Para ele, as condições para que uma antinomia ocorra vinculam-se à dimensão de validade das normas contraditórias. Ou seja, ambas precisam ser válidas no mesmo território (dimensão espacial), ao mesmo tempo (dimensão temporal), dirigidas ao mesmo sujeito passivo (dimensão subjetiva) e pretender regular a mesma hipótese (dimensão material).<sup>109</sup> Tendo ambas as normas pretensão de validade nos termos expostos, haverá contradição entre (a) uma norma que permite a realização de uma conduta, enquanto a outra proíbe; (b) uma norma que obriga a realização de uma conduta, enquanto a outra proíbe; e (c) uma norma que obriga a realização de uma conduta, enquanto a outra permite não fazer.<sup>110</sup>

Os critérios para a solução de antinomias clássicas já é um tema superado, nos termos no art. 2.º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro.<sup>111</sup> Os problemas significativos relativos à contradição surgem em três hipóteses: (a) quando os critérios para a solução das antinomias não são suficientes (normas gerais, de mesmo nível hierárquico e contemporâneas); (b) quando determinado conceito jurídico passa a ter significado diverso, sem alteração

---

<sup>107</sup> Christian Bumke percebe que a vedação de contradição no ordenamento jurídico transcende a mera contradição entre duas normas, podendo atingir a dimensão finalística das normas em BUMKE, Christian. Die Pflicht zur konsistenten Gesetzgebung. *Der Staat* 49, 2010, p.88.

<sup>108</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10.ed., 1999, p.81-97.

<sup>109</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10.ed., 1999, p.87-88.

<sup>110</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10.ed., 1999, p.85.

<sup>111</sup> Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

legislativa, em razão da passagem do tempo e, em razão disso, surge determinada contradição; e (c) quando a contradição está vinculada à aplicação de normas que, em tese (abstrato), não são contraditórias, mas que se tornaram contraditórias no caso concreto<sup>112</sup>.

HUMBERTO ÁVILA, em seu trabalho que visa a dar fundamentos à segurança jurídica, afirma que a coerência formal contribui para a cognoscibilidade e para a calculabilidade do sistema jurídico. Isso porque (a) “como as normas não podem entrar em desacordo umas com as outras, as alternativas semânticas possíveis ficam reduzidas àquelas que são compatíveis com as normas axiologicamente sobrejacentes”<sup>113</sup> e, posteriormente, destaca a coerência formal voltada para a aplicação das normas, afirmando que (b) “como a aplicação dessas normas não pode contradizer as soluções anteriormente dadas, o cidadão pode, com maior grau de aproximação, antecipar as consequências futuras a serem atribuídas aos atos que venha a praticar”<sup>114</sup>. Ainda que seja o legislador o sujeito a quem o dever de consistência legislativa é endereçado, em alguma medida também na aplicação do Direito não deve o Judiciário criar inconsistências onde o legislador não as criou.

Não há dúvidas, portanto, de que quando duas normas expressamente se contradizem há uma inconsistência legislativa. O contrário, entretanto, não é verdadeiro. Nem sempre quando há inconsistência legislativa, há contradição formal. Consistência guarda íntima relação com a suficiência (ou não) dos efeitos jurídicos decorrentes da decisão fundamental que os precede (ver item 3.2).

*b) Inconsistência material: incompatibilidade entre as determinações materiais prévias de determinado instituto e a forma como esse instituto veio a ser desenvolvido (sem a pretensão de alteração)*

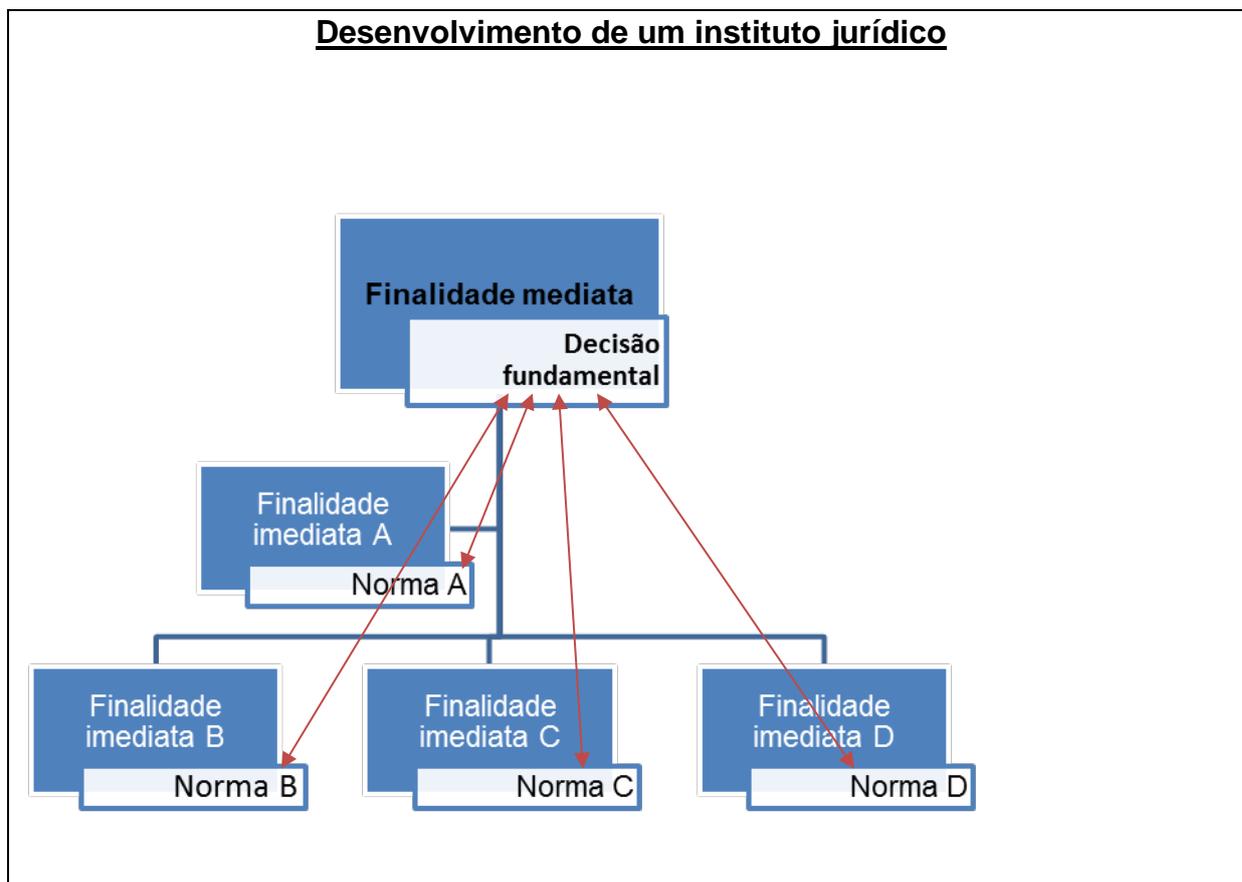
---

<sup>112</sup> Nesse ponto específico os princípios são as normas mais sujeitas à contradição.

<sup>113</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.336.

<sup>114</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.337.

A dimensão interna material pode ser assim esquematizada:



A análise do dever de consistência legislativa na sua dimensão interna material pretende averiguar a consistência imediata do desenvolvimento da decisão fundamental prévia do legislador por meio da norma sob análise. Assim, por exemplo, se o legislador definiu que as alíquotas do imposto sobre a renda serão graduadas conforme a capacidade contributiva, não poderia o legislador, sem uma razão previamente justificada, ignorar a sua decisão prévia e conceder benefícios fiscais ou agravar o ônus tributário do contribuinte, sem violar o dever de consistência.

Essa dimensão de eficácia do dever de consistência legislativa foi percebida pelo Tribunal Constitucional alemão quando do julgamento do *Pendlerpauschale*. No âmbito do imposto de renda, o Tribunal já havia firmado o entendimento de que o dever constitucional de igualdade, no que tange à equânime partilha do ônus tributário, impõe que o seu desenvolvimento se dê de acordo com a

capacidade contributiva financeira (*finanzielle Leistungsfähigkeit*)<sup>115</sup>. Esse mandamento, entretanto, perdeu força dirigente devido ao intrincado conjunto de regras, exceções e exceções às exceções relativo à sua hipótese de incidência<sup>116</sup>. Partindo da premissa da necessidade de concretizar a igualdade, tanto no sentido vertical quanto no horizontal, o legislador tem o dever de dar consistente sequência às decisões por ele tomadas em relação à hipótese de incidência e ao conseqüente tributário.<sup>117</sup> No caso alemão citado, o legislador, com vistas a aumentar a arrecadação (finalidade fiscal), restringiu a possibilidade de dedução do custo de deslocamento dos trabalhadores, criando desigualdade infundada entre contribuintes com igual capacidade contributiva. Assim, a norma em comento foi considerada inconstitucional.

No ordenamento pátrio, é questionável a consistência interna material das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram o regime não-cumulativo para o PIS e a COFINS. Isso porque o legislador decidiu adotar o regime não-cumulativo, aumentando as alíquotas do PIS e da COFINS, justificando o aumento exatamente com a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos bens adquiridos e aos serviços tomados. Entretanto, a forma como o regime da não-cumulatividade foi desenvolvido, mediante restrições casuísticas de crédito, demonstra a inconsistência dessas normas restritivas (desenvolvido na segunda parte deste trabalho). HUMBERTO ÁVILA já aponta as desigualdades (interna e externa) provocadas pela forma de instituição do regime da não-cumulatividade como violação do “postulado do legislador coerente”.<sup>118</sup> No caso em comento, tendo o legislador decidido pela instituição do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, deve ele, em atenção de dever de consistência legislativa, criar critérios que, de fato, garantam a não-cumulatividade.

---

<sup>115</sup> BVerfGE 81,228 (236); 89, 346 (352); 105, 73 (125). Na doutrina, a confirmação dessa concepção em BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1983, S. 259 ff.

<sup>116</sup> BUMKE, Christian. Die Pflicht zur konsistenten Gesetzgebung. *Der Staat* 49, 2010, p.88.

<sup>117</sup> Análise interessante da vinculação do legislador com suas próprias decisões faz Tipke, Klaus. Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch – und Verkehrssteuerrecht, in: FS Reiß, 2008, S. 9 (19 ff.), bem como em Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 2007, S. 201 (insbes. 207 ff.).

<sup>118</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Postulado do legislador coerente. In: *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, 11.º volume, São Paulo: Dialética, 2007, p.180-181.

### 3.1.2 Dimensão interna diacrônica ou dinâmica

A análise do dever de consistência legislativa material em sua dimensão interna diacrônica permite verificar a ocorrência de inconsistências entre a norma originária (e sua finalidade imediata) e as normas alteradoras (e suas respectivas finalidades imediatas), bem como em relação à alteração de sentido decorrente da aplicação da norma e do transcurso do tempo.

Nesse sentido, afirma CHRISTOPH ENGEL que, por definição, o positivismo contém o germe da inconsistência. Para o positivismo, o ordenamento jurídico está sempre sofrendo alterações, de forma que somente pode ser concebido como processo.<sup>119</sup> A integridade do ordenamento jurídico, nesse sentido, é percebida como um ideal regulatório. Os acontecimentos sociais e os fatos políticos definem o destino do ordenamento jurídico. Novas demandas sociais ou inovações doutrinárias não são imediatamente introduzidas no sistema jurídico. Via de regra, iniciam-se empreitadas com alterações periféricas para adequação do ordenamento à nova realidade até que sejam atingidas as áreas mais estabilizadas e centrais do ordenamento. Esse processo necessariamente origina inconsistências<sup>120</sup>.

#### *a) Inconsistência entre a norma originária e a norma alteradora, sem alteração da realidade fática e sem a pretensão de nova orientação sistêmica*

A dimensão interna diacrônica do dever de consistência legislativa determina limites para alterações legislativas. Perceba-se, de antemão, que o dever de consistência legislativa não impede a alteração do ordenamento jurídico, como sustentam alguns autores, nem impõe ao legislador um dever de racionalidade extrema que não possa ser cumprido. Pelo contrário, por meio do dever de consistência legislativa colabora-se com o ideal de segurança jurídica, permitindo ao

---

<sup>119</sup> ENGEL, Christoph. Inconsistency in the Law: In Search of a Balanced Norm (December 2004). *MPI Collective Goods Preprint No. 2004/16*. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=628387> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.628387>, p.5.

<sup>120</sup> Exatamente concebendo o fato de que o ordenamento jurídico convive com inconsistências, defende-se a ideia de um dever de consistência legislativa moderado.

cidadão-contribuinte a cognoscibilidade do ordenamento. Assim, se a norma B relaciona-se com a norma A, desenvolvendo-a ou alterando-a, é preciso que o destinatário da norma compreenda a inovação. Logo, se a relação entre as normas é de “desenvolvimento”, então a norma B precisa estar em consonância com as previsões materiais, bem como com a finalidade mediata perseguida por aquela norma. Por outro lado, se a norma B pretende alterar parcialmente a norma A (sem a pretensão de alterar totalmente aquele instituto jurídico), então ela precisa ser devidamente fundamentada. Essa dimensão do dever de consistência legislativa foi pontuada pelo Tribunal Constitucional alemão na decisão acerca do *Pendlerpauschale* (item 2.2).<sup>121</sup>

O caso versou sobre a possibilidade de restrição de dedução do custo de deslocamento entre a casa e o trabalho. Até o ano de 2006, estava prevista a dedução de €0,30 (trinta centavos de euro) por quilômetro viajado (*Pendlerpauschal*), nos termos do § 9.º EStG, ou como despesas operacionais, de acordo com § 4.º EStG. A partir de 2007, o legislador definiu que somente haveria essa dedução para viagens a partir de 21 quilômetros de distância. Diante dessa situação, a Segunda Turma do Tribunal Constitucional Alemão decidiu que essa nova disposição carece de justificativa constitucional e, portanto, afronta as exigências do princípio geral da igualdade relativamente ao Imposto de Renda. Assim, encargos legais inconsistentes são inconstitucionais. O argumento central da decisão proferida consiste no fato de que “na conformação de uma determinada hipótese de incidência tributária previamente fixada deve ser mantida a decisão impositiva tomada e ser concretizada de forma sistematicamente coerente no sentido da igualdade tributária. Exceções à conformação consistente requerem razões materiais objetivas.”<sup>122</sup>

---

<sup>121</sup> Essa decisão foi objeto de muita discussão doutrinária. Nesse sentido, ver: TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber? *Juristen Zeitung*, 11/ 2009, p.534; BIRK, Dieter. Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG. *DStR*. 2009, 877; LEHNER, Moris. Die Verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale. *DStR* 2009, 185.

<sup>122</sup> No original: “Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausganstatbestandes muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.” *BVerfGE* 122, 210, 231.

Nesse sentido, considerando que a medida da capacidade contributiva para fins de incidência do Imposto de Renda deve ser percebida, segundo o Tribunal Constitucional alemão, pelo lucro líquido anual, a introdução de um fator limitador de mínimo de distância para possibilitar a dedução do custo com deslocamento requer justificativa e motivação consistentes. A nova norma introduziu uma exceção singular dentro da legislação de Imposto de Renda, em atenção ao dever de consistência legislativa da tributação, já que, ausente justificativa extrafiscal, deve ser julgada com base no princípio da capacidade financeira.

Essa dimensão do dever de consistência legislativa deve considerar três aspectos intimamente interligados do agir legislativo. O primeiro é o espaço de discricionariedade do legislador, o segundo é o dever de consistência da legislação e o terceiro, a separação dos poderes. Nesse item, entendeu o Tribunal que também faltou ao legislador uma mudança sistemática “libertadora” ou a fixação de uma nova decisão de ordenamento do imposto em questão. O legislador tem liberdade para criar e alterar tributos sem estar vinculado ao dever fundamental de consistência legislativa, que o obrigaria a dar seguimento a decisões materiais anteriores. Essas mudanças, entretanto, não podem existir sem um nível mínimo de nova orientação do sistema. Caso contrário, qualquer exceção poderia ser declarada como início de uma nova concepção do tributo em questão.

No caso da limitação à dedução com custo de deslocamento, não permite que, a partir dela, seja reconhecida uma nova concepção fundamental. A consistência legislativa impõe que primeiro seja explicitada pelo legislador uma nova concepção fundamental, para que, em momento posterior (ou concomitante), se criem exceções ou tratamentos desiguais.

Consequentemente, ao se trabalhar com o dever de consistência legislativa como princípio concretizador da igualdade, percebe-se, como aponta KLAUS TIPKE<sup>123</sup>, que o legislador, ao desenvolver determinado tributo, deve usar como critério de igualdade entre os contribuintes os elementos materiais já previstos (*Ausgangsbasis*). Tratar de forma discriminada situações tributárias desprovidas de

---

<sup>123</sup> TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber? *Juristen Zeitung*, 11/ 2009, p.537.

qualquer valoração material prévia afronta o dever de consistência legislativa e o dever constitucional de igualdade.

O primeiro fundamento apontado é o princípio geral da igualdade. A Lei Fundamental alemã exige do legislador que o Imposto de Renda seja mensurado de acordo com a capacidade contributiva financeira (*finanzielle Leistungsfähigkeit*) do contribuinte, sendo a sua concretização suficiente para que a distribuição do ônus tributário obedeça ao dever de consistência legislativa da tributação. A medida da capacidade contributiva para fins de incidência do Imposto de Renda deve ser percebida, segundo o Tribunal Constitucional, pelo lucro líquido anual. Isso significa a aferição da sua renda, deduzindo-se as despesas operacionais ou profissionais (lucro líquido objetivo), assim como as despesas de origem privada, em especial as deduções de despesas necessárias à subsistência do contribuinte e de seus dependentes (lucro líquido subjetivo). Dessa forma, decisivo para restrições à dedutibilidade fiscal de despesas é, então, basicamente o respectivo contexto de relações conectadas. A introdução de um fator limitador de mínimo de distância para possibilitar a dedução do custo com deslocamento, também chamado de princípio do portão da fábrica (*Werkstorprinzip*), requer justificativa e motivação consistentes. Ainda, o critério decisivo para a dedutibilidade ou indedutibilidade da despesa em questão não é a sua causa privada ou profissional, mas somente a distância física como fundamento para dedutibilidade (ou não) do custo de deslocamento. Isso representa uma exceção singular dentro da legislação de Imposto de Renda vigente na Alemanha. Essa exceção, em atenção ao dever de consistência legislativa da tributação, deve ser julgada com base no princípio da capacidade financeira. A exigência de conformação sistematicamente coerente das decisões impositivas relativas ao imposto sobre a renda exige que as exceções sejam devidamente justificadas pelos princípios vigentes. Como razões justificantes de exceções, segundo jurisprudência consolidada do Tribunal Constitucional, reconhece-se a persecução de finalidades extrafiscais, assim como ficções e simplificações. Entretanto, a necessidade estatal de aumento de arrecadação, finalidade estritamente fiscal, não justifica exceções ao dever de consistência legislativa. Consequentemente, a alteração na legislação do Imposto de Renda é carente de fundamentação material para restrição de deduções da base de cálculo. O legislador não está livre da exigência de conformação sistematicamente consistente do Imposto de Renda.

O segundo argumento que fundamentou a decisão do Tribunal Constitucional foi o mencionado objetivo da alteração do Imposto de Renda, qual seja, o da consolidação orçamental e da necessidade do aumento de arrecadação. Ponderou o Tribunal que, apesar de toda a urgência, esse objetivo não é suficiente para justificar a restrição imposta, pois, no que tange aos limites da base de cálculo, precisa-se atentar para a justa repartição do ônus tributário. Nesse sentido, o aumento da arrecadação estatal não serve como critério para diferenciação entre contribuintes, pois essa finalidade serve a toda imposição tributária, incluíse ao aumento arbitrário da arrecadação.

Importante atentar que, para o Tribunal Constitucional alemão, benefícios fiscais e normas tributárias indutoras só são reconhecidos como razões de justificação apropriadas para a imposição tributária se forem suportados por decisões reconhecíveis do legislador. Embora, conforme sustentado por defensores das ciências econômica e financeira, essa restrição da dedução indiscriminada do custo de deslocamento até o trabalho possa fomentar um comportamento mais eficiente de toda a coletividade econômica, o legislador em nenhum momento no curso do processo legislativo se apropriou dele. Isso, por si só, é razão suficiente para eliminar esse tipo de justificativa.

O terceiro e último fundamento da decisão refere-se ao espaço de discricionariedade do legislador. Nesse item, entendeu o Tribunal que também faltou ao legislador uma mudança sistemática “libertadora” ou a fixação de uma nova decisão de ordenamento do imposto em questão<sup>124</sup>. O legislador tem liberdade para criar e alterar tributos sem estar vinculado ao dever fundamental de consistência legislativa, que o obrigaria a dar seguimento a decisões materiais anteriores. Essas mudanças, entretanto, não podem existir sem um nível mínimo de nova orientação do sistema. Caso contrário, qualquer exceção poderia ser declarada como início de uma nova concepção do tributo em questão. A nova regra para demarcação espacial de custos de deslocamento dedutíveis não permite que, a partir dela, seja reconhecida uma nova concepção fundamental<sup>125</sup>. A consistência legislativa impõe que primeiro

---

<sup>124</sup> BVerfGE 122, 210.

<sup>125</sup> A formulação de novo sistema é objeto do capítulo I,C.

seja explicitada pelo legislador uma nova concepção fundamental, para que, em momento posterior (ou concomitante), se criem exceções ou tratamentos desiguais. A exclusão geral das despesas de percurso da hipótese de incidência dos custos de publicidade (*Werbungskosten*) e simultaneamente a determinação de tratar a dedução dos custos de deslocamento a partir de 21 quilômetros como custo de publicidade (*Werbungskosten*), bem como permitir a sua dedução (*Entfernungspauschale*), independentemente do dispêndio, caracteriza-se como uma combinação contraditória e o entrelaçamento de diferentes conteúdos normativos e de diferentes objetivos normativos, sem formular, contudo, uma nova concepção orientadora do tributo. No caso particular, também não justificaria a alteração da regra anterior a afirmação de consistir em um caso de difícil (*Härtefallreglung*) ou mesmo de um critério difícil (*Härtekriterium*), pois a dedução do custo de deslocamento continua sem ter um limite<sup>126</sup>. Assim, sequer serve a proteção do meio ambiente, pois estimula a adoção de percursos mais longos, recompensando escolhas indesejadas. Além do mais, se o objetivo fosse incentivar as pessoas a viver perto do portão da fábrica, a norma seria inconstitucional.

Consequentemente, a Segunda Turma do Tribunal Constitucional alemão remete à jurisprudência dos tributos extrafiscais, bem como à jurisprudência acerca de tipificação e simplificação da tributação<sup>127</sup>, afirmando que o legislador está impossibilitado de tomar uma decisão legislativa por um novo sistema, sem vinculação a uma decisão fundamental prévia (*frühere Grundentscheidung*), em função do dever constitucional de consistência legislativa.<sup>128</sup> Mais do que isso, ao trabalhar com o dever de consistência legislativa como princípio concretizador da igualdade, percebe-se, como aponta Klaus Tipke<sup>129</sup>, que o legislador, ao desenvolver determinado tributo, deve usar como critério de igualdade entre os contribuintes os elementos materiais já previstos (*Ausgangsbasis*) e não a capacidade contributiva indistintamente. Tratar de

---

<sup>126</sup> BVerfGE 122, 210.

<sup>127</sup> BVerfGE 122, 210, 232.

<sup>128</sup> BVerfGE 122, 210, 242.

<sup>129</sup> TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber? *Juristen Zeitung*, 11/ 2009, p.537.

forma discriminada situações tributárias desprovidas de qualquer valoração material prévia afronta o dever de consistência legislativa e o dever constitucional de igualdade.

O terceiro caso emblemático para o desenvolvimento do dever de consistência legislativa foi o da proibição de provisão de jubileu (*Jubiläumsrückstellungen*)<sup>130</sup>. Em sua decisão, fixou o Tribunal Constitucional que, na área de Direito Tributário, o legislador tem um amplo poder discricionário na escolha da materialidade, bem como em relação aos critérios de quantificação de um tributo, entretanto essa liberdade não é absoluta.

A liberdade fundamental do legislador para determinar essas questões exige que seu exercício compreenda a imposição dos mesmos efeitos jurídicos para os contribuintes que estejam em situação de igualdade. Ainda, salienta o Tribunal que, neste ponto específico (tratamento igualitário), o Imposto de Renda é particularmente limitado. Isso porque esse imposto deve ser pautado por duas orientações intimamente relacionadas: pela ordem de distribuição da carga fiscal de acordo com o princípio da capacidade financeira e pelo dever de consistência legislativa. Nesse cenário, fica expresso que a partilha do ônus tributário deve ser feita de forma equânime. Portanto, tributam-se contribuintes com a mesma capacidade contributiva de forma igual (equidade fiscal horizontal), enquanto que (no sentido vertical) a tributação dos rendimentos mais elevados deve ser maior, quando comparada com a carga fiscal menor em relação à renda mais baixa. Além disso, na concepção da hipótese de incidência tributária, uma vez tomada a decisão sobre a materialidade do tributo, ela deve ser implementada e concretizada de forma sistematicamente consistente no sentido de promover a equânime partilha dos encargos fiscais. As exceções a essa regra geral de consistência legislativa requerem razão material especial que as fundamente. Quanto maior for o desvio, mais intensamente deve ser fundamentada a norma<sup>131</sup>. Nesse sentido, salienta o Tribunal: uma norma tributária que desvie da forma previamente estatuída pelos princípios comerciais de prudência, inclusive para fins tributários de distribuição de lucros, vai ferir o art. 3.º, § 1.º, da Lei

---

<sup>130</sup> BVerfGE 123, 111, 123ff.

<sup>131</sup> Nesse sentido várias decisões do Tribunal Constitucional alemão: BVerfGE 99, 88, 95; BVerfGE. 99, 280, 290; BVerfGE 105, 73, 126; 107; BVerfGE 116, 164, 180; BVerfGE 117, 1, 31; entre outras.

Fundamental alemã, nos termos do dever de consistência legislativa da conformação das normas tributárias, se não houver razões materiais para esse desvio. Assim, a lei ordinária que prevê uma “exceção” pode ser considerada arbitrária<sup>132</sup>.

### 3.2 Dimensão externa: relação entre finalidade e consequências jurídicas

Além de atuar na dimensão interna da legislação, exigindo do legislador consistência em suas determinações, o dever de consistência legislativa também demanda atenção em relação aos fins pretendidos e aos efeitos produzidos pela norma. Sendo a finalidade primeira do dever de consistência legislativa garantir a igualdade da tributação, não bastaria às normas que elas fossem consequentes “no papel”. Não por outra razão, ressalta Andrei Pitten Velloso: “O princípio da isonomia não é mera recomendação cuja observância fique à mercê dos destinatários normativos. É um mandado imperativo, cujas exigências não podem se confinar ao mundo jurídico: têm de se impor coercitivamente no mundo real, a fim de que se logre a igualdade na execução das leis”<sup>133</sup>. Dessa forma, a igualdade nos resultados práticos da tributação, orientados por um fim previamente conhecido, constitui exigência à qual se sujeitam todos os poderes públicos, ou seja: o Executivo, o Judiciário e o Legislativo<sup>134</sup>.

É exatamente a dimensão externa do dever de consistência legislativa que permite relacionar (a) a finalidade da norma e a forma como a norma foi desenvolvida, (b) a finalidade da norma e os meios pelos quais a norma poderá ser concretizada e (c) a finalidade da norma e as suas consequências práticas.

---

<sup>132</sup> No original: “Eine steuergesetzliche Abweichung der vorliegenden Art von der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung verletzt nur dann das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot folgerichtiger Ausgestaltung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen, wenn sich kein sachlicher Grund für diese Abweichung finden lässt, die einfachgesetzliche ‘Ausnahmevorschrift’ also als willkürlich zu bewerten ist.”

<sup>133</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça tributária. In: ÁVILVA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Pons Marcial: 2012 (35-86), p.53.

<sup>134</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: ÁVILVA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Pons Marcial: 2012 (35-86), p.53.

### 3.2.1 Dimensão finalística

#### a) Pressuposto: identificação da finalidade da lei

Afirmar que toda norma persegue uma finalidade é senso comum. Em matéria tributária, entretanto, apenas na última década é que a finalidade das normas passou a compor a esfera de interesse dos juristas. Roberto Ferraz afirma que “quase a totalidade da doutrina brasileira de Direito Tributário não tratava ou até mesmo opunha-se veementemente a atribuir qualquer relevância à finalidade na tributação”<sup>135</sup>. Superada em grande medida essa resistência, hoje se diferenciam normas fiscais que visam apenas a arrecadar, de normas extrafiscais, que, para além de arrecadar, procuram promover uma finalidade social, ambiental, cultural, etc., transcendendo a mera arrecadação. Entretanto, muito se discute na doutrina e na jurisprudência acerca dos critérios necessários à percepção dessa finalidade e, até mesmo, do seu controle<sup>136</sup>. Ou seja, a finalidade, como causa da norma tributária, é definida pela vontade subjetiva do legislador? Toda e qualquer finalidade justificaria um tratamento diferenciado entre contribuintes? Basta que haja a intenção de induzir o contribuinte a adotar um determinado comportamento ou é necessário que se possam perceber, na norma tributária, elementos objetivos que indiquem essa finalidade? Ou ainda, uma vez percebendo que determinada norma produziu uma desigualdade fática, pode-se a partir dos efeitos extrair a finalidade?

Seguindo MARTIN HENSE, afirma HUMBERTO ÁVILA que “a finalidade é um estado de fato que precisa ser atingido (*Ist-Zustand*), como aspecto graduável de um estado de coisas (*graduell abstuffbarer Aspekt von Zustände*) ou critério de sua graduação (*Rangkriterium*), dependendo do caso”<sup>137</sup>. Sendo a finalidade um estado

---

<sup>135</sup> FERRAZ, Roberto. Igualdade nas desonerações fiscais – exigência de racionalidade do sistema. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*, vol. 17, São Paulo: Dialética, 2013 (262-292), p.263.

<sup>136</sup> Alguns autores distinguem finalidades extrafiscais verdadeiras e não verdadeiras (vinculadas normalmente a intenção arrecadatória). SCHMÖLDERS, Günter. *Finanzpolitik*. 2. Auf. Berlin-Haidelberg: Springer Verlag, 1965, p.370-371; Nabais, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

<sup>137</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.63.

de fato a ser atingido, pode-se questionar o âmbito de liberdade do legislador na escolha das finalidades a serem perseguidas, inclusive por meio de tributos. Nesse sentido, pode o legislador vincular-se a um: (a) mandamento constitucional<sup>138</sup>; (b) bem ou valor constitucional a ser promovido ou protegido; (c) bem ou valor não constitucionalmente proibido de forma discricionária. Quanto maior for o uso de sua prerrogativa discricionária, maior será o ônus argumentativo do legislador para justificar a finalidade e os critérios utilizados para atingi-la.

A verificação da finalidade de um determinado tributo pode ser aferida (a) por meio de uma análise subjetiva, na qual se perquire a intenção do legislador, (b) por meio da busca de indícios na lei que denotem a opção legislativa de contribuir para concretizar determinada finalidade. LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma que uma análise puramente subjetiva deve ser prontamente rejeitada, pois a mera intenção do legislador que não se faça expressar por qualquer dado objetivo não permite que se compreenda o que seja uma norma tributária indutora<sup>139</sup>.

Diante disso, para que seja verificada a natureza extrafiscal do tributo, faz-se necessário identificar na norma (em abstrato) elementos que denotem a sua finalidade, desconsiderando nesse momento as consequências jurídicas e fáticas dela decorrentes. Esse elemento é essencial, pois permite identificar, a partir da finalidade objetivada na norma tributária, se a discriminação entre os sujeitos da norma e os

---

<sup>138</sup> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998.)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra-de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005.)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não -cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003.)

<sup>139</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.17.

efeitos econômicos dela advindos de fato são comportamentos desejados e perseguidos pelo legislador. LUÍS EDUARDO SCHOUERI cita alguns critérios desenvolvidos por LUCIE BÖHM e DORA SCHMITT no início do século XX, que poderiam colaborar na identificação da finalidade de norma (tributária): (a) quando o próprio texto da lei declara a finalidade indutora; (b) contexto político, se a medida faz parte de um pacote; (c) quando o Estado renuncia a receitas tributárias; (d) pelo objeto, base de cálculo e alíquota (que venha a incidir preferencialmente sobre uma situação em detrimento de outra)<sup>140</sup>; (e) falta de necessidade financeira da parte financeira do Estado; (f) custo de cobrança desproporcional às receitas; (g) colocação em perigo do próprio objeto da tributação<sup>141</sup>.

Esses critérios podem colaborar para a identificação da finalidade pretendida (elemento subjetivo) pelo legislador, que veio a ser objetivada na norma tributária. Resta, entretanto, a questão: basta ter uma finalidade predeterminada para que o tributo seja extrafiscal? Em outras palavras, poderá ser mantida a tributação diferenciada entre dois contribuintes essencialmente iguais, apenas porque a norma tem um fim extrafiscal, ou faz-se necessário considerar os efeitos (possíveis e efetivos) dessa norma para fins de legitimar o uso extrafiscal do tributo? Pode uma norma ter uma finalidade expressa de proteger o meio ambiente, e, em razão disso, criar distinções entre sujeitos passivos que não contribuam para a consecução da finalidade pretendida?

#### *b) Inconsistência entre finalidade e norma*

A dimensão finalística do dever de consistência legislativa permite que esse dever, endereçado ao legislador, exerça uma função relevante de controle de constitucionalidade das normas, que por muitos anos foi praticamente ignorada no âmbito tributário. Nesse sentido, o dever de consistência legislativa impõe ao legislador que: (a) uma vez fixando determinada finalidade a ser perseguida por uma

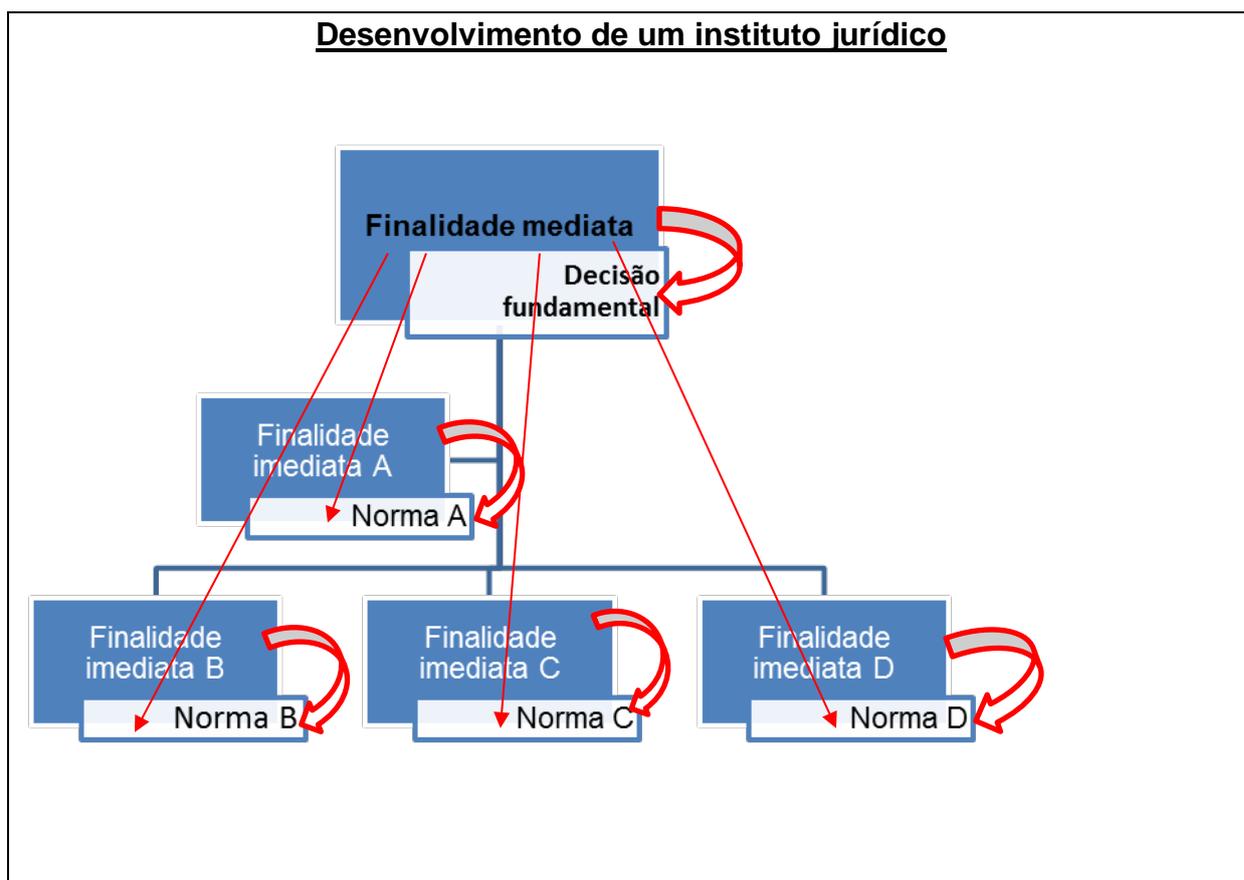
---

<sup>140</sup> BÖHM, Lucie. *Das Zweckproblem in der Besteuerung*. Breslau: Anton Schreiber, 1932, p.32. Apud: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.18.

<sup>141</sup> SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung: Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926, p.16-19. Apud: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.18-19.

norma, ele desenvolva mecanismos que sirvam à finalidade pretendida<sup>142</sup> e (b) as normas decorrentes da decisão fundamental originária mantenham relação de consistência com a finalidade (mediata) perseguida ou, caso pretendam excepcioná-la, que o façam de forma expressa e previamente fundamentada<sup>143</sup>.

A dimensão finalística do dever de consistência poderia ser assim esquematizada:



A finalidade mediata, que justifica a decisão fundamental do legislador, influencia todas as normas posteriores que vierem a desenvolver esse instituto. Assim,

<sup>142</sup> Decisão acerca da restrição à dedução do custo de deslocamento: o imposto de renda é regido pelo princípio da capacidade contributiva financeira; dessa forma, não pode uma norma com finalidade arrecadatória (fiscal) criar distinção que não seja pautada pelo referido princípio sob violação de dever constitucional de igualdade.

<sup>143</sup> Decisão acerca da restrição à dedução do custo de deslocamento: o legislador não pode, depois de promulgada a lei, querer justificar a alteração no sistema jurídico atribuindo artificialmente uma finalidade extrafiscal.

o imposto sobre a renda tem como finalidade principal a arrecadação e, conseqüentemente, como critério essencial de igualdade entre os contribuintes a capacidade contributiva. Partindo exatamente dessa premissa, o Tribunal Constitucional alemão fundamentou a carência de consistência legislativa da restrição imposta à dedução do custo de deslocamento do trabalhador no Imposto de Renda.

Nesse caso, foi mencionado pelo legislador que o objetivo da alteração do Imposto de Renda consistia na consolidação orçamental e na necessidade do aumento de arrecadação. Sendo arrecadatória a finalidade da norma, sua materialidade deve manter relação com a capacidade contributiva e não com quaisquer outros critérios. Logo, o aumento da arrecadação estatal não serve como critério para diferenciação entre contribuintes, pois essa finalidade serve a toda imposição tributária, inclusive ao aumento arbitrário da arrecadação.

Importante atentar que, para o Tribunal Constitucional alemão, benefícios fiscais e normas tributárias indutoras só são reconhecidos como razões de justificação apropriadas para a imposição tributária se forem suportados por decisões reconhecíveis do legislador. Embora, conforme sustentado por defensores das ciências econômica e financeira, essa restrição da dedução indiscriminada do custo de deslocamento até o trabalho possa fomentar um comportamento mais eficiente de toda a coletividade econômica, o legislador em nenhum momento no curso do processo legislativo se apropriou dele. Isso, por si só, é razão suficiente para eliminar esse tipo de justificativa.

A relação de insuficiência entre a finalidade da norma e a forma como a norma foi materializada demonstra a falta de adequação entre meios e fins. A ponderação da adequação das normas, por meio do postulado da proporcionalidade<sup>144</sup>, viabiliza análise da consistência legislativa<sup>145</sup>.

A título exemplificativo das possíveis dificuldades entre o desejo do legislador de perseguir determinada finalidade e a utilização de uma norma tributária para tanto, podem-se mencionar as tentativas de proteger o meio ambiente por meio

---

<sup>144</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. "Postulado do Legislador Coerente". *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, 11º volume, São Paulo: Dialética, 2007, p 180-181.

<sup>145</sup> BUMKE, Christian. "Die Pflicht zur konsistenten Gesetzgebung". *Der Staat* 49, 2010, p. 88.

de tributos. Conforme sustenta RAINER WERNSMANN, a esfera de ação do Direito Tributário é muito restrita para ser efetiva, já que apenas os contribuintes são abrangidos e não os “destruidores” do meio ambiente. Isso porque a hipótese de incidência dos tributos perde em precisão, já que ela necessariamente deve ser expressa em comportamentos econômicos e não em comportamentos destrutivos ou protetivos do meio ambiente<sup>146</sup>.

No ordenamento pátrio, inúmeras alterações legislativas são consideradas pela doutrina como “incoerentes” ou “irracionais”. Bastante criticada foi a lei com o pacote de ajuste fiscal, que por um lado aumentava o ônus tributário para alguns contribuintes e por outro mantinha benefícios fiscais sem qualquer justificativa (considerando que a finalidade consistia na necessidade de aumento da arrecadação)<sup>147</sup>. Outra política usualmente adotada pela União com vistas a aumentar o consumo e “aquecer” a economia consiste na desoneração do IPI<sup>148</sup> de alguns produtos, especialmente automóveis e a linha branca de eletrodomésticos. Considerando esse cenário, questiona-se: obedeceu o legislador ao dever de consistência legislativa? Há razão material previamente justificadora da alteração do IPI de forma divergente em relação à finalidade mediata dele? Ao conformar a hipótese de incidência de acordo com a sua finalidade, ela foi concretizada de forma sistematicamente consistente no sentido da igualdade tributária? Considerando que a finalidade das desonerações de IPI seja o aumento de arrecadação via incentivo do consumo, as desonerações seriam inconstitucionais por afronta ao princípio da igualdade. O IPI, como imposto, serve à finalidade arrecadatória. Deliberadamente beneficiar alguns contribuintes em detrimento dos outros sem uma razão específica viola o dever de igualdade. Se for considerada como finalidade das desonerações a necessidade de “aquecimento da economia”, melhor sorte não assiste a essa norma.

---

<sup>146</sup> Análise interessante da vinculação do legislador com suas próprias decisões faz *Tipke, Klaus* “Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrssteuerrecht”, in: FS Reiß, 2008, S. 9 (19 ff.), bem como em ., Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebot. In: *StuW* 2007, p. 201 (insbes. 207 ff.),

<sup>147</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais: Doutrina e Prática*. Atlas, 03/2015. VitalSource Bookshelf Online, p. 58

<sup>148</sup> Propostas de desonerações relativas ao plano Brasil Maior

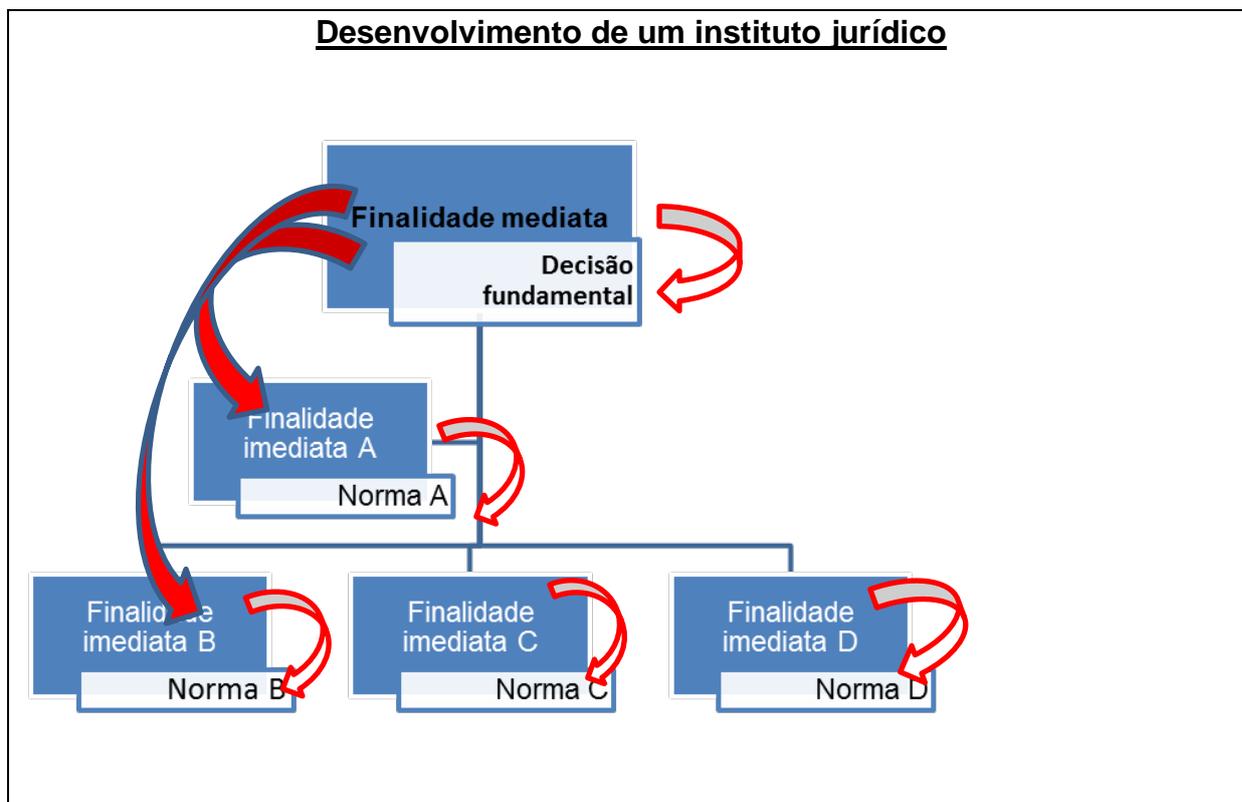
A finalidade perseguida pelo legislador não espelha o critério de desigualdade imposto entre os contribuintes. Por que apenas os veículos automotores e os produtos da linha branca? Se a finalidade é fomentar a circulação de produtos, então todos os produtos deveriam ser desonerados e não apenas alguns escolhidos de forma quase que discriminatória<sup>149</sup>.

*c) Inconsistência entre finalidades de normas relativas a um mesmo instituto*

Intrincada à correspondência da norma com a sua finalidade imediata é a consistência das finalidades que justificam as normas que compõem determinado instituto. No curso de desenvolvimento e de adequação social de determinado instituto jurídico, diversas normas atuam de forma sistemática. No caso específico da tributação, pode-se afirmar, com relativa segurança, que todo tributo é fiscal e visa a arrecadar. No desenvolvimento dos tributos, com vistas a adequá-los a determinada realidade social ou mesmo com vistas a tentar induzir economicamente o comportamento do contribuinte, são editadas normas que diferem da decisão fundamental inicial do legislador. Essa situação específica, quando analisada sob a ótica do dever de consistência legislativa, ganha contornos diferentes dos desenvolvidos pela doutrina até o presente momento.

---

<sup>149</sup> FERRAZ, Roberto. "Igualdade nas desonerações fiscais – exigência de racionalidade do sistema.". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*, vol. 17, São Paulo: Dialética, 2013 (262-292), p.262.



Essa dimensão do dever de consistência legislativa (consistência entre as finalidades das normas que compõem determinado instituto/tributo) guarda íntima relação com a extrafiscalidade. A utilização dos mecanismos indutores de comportamento é objeto de muitas críticas que não podem ser ignoradas. Elas versam desde a adequação do próprio Direito Tributário para fomentar finalidades extrafiscais até a incompatibilidade da extrafiscalidade com os direitos fundamentais. Entretanto, dado ser a extrafiscalidade uma das limitações do dever de consistência legislativa, seus contornos serão melhor avaliados no capítulo I, C.

A consistência das finalidades perseguidas pelo legislador também está salvaguardada pelo dever de consistência legislativa. O legislador, então, está vinculado às decisões materiais previamente assumidas, devendo desenvolvê-las de forma consistente, exceto se houver uma razão que justifique tal mudança. Essa dimensão do dever de consistência legislativa pode ser percebida nas decisões sobre a contribuição de lixo (*Abfallabgabe*)<sup>150</sup> e sobre o imposto de embalagens

<sup>150</sup> BVerfGE 98, 83.

(*Verpackungsteuer*)<sup>151</sup>. Em ambos os casos, esses tributos foram considerados inconstitucionais, pois as finalidades extrafiscais<sup>152</sup> perseguidas por esses tributos não estavam em consonância com a legislação federal alemã de emissões (*Bundesimmissionsschutzgesetz*). Nesse sentido, afirmou o Tribunal que o princípio do Estado de Direito e as repartições de competência afetam todos os órgãos regulamentadores (*alle rechtsetzenden Organe*), de forma que os sujeitos a quem as normas são dirigidas não recebam “ordens” que se contradizem<sup>153</sup>.

*d) Inconsistência entre a finalidade pretendida pela norma e a sua praticabilidade*

Condição *sine qua non* para que uma norma possa produzir de forma consistente os efeitos que pretende é a previsão de instrumentos ou mecanismos de praticabilidade da sua previsão. Não se desconhece que o termo *praticabilidade* remete a uma discussão<sup>154</sup> acirrada relativa à simplificação do sistema tributário. Essa discussão, via de regra, trata do iminente conflito entre a igualdade particular, que demandaria que cada contribuinte fosse onerado na exata medida da sua capacidade contributiva (de acordo com as peculiaridades de cada um), e a igualdade geral, que por meio de mecanismos de padronização, como, por exemplo, substituição tributária, pautas fiscais, plantas de valores, etc. acabam por propiciar o mesmo ônus tributário para contribuintes que poderiam sofrer essa incidência de forma diferenciada.

Essa problemática da praticabilidade da tributação, quando analisada sob a ótica do dever de consistência da legislação, permite uma análise talvez mais requintada e eficaz desse instituto. Assim, por exemplo, tem-se a substituição

---

<sup>151</sup> BVerfGE 98, 106.

<sup>152</sup> KIRCHHOF, Paul. Die Steuern als Instrument der Umweltpolitik. In: *Mit Steuern Steuern? Einsatz der Besteuerung für Finanzfremde Zwecke und Seine Auswirkung*, 1993, p.21; TORRES, Heleno. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: *Direito Tributário Ambiental*. Org. Heleno. Taveira Tôrres, São Paulo: Malheiros, 2005, p.105. 22; TRZASKALIK, Christoph. Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? *Gutachten E zum 63. Juristentag*. München: Beck, 2000

<sup>153</sup> BVerfGE 98, 83 (97).

<sup>154</sup> Sobre praticabilidade, ver: VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça tributária. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Pons Marcial: 2012 (35-86). p.55-59.

tributária<sup>155</sup> como um regime de apuração de tributos que contribui para a praticabilidade da tributação. A discussão acerca da constitucionalidade do regime de substituição tributária (em si) parece já ter sido superada<sup>156</sup>. Entretanto, o regime da substituição tributária para frente, para a apuração de ICMS, pode ser adotado para todas as mercadorias? Note-se, diferentemente de questionar se o regime da substituição tributária para a frente é constitucional quando contratada com o dever de igualdade e de legalidade, é questionar: o regime de substituição tributária para frente para a apuração de ICMS poder ser aplicado para mercadorias que não tenham preço médio de operação? Os mecanismos de simplificação podem colaborar para a efetividade da tributação, mas sua aplicação não é ilimitada<sup>157</sup>. Assim, o instituto da

---

<sup>155</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. O direito do sujeito passivo do ICMS de compensar o imposto pago a maior, em razão da técnica da substituição tributária progressiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 101. São Paulo: Dialética, fev./2004, p.115-135.

<sup>156</sup> Plenário do STF, ao julgar o ADI 1851-4-AL, assentou a constitucionalidade do sistema de substituição tributária "para frente", mesmo antes da promulgação da EC n.º 3/9, com a seguinte ementa: tributário. Icms. Convênio icms 13/97, cláusula 2.ª, que regulamentou o regime de substituição tributária. Pretendido esclarecimento sobre se a eficácia do sistema depende da edição de lei estadual; qual seria o fato gerador presumido, cuja não ocorrência renderia ensejo à aplicação da cláusula de restituição da quantia indevidamente paga; e se o regime de substituição tributária é restrito ao setor de automóveis. Recurso insuscetível de acolhida: no primeiro caso, por versar matéria estranha à ação que teve por único objeto apreciar, sob o crivo da Constituição, a cláusula 2.ª do convênio; no segundo, por haver sido definido, pelo acórdão embargado, não apenas o modo de apuração da respectiva base de cálculo, mas também o aspecto temporal do fato gerador presumido; e, por último, por não ter sido afirmado, em nenhum momento, que o regime tributário sob enfoque tem aplicação restrita a veículos motorizados. Embargos rejeitados (ADI 1851 ED, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 19/03/2003, DJ 25-04-2003 PP-00034 EMENT VOL-02107-01 PP-00121). Não obstante a decisão do STF acerca da constitucionalidade do regime de substituição tributária para frente, alguns autores continuaram questionando sua pertinência constitucional. Nesse sentido, ver: CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2003. p.135-149; BARRETO, Aires. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 84 (7-32). São Paulo: set. 2002.

<sup>157</sup> RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PAUTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. ART. 148 DO CTN. HIPÓTESES DE UTILIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. REGIME DE VALOR AGREGADO PREVISTO NO ART. 8.º DA LC 87/96. ANTECIPAÇÃO. RECURSO DESPROVIDO. 1. Em relação à possibilidade de cobrança de ICMS baseada em pauta fiscal, esta Corte, no julgamento dos EREsp 33.808/SP, de relatoria do Ministro Demócrito Reinaldo, já pacificou entendimento no sentido de ser inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços ou valores, as chamadas pautas fiscais. Isso porque, na realidade, a base de cálculo desse tributo é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, somente sendo admissível a utilização dessas pautas nos casos previstos no art. 148 do CTN. 2. No caso dos autos, ficou consignado no acórdão recorrido e na r. sentença que não foi provada, sequer demonstrada, pelo Estado, a ocorrência de qualquer das hipóteses acima mencionadas. Por essa razão, para se avaliar a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 148 do CTN, possibilitando a utilização da pauta fiscal para fins de cobrança de ICMS, é necessário adentrar o conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é inviável em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ. (...) 4. Recurso especial desprovido

substituição tributária "para frente" deve estar em conformidade com os princípios constitucionais, especialmente o princípio da capacidade contributiva, da legalidade e da isonomia<sup>158</sup>.

O desenvolvimento consistente dos institutos jurídicos requer que finalidade, norma e instrumentos de praticabilidade estejam em consonância. Uma norma que cria desigualdade entre contribuintes com a intenção de promover determinado fim, se não tiver instrumentos hábeis para promover esse fim, carece de consistência legislativa. Essa dimensão de eficácia do dever de consistência legislativa foi percebida pelo Tribunal Constitucional alemão na decisão acerca do imposto sobre heranças e doações (*Erbschaft – und Schenkungsteuergesetz – ErbStG*)<sup>159</sup>. No julgamento, o Tribunal assentou que o legislador tem poder discricionário para atribuir tratamento preferencial e diferenciado para empresas de pequeno e médio porte administradas por seus proprietários, a fim de garantir sua existência continuada e preservar empregos. No entanto, a fixação de benefícios é desproporcional se favorecer ativos de negócios que vão além da gama de pequenas e médias empresas, sem exame efetivo das necessidades econômicas.

Mais do que isso, apontou ser a utilização de salário como critério para diferenciação entre empresas como irrelevante na maioria dos casos, porque a maioria das empresas tinha menos de vinte empregados e a lei não impediu a divisão das grandes empresas em um número de menores com menos de vinte funcionários, a fim de contornar a medida dos salários como requisito para gozar de benefício. Nesse sentido, fixou ainda que uma pessoa (antes do evento sucessão) poderia reorganizar o *design* contratual da empresa de tal forma que os fundos ligados às empresas se tornariam praticamente não tributáveis.

---

(REsp 595.281/MT. Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.12.2005, DJ 01.02.2006).

<sup>158</sup> Humberto ávila aborda a interação do dever de igualdade com as questões envolvendo padronização em: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.88 e ss.

<sup>159</sup> A tributação incidente sobre doações e heranças há anos vem sendo discutida na Alemanha. Em 1999 a temática desenvolvida e debatida pela Sociedade Alemã de Tributaristas foi exatamente essa, conforme obra organizada por Dieter Birk. BIRK, Dieter (org.). "Steuern auf Erbschaft und Vermögen.". *DStJG Band 22*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1999.

Do ponto de vista do Tribunal Constitucional, fixar isenções tão amplas sem mecanismos de praticabilidade, que convidam os destinatários a criar disposições e projetos de contrato para evitar a tributação, contraria o princípio da igualdade de acordo com as capacidades da pessoa, o que constitui uma violação da Constituição. A percepção do Tribunal Constitucional é de que a igualdade da tributação depende de mecanismos que permitam a praticabilidade da tributação sob pena de inconsistência legislativa.

### 3.2.2 Dimensão de efetividade

#### a) Inconsistência entre o fim pretendido e as consequências efetivas

Mais do que a não contradição, ou a avaliação em abstrato da consistência e da possibilidade de efeitos, faz-se necessário examinar a consistência entre finalidade, norma, elementos de praticabilidade da norma e os efeitos concretos. Ressalta-se, desde já, que o estudo dos efeitos da tributação não se restringe aos efeitos econômicos<sup>160</sup> e visa, sobretudo, a tratar de efeitos jurídicos, permitindo identificar a real promoção (ou não) da igualdade entre os destinatários da norma.

A tributação tem de cumprir sua finalidade arrecadatória, fazendo com que sejam efetivamente vertidos aos cofres públicos os tributos instituídos por lei. Temos, aqui, inclusive um imperativo de isonomia quanto à própria aplicação do direito. A respeito desse enfoque, Klaus Tipke afirma que, se não for viável a “transposição uniforme” da lei para a realidade de modo a alcançar os contribuintes em geral, o tributo “será inconstitucional por atentar contra o princípio da igualdade” (TIPKE, Klaus. *Bestuerungsmoral und Steuermoral*. Tradução de Luiz Dória Furquim. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p.67). Também invoca as lições de J. Isense no sentido de que: “A lei por si só não garante ainda a justiça da imposição tributária. A igualdade se decide somente na execução. Não satisfaz à Constituição a mera determinação jurídica de igualdade na formulação do programa de imposição tributária através do Legislativo. Antes de tudo exige ela a igualdade de aplicação do direito em sua realização pela imposição uniforme para todos que preencherem o pressuposto de fato da lei”<sup>161</sup>

---

<sup>160</sup> Conforme apontado na introdução do presente trabalho, não se pretende fazer análise econômica do direito, nem trabalhar com argumentos consequencialistas estritamente econômicos.

<sup>161</sup> PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa: princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.41.

Essa dimensão de efetividade do dever de consistência legislativa foi apontada expressamente pelo Tribunal Constitucional alemão no caso da proibição de fumar em lugares fechados. A inconstitucionalidade por violação do dever de igualdade decorrente da inconsistência normativa fundou-se nos fortes efeitos sofridos pelos pequenos *pubs*, que usualmente dispõem de espaço para poucas mesas e cadeiras, não possuindo a disponibilidade física para construir um espaço dedicado aos não fumantes. A eles a lei não concedeu as exceções dadas a discotecas, por exemplo, que poderiam funcionar sem ter espaço reservado para não fumantes. Assim, postularam essencialmente que (a) possuem direito fundamental de livre exercício profissional, (b) a lei que visa a proteger a saúde dos não fumantes acaba por inviabilizar a atividade econômica dos pequenos *pubs/cafés* e (c) enquanto para a maioria dos sujeitos afetados pela norma ela teria caráter regulatório (intenção da lei), para os pequenos *pubs* a norma teria efeitos proibitivos.

Para solucionar essa questão, dentre outros fundamentos expostos pelo Tribunal, salienta-se o dever de consistência legislativa imposto ao legislador. Assim, compete aos legisladores estaduais a decisão acerca da intensidade com que eles querem impor restrições aos operadores de bares e restaurantes, para o exercício da proteção dos não fumantes. Da mesma forma, permanecem os legisladores também vinculados, como no presente caso, à razoabilidade da imposição da proibição de fumar para os operadores de estabelecimentos que possuem apenas um pequeno espaço para receber seus clientes. O legislador, considerando o seu âmbito de deliberação e no exercício de poder discricionário, optou por uma avaliação específica do potencial de risco, e, a partir disso, mensurou os interesses envolvidos e adotou um conceito regulatório. Feito isso, ele passa a ter o dever de continuar perseguindo de forma consistente a decisão previamente adotada. Avaliações de risco não são sistematicamente consistentes quando riscos idênticos na mesma lei têm tratamento diferenciado<sup>162</sup>.

---

<sup>162</sup> No original: "Die Landesgesetzgeber bleiben an ihre Entscheidung, mit welcher Intensität sie den Nichtraucherschutz im Konflikt mit den Belangen der Gaststättenbetreiber und der Raucher verfolgen wollen, auch dann gebunden, wenn wie in den vorliegenden Fällen die Zumutbarkeit des Rauchverbots für die Betreiber kleinerer Einraumgaststätten zu beurteilen ist. Hat sich der Gesetzgeber aufgrund des ihm zukommenden Spielraums zu einer bestimmten Einschätzung des Gefahrenpotenzials entschlossen, auf dieser Grundlage die betroffenen Interessen bewertet und ein Regelungskonzept

A análise da relação entre finalidades e efeitos tem especial relevância quando o legislador procura, por meio de normas tributárias, atingir uma finalidade diversa da arrecadatória. Para que um tributo seja considerado extrafiscal, não há dúvidas de que ele deve expressamente perseguir uma finalidade previamente determinada na norma. Entretanto, é preciso atentar para o fato de que considerar apenas a finalidade da norma sem levar em consideração os efeitos por ela causados pode ocasionar aos cidadãos agressões aos seus direitos fundamentais, uma que vez que, por meio das normas interventivas, outros critérios, que não a capacidade contributiva, são utilizados para comparar os contribuintes.

O primeiro questionamento nesse sentido é se determinada norma tributária teria condições de servir à proteção de um fim extrafiscal, como, por exemplo, o meio ambiente. Isso porque os objetivos e as consequências da tributação não estão necessariamente em sintonia.<sup>163</sup> Segundo PAUL KIRCHHOF, a concretização da proteção do meio ambiente através de tributos não é confiável, pois o contribuinte tem a opção de, por meio de pagamento, comprar sua liberdade para poluir. RAINER WERNSMANN, ao tratar desse assunto, fala em paradoxo da extrafiscalidade!

Ponto crucial do conflito entre a finalidade arrecadatória e a interventiva consiste na impossibilidade de tributar o mínimo existencial; por isso PAUL KIRCHHOF ressalta o já referido paradoxo dos tributos extrafiscais<sup>164</sup>. Se o contribuinte adota a conduta pretendida pelo legislador, não há arrecadação. Se, por outro lado, há arrecadação, então a finalidade pretendida não é atingida. Dessa forma, a capacidade contributiva é de grande valia para a análise da constitucionalidade dos tributos extrafiscais: primeiro porque exige que o tributo seja expresso em grandezas

---

gewählt, so muss er diese Entscheidung auch folgerichtig weiterverfolgen. Gefahrinschätzungen sind nicht schlüssig, wenn identischen Gefährdungen in demselben Gesetz unterschiedliches Gewicht beigemessen wird (vgl. BVerfGE 107, 186 [197]). BVerfGE 121, 317 (362/363).

<sup>163</sup> Nesse sentido, basta pensar nos impostos indiretos. Tal medida causaria aumento de preço e não necessariamente mudança de comportamento.

<sup>164</sup> KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – Klar, Verständlich, Gerecht*. München: DTV, 2005. Ainda, do mesmo autor crítico acerca do uso extrafiscal dos tributos ver: KIRCHHOF, Paul. "Steuergleichheit". In: *Steuer und Wirtschaft*, 4/1984, p. 297-301. KIRCHHOF, Paul. "Die Steuern als Instrument der Umweltpolitik". In: *Mit Steuern steuern? Einsatz der Besteuerung für finanzfremde Zwecke und seine Auswirkung*, 1993, p. 21; KIRCHHOF, Paul. *Recht last hoffen*. München: C.H. Beck, 2014

econômicas e segundo porque impede a tributação do mínimo existencial e o confisco. Resta ainda entender como poderá ser aferido o tratamento igualitário entre contribuintes na mesma situação, na medida em que a capacidade contributiva não serve de critério para tanto.

Nesse sentido, pode-se perceber que efeitos decorrentes da influência da norma na esfera privada do contribuinte (sua profissão, sua família, seu consumo) podem corresponder ao desejado pelo legislador, ou podem ser indesejados<sup>165</sup>.

a) Indesejado/ imprevisto: ao lado do efeito fiscal arrecadatário, todas as normas tributárias, em maior ou menor grau, podem potencialmente influenciar o comportamento do contribuinte. Nesse sentido, afirma Dieter Birk que “toda a norma tributária tem de forma imanente dois efeitos (*zwei Wirkungsweise* imanente), um onerativo e outro formativo (*gestaltende Wirkungswiese*)”<sup>166</sup>. Serve como exemplo o imposto incidente sobre o número de janelas das residências, instituído na Inglaterra, França e Alemanha. O que o Estado pretendia era arrecadar de forma simplificada e eficiente, mas acabou por acarretar mudanças na arquitetura das cidades, bem como inúmeras doenças decorrentes da ausência de sol e excesso de umidade<sup>167</sup>. Ou seja, esse tributo diferenciava contribuintes sem relação com a capacidade contributiva, mas não era extrafiscal, pois não há vinculação entre efeitos e finalidade.

b) Desejado: o legislador, no uso de suas prerrogativas, cria ou altera um tributo visando a um fim extrafiscal e, de forma objetiva, “apresenta ao contribuinte ‘sinais’ (*Anreize*) para que este adote determinada forma ou modo de comportar-se”<sup>168</sup>. O contribuinte, ciente da vontade do legislador, opta por adotar a conduta por ele sugerida. Nesse caso haveria de forma legítima um tributo extrafiscal. Ou seja, se o legislador pretende, exemplificativamente, incentivar a produção de tecnologia

---

<sup>165</sup> WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p.62 e ss.

<sup>166</sup> BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1983, p.232.

<sup>167</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Bart und Hochzeit, Fenster und Pelze – kein Ende der Steuerbelastung in Sicht. Kuriosa der Steuergeschichte. In: SCHULTZ, Uwe (hrsg.). *Mit dem Zehnten Fing es an: eine Kulturgeschichte der Steuer*. München: Beck, 1986.

<sup>168</sup> WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p.63.

brasileira, por isso ele de forma objetiva renunciará a receita tributária para movimentar investimentos específicos. Ou quer que os recursos naturais sejam utilizados de forma “econômica”; por isso aumentará a intensidade da incidência tributária para as atividades ou atos potencialmente lesivos ao meio ambiente (tributação dos derivados de petróleo ou taxa de fiscalização ambiental).

b1) Em relação à ocorrência dos efeitos pretendidos (ainda que se possa discutir a intensidade desses efeitos) faz-se necessário questionar a relação entre o fim pretendido e o efeito, com vistas à manutenção da desigualdade.

aa) Causa da desigualdade passageira, ensejando a diminuição da tributação sobre o consumo em um momento de crise. Passada a crise, ainda que os efeitos do tributo sejam os desejados, não há mais justificativa para a finalidade.

bb) Causa da desigualdade é inexistente: trata-se, nesse caso, da alteração da finalidade do tributo discriminatório, com vistas à manutenção do efeito arrecadatário. Esse seria o caso do tributo sobre cachorros, graduados segundo a sua potencial agressividade, existente na Alemanha. Nesse caso, ainda que no momento de instituição do tributo houvesse uma causa perceptível, mas que não foi expressa na norma tributária, não parece ser constitucional a reconstrução de uma finalidade para manter uma desigualdade (inconstitucional) com vistas à mera arrecadação.

c) Causa é permanente: nessa hipótese o legislador tributa de forma diferenciada em razão de uma finalidade permanente. Exemplo nesse sentido seria a CIDE combustível, cuja finalidade está inserta no art. 177 da CFBR e requer investimentos constantes. Dúvidas nessa seara estão diretamente vinculadas com o fato de ser a finalidade alcançável ou não por meio de tributos.

Diante do exposto, a análise da finalidade é necessária para justificar os efeitos tributários, não podendo ser admitido o contrário, que a partir dos efeitos se justifique a norma. Isso porque a análise da constitucionalidade da norma tributária depende em parte dos efeitos jurídicos dela, pois esses devem ser consistentes com a finalidade perseguida pelo legislador<sup>169</sup>.

---

<sup>169</sup> WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p.62.

Ainda no que concerne aos efeitos das normas, há um ponto problemático na teoria do Direito Tributário relativo às Contribuições. É possível a validação das Contribuições de acordo com o cumprimento ou não da finalidade que deveriam cumprir?

Por um lado, alguns tributaristas, partindo do conceito de tributo e da expressa determinação legal de que o destino da arrecadação não pode ser utilizado como critério para distinguir as espécies tributárias, afirmam que a validade das Contribuições independe dos seus efeitos<sup>170</sup>. Por outro lado, outros autores consideram que a Constituição Federal buscou a promoção de um Estado Social (não liberal e avesso a intervenções). Com isso, haveria uma amplitude dos objetivos estatais a serem perseguidos e, conseqüentemente, novas exações deveriam ser criadas. Assim, em alguma medida, a relação dos elementos finalidade, norma, praticabilidade e efeitos deve poder ser aferível nas Contribuições e pode levá-las a serem declaradas inválidas, caso não haja consistência. Nessa segunda corrente que admite a consideração dos efeitos para análise da validade, *a posteriori*, das Contribuições, podem ser encontrados alguns autores mais radicais<sup>171</sup>, para os quais o mero desvio eventual do destino da arrecadação já seria causa suficiente para a invalidade, e outros mais moderados<sup>172</sup>, para os quais seria necessária a percepção de que a Contribuição em análise é inadequada por carência de praticabilidade ou mesmo de eficácia (inconsistência legislativa) para atingir a finalidade pretendida.

Se as contribuições existem para satisfazer uma finalidade pública previamente fixada, devem os seus efeitos estar sujeitos à análise de consistência legislativa? Em outras palavras, uma contribuição que não atinge a finalidade pretendida é inválida? ARTHUR FERREIRA NETO desenvolve uma teoria segundo a qual há três níveis de intensidade de concretização dos efeitos das contribuições. No primeiro nível encontra-se a previsão constitucional de um fim que pode vir a ser

---

<sup>170</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais: Doutrina e Prática*. Atlas, 03/2015. VitalSource Bookshelf Online, p. 58

<sup>171</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>172</sup> FERREIRA NETO, Arthur. *A invalidade superveniente das contribuições em razão do descumprimento da finalidade constitucional através de legislação orçamentária*. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015.

concretizado mediante a instituição de uma contribuição. No segundo nível encontra-se a lei que institui determinada contribuição, devendo ela guardar estrita relação com a sua finalidade<sup>173</sup>. Nesse particular, destaquem-se os ensinamentos de LEANDRO PAULSEN:

[...] finalidade constitucional, enquanto verdadeiro critério de validação das contribuições, deve ser analisada como um processo de concretização normativa, o qual não se esgota no momento da edição da lei tributária, mas, ao contrário, exige a realização constante e permanente de um juízo de harmonização entre os variados planos normativos em que essa finalidade está prevista<sup>174</sup>.

Nesse contexto jurídico, seria possível a declaração de inconstitucionalidade superveniente de contribuição que inicialmente havia sido instituída de modo legítimo. O terceiro e último grau de concretização refere-se “à concretização real e econômica das finalidades constitucionais, seja através da cobrança efetiva do tributo, seja mediante o custeio e a realização da atividade estatal necessária à persecução dos objetivos almejados”<sup>175</sup>.

Por fim, em relação ao desvio da arrecadação, conclui o autor: (a) se os desvios da arrecadação forem esporádicos e individualizados, caberá somente a responsabilização do agente administrativo; (b) se houver rompimento no processo de concretização normativa que esteja sendo praticado de modo reiterado e institucionalizado pela própria Administração Pública, deve ser reconhecida, mediante a apreciação equitativa de órgão judicial, a invalidade superveniente da contribuição, inclusive com direito à restituição dos valores pagos após a caracterização dessa situação típica.<sup>176</sup>

O exemplo citado é paradigmático para se perceber a necessidade de incorporar o dever de consistência legislativa, desde o fundamento da norma até os

---

<sup>173</sup> FERREIRA NETO, Arthur. *A invalidade superveniente das contribuições em razão do descumprimento da finalidade constitucional através de legislação orçamentária*. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015.

<sup>174</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>175</sup> FERREIRA NETO, Arthur. *A invalidade superveniente das contribuições em razão do descumprimento da finalidade constitucional através de legislação orçamentária*. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015.

<sup>176</sup> FERREIRA NETO, Arthur. *A invalidade superveniente das contribuições em razão do descumprimento da finalidade constitucional através de legislação orçamentária*. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015.

seus efeitos práticos, para a análise da sua validade e constitucionalidade. A finalidade pretendida pela norma e os efeitos que ela produz precisam ser consistentes.

#### **4 DIFERENCIAÇÃO E INTERDEPENDÊNCIA EM RELAÇÃO A INSTITUTOS AFINS**

O dever de consistência legislativa, da forma como foi exposto até aqui, pode confundir-se com outros institutos jurídicos semelhantes. Assim, faz-se necessária a sua diferenciação preliminar de alguns institutos afins, seja porque garantem unidade e previsibilidade ao ordenamento jurídico, seja porque limitam o agir legislativo. Como leciona Humberto Ávila, “tratar fenômenos diversos empregando um só termo dificulta a interpretação e a aplicação do Direito, impede a fundamentação (intersubjetiva) baseada em critérios racionais, limita a possibilidade de controle das decisões”<sup>177</sup>. Interpretando-se a *contrario sensu*, tratar o mesmo fenômeno sob o manto de diferentes nomenclaturas causaria a mesma dificuldade.

Dessa forma, faz-se necessária a delimitação dos institutos afins para que o dever de consistência legislativa possa ser compreendido. Dessa forma, serão analisados os institutos que contribuem para a garantia de estabilidade do ordenamento jurídico, bem como institutos que impõem deveres ao exercício do Poder Legislativo.

##### **4.1 Unidade do ordenamento jurídico e não contradição no ordenamento jurídico**

Quando se percebe a ocorrência de uma contradição, seja total ou parcial, entre institutos jurídicos, são chamados à discussão os conceitos de “sistematicidade”, “unidade do ordenamento jurídico” e “consistência legislativa”. Como pode a União (Legislativo Federal) de um lado, com vistas à proteção do meio

---

<sup>177</sup> ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *RDA 215/179*, 1999. ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e o Direito Tributário”. RDTA, 2011, p. 83-104

ambiente, sobretaxar as atividades potencialmente lesivas ao meio ambiente (TFA, etc.) e, por outro lado, para incentivar o mercado, reduzir o IPI dos veículos automotores? Como pode a União (Legislativo Federal) criar um programa de ajuste fiscal, com vistas a aumentar a arrecadação, e conceder benefícios fiscais no mesmo ato? Essas duas questões têm um ponto em comum: a contradição. O que está em contradição e, conseqüentemente, a profilaxia dessas questões não são coisas idênticas, conforme se pretende demonstrar.

O Supremo Tribunal Federal tem enfrentado questões concernentes à unidade do ordenamento jurídico e da sua não contradição. Essas questões usualmente decorrem: (a) de estrutura federativa, na qual os legisladores estaduais e municipais legitimamente (ou seja, no uso regular de sua competência)<sup>178</sup>, podem estabelecer normas materiais ou procedimentais que são inconsistentes em relação a normas federais; (b) quando há competência legislativa material concorrente; e (c) quando o mesmo legislador ou legisladores diferentes regulamentam institutos diferentes cujas finalidades são contraditórias.

No primeiro caso, em que as contradições são decorrentes da própria estrutura federativa, percebe-se que a jurisprudência do STF tem, ainda que não de forma contundente, adotado o chamado princípio da simetria, segundo o qual os Estados deveriam seguir o modelo institucional federal para solucionar os problemas de contradição e de coerência. Exemplos da utilização desse princípio para solucionar divergências das normas federais em relação às normas locais são os julgamentos da ADI 858, cujo relator foi o Min. Ricardo Lewandowski, sobre processo legislativo; da ADI 3.647, cujo relator foi Min. Joaquim Barbosa, sobre as regras de afastamento do

---

<sup>178</sup> No campo das divisões ordinárias, há de se diferenciar as competências materiais – ou administrativas – das competências legislativas; ambas, na lógica da Constituição de 88, podem ser privativas – sem se entrar aqui de discussões terminológicas – ou concorrentes. As competências materiais privativas da União são amplamente expostas no art. 21 da Constituição, marcando o grande espectro de atuação do governo federal. As competências materiais dos Estados são resumidas ao art. 25, § 2.º, da Constituição, relativo à exploração do gás canalizado. A competência privativa material dos Municípios está prevista no art. 30, compreendendo o tradicional “interesse local” e outras matérias, como o transporte coletivo urbano. O Distrito Federal, por sua vez, acumula, por força do art. 32, § 2.º, do texto constitucional as competências dos Estados e dos Municípios. No campo legislativo, as competências arroladas são as da União no art. 22 e as dos Municípios – e do Distrito Federal parcialmente, portanto – no art. 30 da Constituição, deixando-se a competência legislativa dos Estados para o critério residual, na forma do § 1.º do art. 25 do texto constitucional federal.

Governador do Estado do Maranhão; ou ainda da ADI 2.122, cuja relatora foi a Ministra Ellen Gracie, sobre o processo de reclamação no Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Todos esses julgados indicam limitações claras das competências constituintes estaduais, tendo em vista o ideal de unidade do ordenamento jurídico.

No segundo caso, quando há competência concorrente, esta pode se dar tanto no campo material (art. 23 CFBR) quanto no campo procedimental (art. 24 CFBR). Nos dois casos, surge o problema da definição de limites de atuação de cada ente federado<sup>179</sup>. No caso do art. 23 do texto constitucional, há a possibilidade de regulamentação desse exercício comum de poderes por meio de lei complementar, como previsto no parágrafo único do art. 23 e recentemente efetuado em relação às competências ambientais por meio da Lei Complementar n.º 140/2011. Não obstante a regulamentação, ainda são perceptíveis e nocivas as contradições emanadas pelos diferentes órgãos legiferantes.<sup>180</sup>

No terceiro caso, o mesmo legislador ou legisladores diferentes regulamentam institutos diferentes cujas finalidades são contraditórias. Nesse ponto específico é interessante observar os fundamentos de três decisões do Tribunal Constitucional alemão, por meio das quais exigiu-se do legislador a não contradição<sup>181</sup> no ordenamento jurídico (*Widerspruchfreiheit der Rechtsordnung*).<sup>182</sup> Nas decisões BVerfGE98, 83 e BVerfGE 98, 106 percebeu-se a contradição entre normas materiais e normas tributárias indutoras. Nesses casos, o Tribunal percebeu a prevalência da norma federal material e declarou inválidas (*nichtig*) as contribuições tributárias estaduais por carência de competência (indutora)<sup>183</sup>. No terceiro caso, BVerfGE 98,

---

<sup>179</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 34

<sup>180</sup> Problemas das contradições nas normas ambientais em ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 34

<sup>181</sup> Acerca da vedação de contradição no ordenamento jurídico, ver: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz Beispiel des Deutschen Privatrechts*, Berlin 1969; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin, 1991 (Kap 6); TIPKE, Klaus. *Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?* *StuW*1971,2; KIRCHHOF, Paul. *Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung*, *StuW* 1996, 3; KIRCHHOF, Paul. *Die Widerspruchfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht*, *StuW* 2000, 316.

<sup>182</sup> BVerfGE98, 83 (97); BVerfGE 98, 106 (118f.); BVerfGE 98,265 (301).

<sup>183</sup> BVerfGE 98, 106 (118f).

265, a contradição se deu entre duas normas materiais. Nesse caso, fixou o Tribunal que os órgãos com competência normativa devem determinar as suas respectivas regras, “de forma que o sujeito da norma não receba determinações contraditórias, a fim de que o ordenamento jurídico não se torne contraditório de função de diferentes determinações normativas”<sup>184</sup>. Por meio dessas determinações, protegem-se as competências constitucionais, mas limita-se o seu exercício em atenção ao Estado de Direito.<sup>185</sup> Ou seja, a contradição entre normas pode decorrer da contraposição de normas de diferentes ramos do Direito (ou mesmo de diferentes órgãos legiferantes) acerca do mesmo objeto material.

As decisões citadas demonstram que, assim como em relação ao dever de consistência legislativa, em nome da unidade do ordenamento jurídico e do princípio do Estado de Direito, o legislador não pode emitir mandamentos contraditórios. Nesse particular, refuta-se a contradição teleológica ou a de valores dentro do ordenamento.<sup>186</sup>

O dever de não contradição consiste, então, na imposição, a todos os órgãos que detenham função normativa, de evitar que o sujeito a quem a norma é dirigida receba comandos contraditórios. Genericamente, o dever de não contradição do ordenamento jurídico (*Widerspruchlosigkeit der Rechtsordnung*) é compreendido como uma divergência entre normas ou valores, que não são superáveis mediante interpretação. GILMAR FERREIRA MENDES esclarece que a existência de um sistema interno deve, sempre que possível, evitar as contradições lógicas, teleológicas ou valorativas.<sup>187</sup> Explica o autor que há contradição lógica quando a conduta autorizada pela norma “a” é proibida pela norma “b”. Já a contradição valorativa deve ser percebida quando identificadas incongruências de conteúdo axiológico dentro de um sistema que estabelece a igualdade como princípio basilar. A contradição teleológica, por sua vez, é identificada pela contradição entre os objetivos perseguidos por normas

---

<sup>184</sup> DIETERICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs- und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015. p. 93

<sup>185</sup> BVerGE98, 83 (97); BVerfGE 98, 106 (118f.); BVerfGE 98,265 (301)

<sup>186</sup> BUMKE, Christian. *Relative Rechtswidrigkeit*. Tübingen, 2004. BUMKE, Christian. *Gesetzgebungskompetenz unter bundesstaatlichen Kohärenzzwang*, ZG, 1999, 376

<sup>187</sup> MENDES, Gilmar, COELHO, Inocencio; BRANCO, Paulo. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva. 5ª ed. São Paulo, 2010, p. 165 e ss.

diferentes, de modo que a observância de um preceito importa na nulificação dos objetivos visados pelo outro.

PETER DIETRICH, por sua vez, diferencia a contradição entre normas (*Widerspruch im engeren Sinne*) da contradição sistêmica (*Systemwidrigkeit – Wertwiderspruch sui generis*). Por um lado, no caso de contradição de normas o sujeito das normas receberá dois comandos incompatíveis, sendo que um deles necessariamente deverá ser invalidado pelo sistema de controle de validade das normas<sup>188</sup>. Já a contradição sistêmica relaciona-se com a adequação de determinada norma com a concepção do sistema feita pelo legislador (*Einpassung in Systemkonzeptionen des Gesetzgebers*).<sup>189</sup> Ou seja, a contradição sistêmica não é necessária no conteúdo normativo contraditório (ou inconsistente) de duas normas; pelo contrário, ele somente poderá ser apreendido ou compreendido quando analisado do ponto de vista macrossistêmico.

As contradições, entretanto, podem surgir em inúmeras consequências jurídicas ou efeitos jurídicos das normas. Essas contradições se permitem reconhecer, por meio do cotejo entre a finalidade perseguida, a norma decorrente da finalidade previamente exposta e os efeitos jurídicos concretos obtidos.<sup>190</sup> Em ambos os casos, não se trata de verdadeira contradição entre normas. A questão enfrentada não é de conflito de normas oriundas de um mesmo órgão legislativo; pelo contrário, trata-se da exigência de entendimento ou de coerência entre todos os órgãos legislativos. A consideração de unidade do ordenamento jurídico guarda relação com a autovinculação do legislador, mas não com a concretização do dever de igualdade.

Em alguma medida, ao identificar uma “contradição” no ordenamento jurídico, poder-se-ia questionar tanto a unidade do ordenamento jurídico quanto a obediência ao dever de consistência legislativa. O dever de consistência legislativa, entretanto, tem por objetivo vincular o legislador a uma decisão prévia fixada por ele mesmo, indicando que essa decisão deve ser desenvolvida com vistas à

---

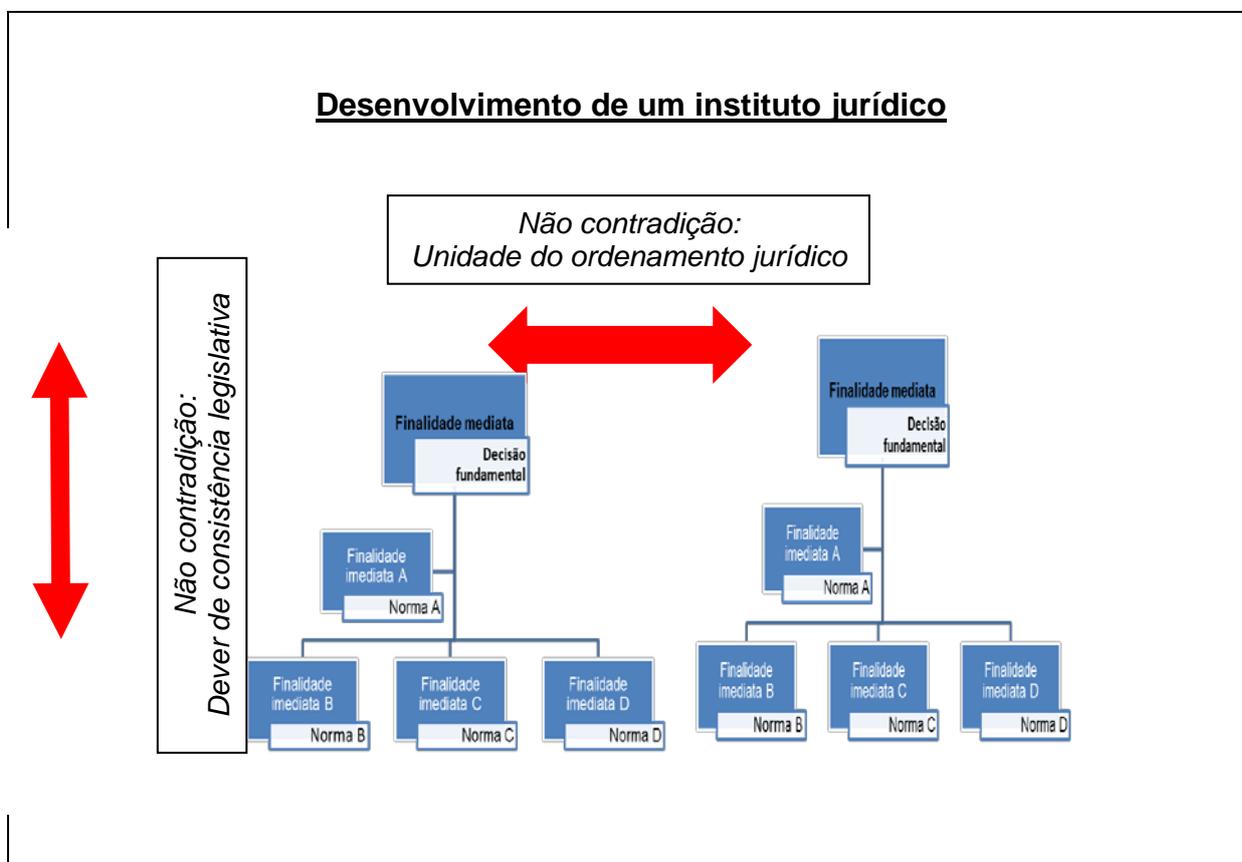
<sup>188</sup> DIETRICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs- und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p. 191.

<sup>189</sup> DIETRICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs- und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p 192-194.

<sup>190</sup> De forma comparativa ver: BverGE98, 83 (100); BVerfGE 98, 106 (120)

concretização da igualdade entre sujeitos da norma. Ou seja, o dever de consistência legislativa destina-se a conformar o adequado desenvolvimento de determinado instituto jurídico, normalmente exercido pelo mesmo legislador.

A exigência de não contradição entre normas, valores e princípios que compõem o ordenamento jurídico deriva da necessária unidade do ordenamento jurídico (*Einheit der Rechtsordnung*). O dever de consistência legislativa também incide no sentido de evitar contradições, mas com características próprias, destacando-se a exigência genérica de não contradição. Ele exige que o legislador desenvolva os institutos jurídicos por meio de dois vetores: (a) com comprometimento em relação às decisões por ele fixadas em momento anterior; (b) mantendo a igualdade entre os cidadãos a quem a norma se dirige. A exigência de unidade do ordenamento jurídico preocupa-se menos com o desenvolvimento dos institutos jurídicos e mais com a compatibilidade dos institutos, considerando a diversidade de legisladores de uma federação. A relação entre a unidade do ordenamento jurídico e o dever de consistência legislativa poderia ser assim demonstrada:



## 4.2 Segurança jurídica e proteção da confiança

A relação entre a segurança jurídica e o dever de consistência legislativa pode ser definida como uma relação gênero e espécie. O dever de consistência legislativa, uma vez que impõe parâmetros para o agir legislativo, contribui com a concretização do ideal de certeza do Direito e de estabilidade das relações jurídicas. Segurança jurídica e dever de consistência legislativa não se confundem. As inconsistências legislativas causam insegurança jurídica, mas, via de regra, não têm a mesma dinâmica de proteção trazida pela segurança jurídica por meio da proteção da confiança.

HUMBERTO ÁVILA, ao tratar da segurança jurídica em seus múltiplos aspectos, afirma que se pode compreender melhor esse instituto por meio da análise de duas dimensões: a estática e a dinâmica.<sup>191</sup> A dimensão estática diz respeito ao conhecimento do Direito, à “certeza do Direito” (*Rechtssicherheit*) de modo a assegurar a vigência, a clareza e o conteúdo da norma dirigida ao seu destinatário.<sup>192</sup> Nesse sentido, afirma o autor que a segurança jurídica exige a realização de um estado de coisas que permita ao cidadão compreender os conteúdos normativos possíveis de uma norma e a capacidade de medir o espectro de consequências atribuíveis a atos ou fatos e conclui que “um dos fatores que decisivamente contribuem para a elevação da cognoscibilidade desses conteúdos e da calculabilidade das consequências é a coerência do ordenamento jurídico, ou a chamada consistência material”<sup>193</sup>. A dimensão dinâmica, por sua vez, refere-se aos problemas da ação no tempo e da transição no Direito, de forma que o Direito seja confiável e calculável, realçando a segurança “pelo Direito” (*Rechtssicherung*).<sup>194</sup> Assim, na dimensão dinâmica, o princípio da segurança jurídica visa a “garantir a respeitosa transição do

---

<sup>191</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.289.

<sup>192</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.290-291; 299-338.

<sup>193</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.335-336.

<sup>194</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.291-292; 339-625.

passado ao presente e do presente ao futuro por meio do conhecimento do Direito”<sup>195</sup>. Segundo o autor, essas duas dimensões revelam “os estados ideais a serem buscados: a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade”<sup>196</sup>. Nesse sentido, segurança jurídica é definida como:

[...] norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídicas, com base na cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.<sup>197</sup>

PAUL KIRCHHOF, corroborando o conceito expresso por HUMBERTO ÁVILA acrescenta que um Direito Tributário sistemático não é apenas um mandamento de justiça tributária, mas uma exigência da constituição. Uma linguagem compreensível e uma construção sistemática correspondem às exigências de previsibilidade e de calculabilidade do ônus fiscal.<sup>198</sup>

Considerando o conceito de segurança jurídica e a sua finalidade precípua, bem como a finalidade do dever de consistência legislativa, percebe-se que o principal ponto de conexão entre os institutos reside justamente na possibilidade de, por meio do desenvolvimento consistente dos institutos normativos, permitir ao cidadão o conhecimento do conteúdo normativo das normas e a antecipação das consequências de atos ou fatos. É direito do cidadão a segurança jurídica<sup>199</sup> e a

---

<sup>195</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.291.

<sup>196</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.335.

<sup>197</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.682.

<sup>198</sup> No original: “Eine prägende Systematisierung des Steuerrechts ist nicht nur ein Gebot der Steuergerechtigkeit, sondern auch eine Forderung des Verfassungsrecht. Eine verständliche Sprache und ein systematischer Aufbau entsprechen den rechtsstaatlichen Anforderungen der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten”. KIRCHHOF, Paul. *Bundessteuergesetzbuch: ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*. Heidelberg: C.F.Müller, 2011, p.396.

<sup>199</sup> Humberto Ávila explica a função normativa da segurança jurídica como princípio, como princípio concretizado em regra e como direito subjetivo (p.640-641). Nessa última acepção de segurança jurídica como direito subjetivo, demonstra que o cidadão tem direito a segurança jurídica, desvinculando

proteção da legítima confiança, e é dever do legislador desenvolver os institutos jurídicos de forma materialmente consistente, garantindo a isonomia entre os cidadãos afetados.

Os princípios da segurança jurídica<sup>200</sup> e da proteção à confiança são elementos que visam a proporcionar estabilidade à ordem jurídica posta e ao exercício de direitos segundo a ordem posta. São destinados à manutenção do *status quo* e a evitar que as pessoas sejam surpreendidas por modificações do Direito positivo ou na conduta do Estado (mesmo quando manifestadas em atos ilegais)<sup>201</sup>, que possa ferir os interesses dos administrados ou frustrar-lhes as legítimas expectativas.<sup>202</sup> ALMIRO DO COUTO E SILVA afirma que segurança jurídica é um conceito composto por uma parte objetiva e uma parte subjetiva. A expressão “segurança jurídica” (*Rechtssicherheit*) geralmente designa a parte objetiva do conceito, enquanto a parte subjetiva é identificada como “proteção à legítima confiança” (*Vertrauensschutz*)<sup>203</sup> e tem por objetivo limitar o agir do Estado, não sendo admissível que o Estado seja autorizado, em todas as circunstâncias, a adotar novas providências em contradição

---

a proteção de direito subjetivo individual da tutela da confiança. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.627-641.

<sup>200</sup> o Supremo Tribunal Federal qualificou no MS 22357/DF, relator Min. Gilmar Mendes, DJU de 24.05.2004 a segurança jurídica como princípio constitucional na posição de subprincípio do Estado de Direito sendo, pois, limite ao poder da Administração Pública de anular seus atos administrativos

<sup>201</sup> Note-se que a primeira decisão versava sobre a anulação de vantagem prometida a viúva de funcionário, caso se transferisse de Berlim Oriental para Berlim Ocidental, o que ela fez. Percebeu a vantagem durante um ano, ao cabo do qual o benefício lhe foi retirado, ao argumento de que era ilegal, por vício de competência, como efetivamente ocorria. O Tribunal, entretanto, comparando o princípio da legalidade com o da proteção à confiança, entendeu que este incidia com mais força ou mais peso no caso, afastando a aplicação do outro COUTO E SILVA, Almiro. “O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei 9.784/99 In: COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

<sup>202</sup> COUTO E SILVA, Almiro. “O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União Lei 9.784/99. In: COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

<sup>203</sup> DESENS, Marc. “Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht”. In: *Steuer und Wirtschaft* 2/2011, p. 113-130; DRÜEN, Klaus-Dieter. “Vorbehaltfestsetzung und Vertrauensschutz.” In: *Steuer und Wirtschaft* 2/2009.

ou sem observância às decisões prévias que foram por ele próprio impostas, surpreendendo os que acreditaram nos atos do Poder Público.<sup>204</sup>

Os atuais temas<sup>205</sup> dominantes relacionados com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança podem ser condensados nos seguintes pontos principais: (a) a manutenção, no mundo jurídico, de atos públicos inválidos por ilegais ou inconstitucionais<sup>206</sup>; (b) a responsabilidade do Estado pelas promessas firmes feitas por seus agentes, notadamente em atos relacionados com o planejamento econômico<sup>207</sup>; (c) o dever do Estado de estabelecer regras transitórias em razão de bruscas mudanças introduzidas no regime jurídico<sup>208</sup> e de fundamentar de forma clara e consistente seus atos.

A proteção da confiança relacionada à segurança jurídica serve para a proteção de direitos individuais<sup>209</sup> não tutelados pelo ato jurídico perfeito ou pelo direito adquirido e que sejam decorrentes de atos praticados pelo cidadão em razão da (aparência de) validade de determinada norma. Ou, ainda que a norma seja válida, quando houver alteração drástica sem consideração aos atos praticados (ainda que

---

<sup>204</sup> Humberto Ávila delimita os conceitos de segurança jurídica e de proteção à confiança não como sendo duas faces da mesma moeda, mas como princípios que atuam em âmbitos diferentes, mediante a aplicação dos seguintes critérios: (a) normativo; (b) pessoal; (c) nível de concretização, (d) amplitude subjetiva de proteção; e (e) protetividade individual. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.363.

<sup>205</sup> Sobre o desenvolvimento desses temas, ver: COUTO E SILVA, Almiro. “Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento”. In: COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, onde analisa a responsabilidade do Estado quando, por atos positivos e por promessas sérias e fortes, origina expectativas nos destinatários e, a partir da frustração das expectativas, os destinatários sofrem danos. COUTO E SILVA, Almiro. “Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo”. In: COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015 e COUTO E SILVA, Almiro. “Responsabilidade pré-negocial e culpa in contrahendo no Direito Administrativo Brasileiro”. In: COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015. .

<sup>206</sup> .Ex. licenças, autorizações, subvenções, atos pertinentes a servidores públicos, tais como vencimentos e proventos, ou de seus dependentes, p.ex. pensões, etc.

<sup>207</sup> COUTO E SILVA, Almiro. “Responsabilidade pré-negocial e culpa in contrahendo no Direito Administrativo Brasileiro”. In: COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015

<sup>208</sup> P.ex. da ordem econômica, do exercício de profissões, dos servidores públicos.

<sup>209</sup> KYRILL-A, Schwartz. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip*. Baden-Baden: Nomos, 2002, p.296 e ss.

não concluídos) sob a égide da norma anterior<sup>210</sup>. Assim, versa sobre (a) cristalização dos efeitos de atos em decorrência do tempo; (b) expectativa do desenvolvimento de determinado instituto jurídico; (c) manutenção de atos jurídicos inválidos<sup>211</sup>; e (d) vedação de atos inconsistentes (ou mesmo contraditórios) e injustificados. Especificamente em relação ao item (d), apesar de ser um problema que também está salvaguardado pelo princípio da segurança jurídica, em razão dos seus elementos de proximidade com o dever de consistência legislativa, será tratado no próximo capítulo.

O dever de consistência legislativa é diferenciado da segurança jurídica pelos seguintes critérios: (a) âmbito de incidência normativa: enquanto o dever de consistência legislativa atua nos microssistemas, comparando duas decisões do mesmo legislador, sendo a segunda decisão vinculada materialmente com a primeira decisão, a segurança jurídica atua em âmbito macrojurídico; (b) âmbito pessoal: enquanto o dever de consistência legislativa impõe dever para o legislador, limitando a sua atuação, a segurança jurídica é dirigida a todos os poderes; (c) objeto de proteção individual: enquanto o dever de consistência legislativa determina o desenvolvimento dos institutos jurídicos com vistas à concretização da igualdade, a segurança jurídica, quando verificada a frustração da confiança do cidadão no ordenamento, atuará com vistas à proteção do interesse individual, sendo indiferente (nesse particular) à igualdade.

### **4.3 *Venire contra factum proprium* e proteção à legítima confiança**

A proibição do *venire contra factum proprium*, assim como o dever de consistência legislativa, se insere num rol de institutos que visam a coibir as contradições no ordenamento jurídico. Mais do que isso, ambos os institutos versam

---

<sup>210</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.360-361.

<sup>211</sup> Almiro do Couto e Silva afirma que, no que tange à manutenção dos efeitos dos atos jurídicos inválidos, na maioria dos casos o STF trabalha com proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, sem recorrer à segurança jurídica nos casos de manutenção dos efeitos de normas inválidas quando configurada a boa-fé dos destinatários na percepção das vantagens deles emanadas.

sobre uma contradição levada a efeito pelo mesmo agente<sup>212</sup> em momentos sucessivos de tempo. Entretanto, eles não são iguais.

JUDITH MARTINS-COSTA, ao tratar do *venire contra factum proprium*, afirma que o núcleo dessa figura é a deslealdade, além da contrariedade com a própria conduta<sup>213</sup>. Ou seja, a contradição é necessária para que seja configurada a ilicitude da conduta, mas não é suficiente. Segundo a autora, é preciso que a segunda conduta frustrate o legítimo investimento de confiança, feito pela parte que alega a contradição, em razão da primeira conduta, sem que haja justificativa para o “voltar atrás” do agente.<sup>214</sup>

Nem todos os atos contraditórios perpetrados pelo mesmo agente são vedados pelo ordenamento jurídico. Não há uma proibição genérica em contradizer-se ou “voltar atrás”. É possível a revogação de um testamento? Desfazer uma doação? Desistir de um negócio? Em alguma medida sim, é possível. ERWIN RIEZLER, apontado pela doutrina como autor responsável pelo renascimento da vedação do *venire contra factum proprium*, demonstrou não haver uma vedação estrita a contradição, mas sim, vedação a condutas contraditórias que violem a boa-fé e a confiança.<sup>215</sup>

Precebe-se que, para a configuração da vedação do *venire contra factum proprium*, três requisitos devem estar presentes: a) um *factum proprium*

---

<sup>212</sup> Parte significativa da doutrina, ao abordar o *venire contra factum proprium*, o faz nos estudos sobre os atos próprios. Nesse sentido, ver: ANDERSON SCHREIBER, *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da Confiança e Venire Contra Factum Proprium*, Renovar, 2.ed., 2007, p.212, item 5; LUCIO PICANÇO FACCI, A proibição do comportamento contraditório no âmbito da Administração Pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas, In: *Revista da EMERJ*, vol. 14, n.53, p.197/229, 2011; JUDITH MARTINS-COSTA, A ilicitude derivada do exercício do comportamento contraditório de um direito: o renascer do *venire contra factum proprium*, in: *Revista Forense*, vol. 376/109-129, 2004; ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, *Curso de Direito Administrativo*, p.65/69, item IV.6, 2012, Forense; ALEJANDRO BORDA, *La Teoría de los Actos Propios*, p.136/138, 2.ed., 1992; HÉCTOR A. AMARAL, *La Doctrina de los Propios Actos de la Administración Pública*, Depalma, 1988, p.133/138.

<sup>213</sup> MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no Direito Privado: critérios para a sua aplicação*. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p.616.

<sup>214</sup> MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no Direito Privado: critérios para a sua aplicação*. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p.617.

<sup>215</sup> RIEZLER, Erwin. *Venire Contra Factum Proprium. Studien im Römischen, Englischen und Deutschen Civilrecht*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1912.

gerador de confiança; b) o exercício da confiança pela parte a quem o *factum proprium* se dirige; e c) conduta contraditória ao primeiro fato que gera prejuízo em quem confiou.<sup>216</sup>

Considerando, portanto, o liame de confiança e de boa-fé que permeia a vedação do *venire contra factum proprium*, percebe-se que o Direito Privado, por meio das relações obrigacionais (sejam unilaterais ou bilaterais) é campo fértil para o desenvolvimento e para a aplicação desse instituto. Questão interessante é a transposição desse instituto para o Direito Público. Está o legislador impedido de “voltar atrás”? Poderia o executivo desistir da implementação de políticas públicas? Por outro lado, podem o Poder Executivo e o Poder Legislativo não levar às consequências de fato compromissos assumidos? Entre a plena liberdade do Estado de definição de leis e políticas públicas e sua máxima vinculação impeditiva de alterações, há um âmbito de proteção do exercício da legítima confiança que não pode ser ignorado, dentro do qual também incide o dever de consistência legislativa.

A jurisprudência tem reconhecido a vinculação jurídica da Administração Pública aos seus próprios atos, impedindo-a de agir de forma contraditória e consequentemente tutelando a confiança exercida pelos destinatários dessas normas.

No julgamento do Mandado de Segurança 31695<sup>217</sup>, acerca da ordem de nomeação dos candidatos e da vinculação da Administração Pública com o edital de determinado concurso, afirmou o Ministro Celso de Mello que

“o ato questionado introduziu, no âmbito das relações de Direito Administrativo entre o Poder Público e os candidatos inscritos no concurso, um fator de instabilidade e de incerteza, frustrando, de maneira indevida, legítimas aspirações do ora recorrido”. O recorrido é portador de deficiência física e havia sido aprovado em primeiro lugar para essas vagas especiais. Entretanto, seu posicionamento do resultado do certame não havia sido respeitado na ordem de nomeação dos aprovados.

Nesse sentido, a ordem de nomeação está em contradição com o edital. Por isso, afirmou o Min. Celso de Mello que a cláusula geral do *venire contra factum*

---

<sup>216</sup> MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no Direito Privado: critérios para a sua aplicação*. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p.621.

<sup>217</sup> MS 31695 agr, Relator Min. Celso de Mello, segunda turma, julgado em 03/02/2015, processo eletrônico dje-067 divulg. 09-04-2015, public. 10-04-2015.

*proprium* “traduz consequência derivada dos princípios da confiança e da boa-fé objetiva, que visam a obstar, nas relações jurídicas, práticas incoerentes por parte daqueles que incutem, em outrem, em razão de conduta por eles concretizada (no caso, o Poder Público), expectativas legítimas que, no entanto, vêm a ser posteriormente frustradas em função de uma inesperada mudança de atitude conflitante com a conduta inicial”.

Também na seára tributária, a vedação do *venire contra factum proprium* tem sido aplicada em relação à Administração Pública. Exemplo disso foi a determinação de exclusão do contribuinte do PAES (Lei 10.684/2003) em virtude da extemporaneidade do cumprimento do requisito formal da desistência de impugnação administrativa, sendo que este aderiu ao parcelamento, pagou tempestivamente todas as parcelas por mais de quatro anos sem qualquer oposição do fisco. Nesse caso específico, o contribuinte havia impugnado um lançamento fiscal em 2011, tendo posteriormente efetuado pedido de inclusão de tal débito no PAES, em agosto de 2003, mantendo-se em dia com os pagamentos subsequentes. Em julho de 2007, a Secretaria da Receita Federal notificou o contribuinte de que haveria a compensação de ofício dos valores a serem restituídos a título de Imposto de Renda com o aludido débito, informando que o contribuinte não teria desistido da impugnação administrativa antes referida. Ato contínuo, o contribuinte elaborou pedido de desistência e requereu a manutenção do parcelamento. No que tange aos atos da Administração Fazendária, percebeu-se no curso da ação que: (a) ela recebeu o pedido de homologação da opção pelo parcelamento em agosto de 2003 e sobre ele não se manifestou no prazo legal (art. 4.º, III, Lei n.º 10.684/03, c/c art. 11, § 4.º, Lei n.º 10.522/02), o que implica considerar automaticamente deferido o parcelamento; (b) recebeu prestações mensais por mais de quatro anos, sem qualquer insurgência.

Com isso restaram configurados os elementos conformadores da vedação do *venire contra factum proprium*: (a) ato inicial consistente na homologação tácita do parcelamento; (b) exercício da legítima confiança consistente no regular pagamento das parcelas do PAES; (c) frustração da confiança por um ato contraditório da Administração Pública consistente na exclusão do parcelamento.

O Min. Luiz Fux, em suas razões de decidir, ponderou que o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e

confiança recíproca entre as partes. Segundo ele, o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados pelas partes nas relações obrigacionais, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos. Em suas palavras, “o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que o ampara (excedendo os limites do razoável) e, após ter produzido em outrem determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima *nemo potest venire contra factum proprium*”.<sup>218</sup>

---

<sup>218</sup> PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PAES. PARCELAMENTO ESPECIAL. DESISTÊNCIA INTEMPESTIVA DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA X PAGAMENTO TEMPESTIVO DAS PRESTAÇÕES MENSAS ESTABELECIDAS POR MAIS DE QUATRO ANOS SEM OPOSIÇÃO DO FISCO. DEFERIMENTO TÁCITO DO PEDIDO DE ADESÃO. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. PROIBIÇÃO DO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO (*NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*).

1. A exclusão do contribuinte do programa de parcelamento (PAES), em virtude da extemporaneidade do cumprimento do requisito formal da desistência de impugnação administrativa, afigura-se ilegítima na hipótese em que tácito o deferimento da adesão (à luz do artigo 11, § 4.º, da Lei 10.522/2002, c/c o artigo 4.º, III, da Lei 10.684/2003) e adimplidas as prestações mensais estabelecidas por mais de quatro anos e sem qualquer oposição do fisco.

11. Dessarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário), acrescida da boa-fé do contribuinte, que, malgrado a intempetividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do fisco, caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos.

12. Deveras, o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes, sendo certo que o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados por ambas as partes da relação obrigacional, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos.

13. Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que o ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima *nemo potest venire contra factum proprium*.

14. Outrossim, a falta de desistência do recurso administrativo, conquanto possa impedir o deferimento do programa de parcelamento, acaso ultrapassada a aludida fase, não serve para motivar a exclusão do parcelamento, por não se enquadrar nas hipóteses previstas nos artigos 7.º e 8.º da Lei 10.684/2003 (inadimplência por três meses consecutivos ou seis alternados; e não informação, pela pessoa jurídica beneficiada pela redução do valor da prestação mínima mensal por manter parcelamentos de débitos tributários e previdenciários, da liquidação, rescisão ou extinção de um dos parcelamentos) (Precedentes do STJ: REsp 958.585/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em

Logo, se o parcelamento serviu a sua finalidade teleológica, se a Administração Fazendária homologou tacitamente o pedido de parcelamento, não é tolerado pelo ordenamento jurídico que essa mesma Administração Fazendária exclua o contribuinte, impondo-lhe maiores gravames, a pretexto de não ter desistido inicialmente de recurso administrativo<sup>219</sup>.

O dever de consistência legislativa frequentemente aparece relacionado ao *venire contra factum proprium* e à proteção da confiança no Direito, pois a existência de contradição, via de regra, pode ser compreendida como uma inconsistência (inconsistência formal – cap. I – 3.1). O dever de consistência legislativa é diferenciado do *venire contra factum proprium* pelos seguintes critérios: (a) âmbito de incidência normativa: enquanto o dever de consistência legislativa atua nos microssistemas normativos, comparando duas decisões do mesmo legislador e suas consequências, analisando a sua compatibilidade material; o *venire contra factum proprium*, por sua vez, não guarda relação sistemática com determinado instituto, e ocupa-se com a existência de contradição, aferíveis “sim” ou “não”; (b) âmbito pessoal: enquanto a consistência legislativa impõe dever para o legislador, limitando sua atuação; o *venire contra factum proprium* é dirigido a todos os poderes e aos particulares na conformação de atos e negócios jurídicos; (c) objeto de proteção individual: enquanto o dever de consistência legislativa determina o desenvolvimento dos institutos jurídicos com vistas à concretização da igualdade, o *venire contra factum proprium*, quando verificada a frustração da confiança em razão da deslealdade da parte adversa, atuará com vistas à proteção do interesse individual, sendo indiferente (nesse particular) à igualdade; (d) dimensão temporal: o *venire contra factum proprium* se destina à comparação de situações jurídicas em diferentes momentos de tempo, viabilizando inclusive a proteção de atos com base na confiança. Para o dever de

---

14.08.2007, DJ 17.09.2007; e REsp 1.038.724/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 17.02.2009, DJe 25.03.2009).

15. Consequentemente, revela-se escorreito o acórdão regional que determinou que a autoridade coatora mantivesse o impetrante no PAES e considerou suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto do parcelamento.

16. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 09/04/2010).

<sup>219</sup> Acerca da condição de desistir de demandas (judiciais e administrativas) que discutam créditos tributários, ver: ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2013.

consistência legislativa, o objeto central de sua incidência consiste no conteúdo material das manifestações do legislador e a sua observância ou não pelas decisões posteriores. Nesse sentido, a dimensão temporal é praticamente irrelevante para a argumentação da consistência legislativa, na medida em que a segunda decisão pode inclusive estar no mesmo instrumento legislativo que a primeira.

#### 4.4 Justiça sistêmica, coerência e interpretação sistemática

CANARIS foi um dos primeiros autores a trabalhar com o pensamento sistemático e com a delimitação do Direito como sistema. Ele define o sistema jurídico como sendo “um ordenamento axiológico ou teleológico de princípios gerais”.<sup>220</sup> Esses princípios não são axiomas, mas já estão suficientemente solidificados, através de valores primários e fundamentais, que já permitem uma indicação aproximada das consequências jurídicas possíveis relacionadas àquele sistema. Eles também têm natureza constitutiva de uma área do Direito, de forma que, caso esse princípio seja alterado, o conteúdo essencial daquela área do Direito por ele constituída também sofrerá alterações na sua essência. Os princípios devem ser associados a um sistema correspondente de conceitos jurídicos. Compete a cada sistema garantir a realização da escala de valores por meio de suas normas.<sup>221</sup> Também KLAUS TIPKE recorre a Canaris e a Larenz para analisar o sistema jurídico. Questiona Klaus Tipke: o Direito Tributário é um caos, um conglomerado ou um sistema de normas?<sup>222</sup> Para ele, as consequências da não sistematicidade são injustiça e insegurança jurídica, pois transmite ao cidadão a ideia de que a imposição tributária se deixa arbitrariamente manipular. Assim, ele estrutura a disciplina dos tributos em sistema externo e interno. O sistema externo diz respeito à ordenação formal da matéria, sendo composto pelos seguintes elementos: conceito de ordenamento da lei, construção da lei e a posição da norma jurídica na estrutura da lei. Para ele, o *método sistemático de interpretação*

---

<sup>220</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz. Entwickelt am Beispiel des Deutschen Privatrechts*. Berlin, 1969, p.47.

<sup>221</sup> CANARIS, Systemdenken, p.46 e ss.

<sup>222</sup> TIPKE, Klaus. *Stuerrecht: Chaos, Konglomerat oder System?*. In: *StuW* 1971, 2.

da lei opera com esses elementos<sup>223</sup>. O sistema interno, por sua vez, trabalha com uma hierarquia de princípios. Na base está um princípio fundamental (*Fundamentalprinzip, Primärprinzip, Oberregel, Grundregel*) e, a partir desse princípio, são derivados subprincípios e, então, a esses são incorporadas as regras que compõem determinado sistema. A consequência lógica da existência de um sistema interno fundamenta também a ausência de contradições no ordenamento jurídico.<sup>224</sup>

A noção de sistema<sup>225</sup> é pressuposto para que se possa trabalhar com o conceito de justiça sistêmica<sup>226</sup>. PETER DIETERICH enumera diferentes tipos de justiça sistêmica: (a) justiça sistêmica interna e externa, considerando interna a específica de um ramo do Direito e a externa como a compatibilidade entre os diversos ramos<sup>227</sup>; (b) material e formal, sendo a material as variações do legislador da sua concepção original e a formal mais próxima de questões processuais<sup>228</sup>; (c) vertical e horizontal, que abarca a ideia de mais profundidade do sistema (*Mehrstufigkeit*)<sup>229</sup>. Justiça sistêmica, portanto, é um conceito jurídico que perpassa todo o sistema, vinculando-se com a noção de unidade do sistema jurídico.

Na literatura comparada alemã, percebe-se uma tendência em tratar como sinônimos, ou mesmo como conceitos relacionados, a justiça sistêmica e o dever de consistência legislativa<sup>230</sup>, pois ambos impõem limitações ao legislador,

---

<sup>223</sup> TIPKE, Klaus. Stuerrecht: Chaos, Konglomerat oder System?. In: *StuW* 1971

<sup>224</sup> TIPKE, Klaus. Stuerrecht: Chaos, Konglomerat oder System?. In: *StuW* 1971

<sup>225</sup> Sobre sistema e interpretação do sistema constitucional, ver: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed., ver. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008.

<sup>226</sup> Christian Bumke afirma serem os deveres de consistência e de justiça sistêmica o *topoi* central da igualdade (Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit als zentrale gleichheitsrechtliche Topoi), BUMKE, Christian. Die Pflicht zur konsistenten Gesetzgebung. *Der Staat* 49, 2011, p.90-97.

<sup>227</sup> DIETERICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs – und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p.50.

<sup>228</sup> DIETERICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs – und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p.50-51.

<sup>229</sup> DIETERICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs – und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p.51.

<sup>230</sup> Peter Dieterich sustenta não haver diferenciação significativa entre justiça sistêmica e consistência legislativa, de forma que a consistência legislativa não passa de expressão da justiça sistêmica. Nesse sentido ele aborda a coesão sistêmica (Systemerhaltung als kalssiches Folgerichtigkeitspostulat) como clássico dever de consistência legislativa. DIETERICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz:*

impondo-lhe a autovinculação. Entretanto, o desenvolvimento da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão e da doutrina mostra que houve uma evolução na compreensão do dever de consistência legislativa, distanciando-a da noção de justiça sistêmica<sup>231</sup>. Nesse sentido, é relevante diferenciar ambos os conceitos e delimitar o âmbito de incidência de cada um.

O primeiro ponto indicativo de distinção entre justiça sistêmica e consistência legislativa relaciona-se com o seu nível de abrangência. A justiça sistêmica (em relação à consistência) busca a concretização da “consistência” interna de todo o sistema. Assim, de acordo com a situação concreta, podem ser confrontadas duas normas absolutamente distintas ou pertencentes a microsistemas diversos. O dever de consistência legislativa, por sua vez, ocupa-se com a relação material das normas que desenvolvem um único instituto jurídico. Nesse sentido, afirma Paul Kirchhof que a justiça sistêmica é concebida para todo o ordenamento jurídico, enquanto a consistência legislativa vincula-se às decisões legislativas relativas ao desenvolvimento de cada lei<sup>232</sup>, ou seja, esta exige um olhar mais forte para a lei individual.

Além disso, o dever de consistência legislativa tem um objetivo específico: determinar que o legislador desenvolva os institutos jurídicos de forma a propiciar a efetiva igualdade entre os cidadãos e, no caso tributário, entre os contribuintes. Para o dever de consistência legislativa, a decisão inicial do legislador é pouco relevante, bastando não ser arbitrária. Já as decisões do legislador decorrentes dessa decisão primeira, estas devem ser implementadas de forma a garantir a igualdade. Justiça sistêmica tem como valor fundamental a justiça, a ordem de todo o ordenamento jurídico e, nesse sentido, se aproxima da segurança jurídica. Assim, do ponto de vista teleológico são conceitos diferentes.

---

*Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs – und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p.302 ss.

<sup>231</sup> DEGENHART, Christoph. *Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat*, München, 1976, p. 26, 54, 56, 68 ss; PIEROTH, Bodo. *Rückwirkung und Übergangsrecht*. Berlin: 1981, 155 ss

<sup>232</sup> KIRCHHOF, Paul. *Steuergleichheit*. *Steuer und Wirtschaft* 1984, p.297.

Ainda, partindo da relação sistemática entre normas e, conseqüentemente, da limitação do agir legislativo, a União Europeia desenvolveu o princípio da coerência. Por meio do princípio da coerência, interfere o Direito comunitário nos sistemas dos Estados participantes da União Europeia.<sup>233</sup> JOHANNA HEYS afirma que o princípio da coerência aumenta o âmbito de aplicação dos deveres de justiça sistêmica e de consistência legislativa do âmbito tributário nacional para o âmbito comunitário<sup>234</sup>. Não se pretende, na presente pesquisa, adentrar na problemática da discussão da necessidade de conformidade das legislações dos Estados participantes da União Europeia com o Comunitário, especialmente no que tange à liberdade de conformação de políticas tributárias e à proteção dos direitos fundamentais, mas apenas demonstrar a natureza do princípio da coerência e a sua aproximação com o conceito de justiça sistêmica, mas em nível comunitário.

#### 4.5 Conclusões preliminares

O dever de consistência legislativa pode, em um primeiro momento, gerar dúvidas acerca de sua distinção em relação aos conceitos de (a) unidade do ordenamento jurídico, (b) segurança jurídica, (c) *venire contra factum proprium* e (d) justiça sistêmica. Isso porque todos os princípios citados tutelam dois elementos comuns em relação ao dever de consistência legislativa: (a) evitar que o ordenamento jurídico contenha contradições/inconsistências e (b) limitar o agir legislativo. Entretanto, apesar de tutelar esses objetos, cada um dos princípios retromencionados, preocupa-se com determinadas situações que não correspondem ao objeto do dever de consistência legislativa.

Assim, restou demonstrado que o dever de consistência legislativa (a) tem como sujeito normativo o legislador, (b) serve de critério para análise de adequação das normas a finalidade do próprio instituto, (c) compara e analisa as

---

<sup>233</sup> DIETERICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs – und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p.559-818.

<sup>234</sup> HEY, Johanna. DStR 2009, 2561; HEY, Johanna. Saldierung von Vor – und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen und Ungleichbehandlungen. In: AöR 128 (2003), p.226-236.

normas relativas ao desenvolvimento de um instituto a partir da decisão prévia do mesmo legislador, (d) impõe que as decisões legislativas sejam formal e (principalmente) materialmente consistentes, (d) tem como objetivo garantir a efetiva igualdade entre os contribuintes (cidadãos), (e) não requer, para sua configuração, o elemento temporal e (f) independe de qualquer exercício efetivo ou lesão de particulares. Em razão das suas particularidades, os demais princípios acabam por distinguir-se.

A **unidade do ordenamento jurídico** tem por objeto fundamental garantir a não contradição entre normas, valores e princípios que compõem o ordenamento jurídico. Assim, ela se preocupa menos com o desenvolvimento dos institutos jurídicos e mais com a compatibilidade dos institutos entre si, considerando a diversidade de valores, de princípios e de legisladores de uma federação que podem vir a tutelar (consistentemente) institutos que são entre si contraditórios.

A **segurança jurídica**, por sua vez, atua em âmbito macrojurídico, sendo dirigida a todos os poderes e, além de configurar um valor em si, ela atua protegendo o indivíduo de frustração da sua legítima confiança, sendo indiferente (nesse particular) à concretização da igualdade.

O ***venire contra factum proprium*** não guarda relação sistemática com determinado instituto e ocupa-se com a existência de contradição, aferíveis “sim” ou “não”. É dirigido a todos os poderes e também aos particulares na conformação de atos e negócios jurídicos; e, quando verificada a frustração da confiança em razão da deslealdade da parte adversa, atuará com vistas à proteção do interesse individual, sendo indiferente (nesse particular) à igualdade. Dessa forma, destina-se à comparação de situações jurídicas em diferentes momentos de tempo.

Por fim, a **justiça sistêmica** busca a concretização da “consistência” interna de todo o sistema e a justa ordenação das normas, como condição para viabilizar a interpretação sistêmica dos institutos jurídicos. Assim, a justiça sistêmica é orientada à justiça e à segurança jurídica.

## 5 ESBOÇO DE UM CONCEITO DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA

### 5.1 Natureza jurídica do dever de consistência legislativa

Considerando o exposto, percebe-se que, ao mesmo tempo em que o dever de consistência dos efeitos impõe ao legislador limites materiais a sua atividade, ele também exerce a função de postulado para o sopesamento de valores contraditórios e ainda é utilizado como critério para análise do dever de igualdade<sup>235</sup>. Joachim English<sup>236</sup> afirma ter o dever de consistência dos efeitos das normas tributárias características multidimensionais. Entretanto, o que isso significa efetivamente, não é suficientemente esclarecido pelo autor.

O dever de legislar de forma consistente, segundo a doutrina majoritária, decorre essencialmente de duas garantias constitucionais: igualdade e Estado de Direito (que serão melhor analisadas no capítulo de fundamentos do dever de consistência legislativa). Em razão de sua origem constitucional, o dever de consistência legislativa é compreendido como dever constitucional de legislar de maneira formal e materialmente consistente.<sup>237</sup> A doutrina e jurisprudência são uníssonas em atribuir ao dever de consistência legislativa *status* constitucional por derivação<sup>238</sup>, sem, contudo, apontar sua natureza normativa. Alguns autores adotam

---

<sup>235</sup> Sobre a diferença entre as espécies normativas, ver. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011. Especificamente quanto ao fato de uma norma exercer mais de uma função, como, por exemplo, o dever de igualdade, faz necessário perceber a sua natureza normativa naquela relação específica, para, então, delimitar a sua abrangência e forma de atuação. Nesse sentido, ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.134. “A igualdade é um signo que pode ter três dimensões normativas diferentes: pode-se usar igualdade para denotar aquela norma que orienta o intérprete na aplicação de outras normas (igualdade-postulado); pode-se usá-lo para expressar um estado ideal de igualdade a ser alcançado (igualdade-princípio); pode-se ainda empregá-lo para referir a norma que proíbe o emprego de determinadas medidas de comparação (igualdade-regra).”

<sup>236</sup> ENGLISH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.170-171.

<sup>237</sup> GROLIG, Christine Antonia. *Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013, p.61.

<sup>238</sup> DRÜEN, Klaus-Dieter. “Systembildung und Systembindung im Steuerrecht.” In: MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 29-49. Crítico em relação ao dever, mas sem negar a sua natureza constitucional EBLING, Iris; EBLING, Klaus. “Die

a nomenclatura *norma complexa*<sup>239</sup>, outros falam em *princípio*<sup>240</sup>, outros a chamam de *direito fundamental*<sup>241</sup>, outros ainda se referem a ela como *postulado*, e a maioria simplesmente a chama de *dever* ou *mandamento*, como se a adjetivação adotada fosse autoevidente.

Não obstante haver dissonância acerca dos critérios para a qualificação das normas tanto na filosofia quanto na teoria do Direito, para fins de análise da natureza jurídica da norma em comento adotar-se-á a teoria dos princípios de HUMBERTO ÁVILA<sup>242</sup>, na medida em que, por meio dela, admite a coexistência das espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo<sup>243</sup>. Nas palavras do autor:

---

Quadratur des Gordischen Knotens im Steuerrecht". In: MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 51-66

<sup>239</sup> ENGLISH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.170-171

<sup>240</sup> HÜTTEMANN, Rainer. "Das Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot". In: MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 627-639.

<sup>241</sup> MORGENTHALER, Gerd. "Gleichheit und Rechtssystem – Widerspruchsfreiheit, Folgerichtigkeit". In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 51-66

<sup>242</sup> Conforme exposto por Eros Grau no prefácio do seu "teoria dos princípios": "a proposta de distinção heurística entre regra e princípios - e postulados – e de "alternativa inclusiva" – é extremamente rica" Em razão do vies inclusivo, acreditamos poder aplicar com maior precisão os critérios para desvendar a natureza normativado dever de consistência. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011. ÁVILA, Humberto. "Proporcionalidade e o Direito Tributário". *RDTA*, 2011, p. 83-104.

<sup>243</sup> O próprio autor, ao sustentar a coexistência de mais de uma norma no mesmo dispositivo, cita a legalidade e a igualdade. Em suas palavras: "Examine-se o dispositivo constitucional segundo o qual é exigida lei em sentido formal para a instituição ou aumento de tributos. É plausível examiná-lo como regra, como princípio e como postulado. Como regra, porque condiciona a validade da criação ou aumento de tributos à observância de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica – a lei. Como princípio, porque estabelece como devida a realização dos valores de liberdade e de segurança jurídica. E como postulado, porque vincula a interpretação e a aplicação à lei e ao Direito, preexcluindo a utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico. Analise-se o dispositivo constitucional segundo o qual todos devem ser tratados igualmente. É plausível aplicá-lo como regra, como princípio e como postulado. Como regra, porque proíbe a criação ou aumento de tributos que não sejam iguais para todos os contribuintes. Como princípio, porque estabelece como devida a realização do valor da igualdade. E como postulado, porque estabelece um dever jurídico de comparação (Gebot der Vergleichung) a ser seguido na interpretação e aplicação, preexcluindo critérios de diferenciação que não sejam aqueles previstos no próprio ordenamento jurídico." ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p.69. Coexistência de normas no mesmo dispositivo: ver teoria da igualdade.

Ao invés de *alternativas exclusivas* entre as espécies normativas, de modo que a existência de uma espécie excluiria a existência das demais, propõe-se uma classificação que alberga *alternativas inclusivas*, no sentido de que os dispositivos podem gerar, simultaneamente, mais de uma espécie normativa. Um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente pode experimentar uma *dimensão do* imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado).<sup>244</sup>

As regras são definidas como “normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exigem a avaliação da *correspondência* entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”<sup>245</sup>. Com fundamento em Guastine, demonstra serem as regras passíveis de divisão em dois grandes grupos: o das regras *comportamentais* e o das regras *constitutivas*<sup>246</sup>. Enquanto por meio de *regras comportamentais* são descritos comportamentos obrigatórios, permitidos ou proibidos, por meio de *regras constitutivas* são atribuídos efeitos jurídicos a determinados atos, fatos ou situações.

A partir da definição de regras, é possível identificar no dever de consistência legislativa a descrição de um comportamento *obrigatório*, *permitido* ou *proibido*, disposto de forma imediatamente descritiva, primariamente retrospectivo e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exija avaliação da correspondência entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos?

Considerando que o dever de consistência legislativa impõe ao legislador o dever de legislar (a) de modo consistente, sem contradições (consistência formal) e materialmente consistente (havendo derivação de norma, a segunda deve necessariamente contribuir para a concretização da primeira) e (b) promovendo a igualdade efetiva entre os contribuintes (o ônus tributário deve ser repartido de forma

---

<sup>244</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p.69.

<sup>245</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p.78, p.80-81.

<sup>246</sup> Cf. Ricardo Guastini, *Il Giudice e la Legge*, p.136 e ss.; Aulis Aarnio, *Reason and Authority. A Treatise on the Dynamic Paradigm of Legal Dogmatics*, p.160 e ss. Apud ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p.81, NR 120.

isonomia, sem discriminações), percebe-se que o dever de consistência legislativa, como dever do legislador, é uma regra.

Os princípios, na definição de HUMBERTO ÁVILA, são “normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção<sup>247</sup>.” Ou seja, os princípios são normas imediatamente finalísticas, de forma que o objeto do fim é o conteúdo desejado. Esse, por sua vez, pode ser<sup>248</sup> o alcance de uma situação terminal (viajar até algum lugar), a realização de uma situação ou estado (garantir previsibilidade), a perseguição de uma situação contínua (preservar o bem-estar das pessoas) ou a persecução de um processo demorado (aprender o idioma alemão). A partir do fim, que estabelece um estado ideal de coisas a ser atingido, buscam-se os meios aptos para a promoção gradual do conteúdo do fim<sup>249</sup>.

Essa dimensão principiológica aponta, no que concerne ao dever de consistência legislativa, para uma exigência contínua de perseguir a repartição igualitária dos privilégios e dos ônus tributários. Nesse sentido, analisando o dever de consistência legislativa, afirma Joachim English que, com fundamento na *iustitia distributiva*, um determinado complexo normativo, deve o legislador, de forma consistente, com um mesmo critério de repartição, distribuir os ônus e bônus de forma igualitária aos destinatários dessas normas.<sup>250</sup> Para o citado autor, isso significa:

[...] a consistente orientação legislativa relativa a um princípio orientador material (*sachgerechten Leitprinzip*) para atribuição de uma prestação pública e a imposição de ônus públicos, para o acesso a instituições e órgãos públicos, assim como para distribuições escassas, de um lado a concessão de privilégios públicos e de outro lado para a eleição dentre os potenciais

---

<sup>247</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p.180

<sup>248</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p.180-181

<sup>249</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011,

<sup>250</sup> ENGLISH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.170-171.

obrigados, quando por uma razão ou extensão apenas parcialmente haja utilização para o desempenho da atividade estatal mencionada.<sup>251</sup>

Bäcker, por sua vez, afirma que a combinação dos direitos fundamentais de liberdade com o direito fundamental de igualdade construiu um “direito fundamental de consistência (consequência)” (*Grundrecht auf Konsequenz*). De forma que, ainda que se possa justificar determinado tratamento desigual, se houver prejuízos econômicos que afrontem a liberdade de exercício profissional dos afetados, a norma pode ser declarada inconstitucional.<sup>252</sup>

Além da natureza principiológica, é possível identificar uma outra dimensão funcional do dever de consistência, qual seja, a de postulado. Uma norma (um dispositivo ou a implicação lógica decorrente de vários) dispositivos pode experimentar uma dimensão imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado).<sup>253</sup> A categoria normativa dos postulados é definida por Humberto Ávila como “*instrumentos normativos metódicos*, isto é, como categorias que impõem condições a serem observadas na aplicação das regras e dos princípios, com eles não se confundindo”<sup>254</sup>.

Assim compreendidos os postulados (normas de segundo grau) se diferenciam)<sup>255</sup> dos princípios e das regras (normas de primeiro grau), dentre outros

---

<sup>251</sup> ENGLISH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.170.

<sup>252</sup> ENGLISH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.170

<sup>253</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 69

<sup>254</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 71

<sup>255</sup> “Os postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação” (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 134)

aspectos, por indicar um método, uma forma, de trabalhar<sup>256</sup> com as normas de primeiro de grau.

O dever de consistência legislativa, enquanto postulado, determina uma forma de o legislador desenvolver as regras e os princípios. Nesse sentido, a norma “A”, além de não contradizer a norma “B”, deve concretizá-la, complementá-la ou mesmo excepcioná-la, sendo consistentes com a decisão fundamental prévia. A edição de normas e a sua inserção em um sistema pré-existente de relações é o objeto do dever de consistência. Norma que tem por objeto outras normas não pode ser nem princípio, nem regra, mas postulado.

Essa dimensão tem por função a de impedir a atribuição de pesos contraditórios entre direitos fundamentais ou princípios constitucionais no sopesamento com direitos, princípios e finalidades colidentes. Essa dimensão foi explorada nas decisões *Pendlerpauschale* e *Nichtrauchen*

Por fim, o dever de consistência (formal e material impõe consistência). Nesse sentido, consistência também pode ser um critério da relação entre os elementos comparados. Finalidade-meios para concretizar a finalidade-meios para concretizar e desenvolver os meios pré-definidos e consequências práticas precisam ser consistentes. Nesse ponto específico, consistência se aproxima do conceito de coerência desenvolvido por Humberto Ávila, com a diferença de amplitude de aplicação. A noção de coerência<sup>257</sup> proposto pelo mencionado autor decorre do

---

<sup>256</sup> Não se descuida do fato de que o autor menciona expressamente que os postulados versam sobre interpretação (postulados hermenêuticos) e sobre aplicação (postulados normativos aplicativos). Inobstante isso, dada a necessidade de interpretar o sistema antes de modifica-lo, também o dever de consistência legislativa pode ser compreendido como postulado.

<sup>257</sup> A coerência é tanto um critério de relação entre dois elementos como uma propriedade resultante dessa mesma relação. Como demonstra Bracker, qualifica-se como coerente a relação que preenche requisitos formais e substanciais. Daí falar-se em coerência formal e coerência material. Coerência formal está ligada à noção de consistência e de completude. Coerência substancial está relacionada à conexão positiva de sentido. No plano formal, um conjunto de proposições qualifica-se como coerente se preenche os requisitos de (a) consistência e de (b) completude. Consistência significa ausência de contradição: um conjunto de proposição e sua negação. Completude significa a relação de cada elemento com o restante do sistema, em termos de integridade (o conjunto de proposições contém todos os elementos e suas negações) e de coesão inferencial (o conjunto de proposições que contém suas próprias consequências lógicas). No plano substancial, um conjunto de proposições qualifica-se como coerente quanto maior for a (a) relação de dependência recíproca entre as proposições e (b) quanto maior forem os seus elementos comuns. A coerência substancial em razão da dependência recíproca

postulado da coerência, que por sua vez decorre do postulado da unidade do ordenamento jurídico, não se confundindo com o dever de consistência legislativa (I,A,4, 4.1). Consistência legislativa enquanto critério, determina que os elementos comparados (a) não sejam contraditórios e (b) que caráter de complementariedade permitindo a sua graduação

Corroborando a os argumentos expostos, a partir do “neue Formel” (capítulo II, A, 1), na década de 1980, que o Tribunal Constitucional expressamente esclareceu que, não somente o tratamento diferenciado requer critérios de justificação, mas que decorrente dos dependentes desses critérios deve ser analisada a consistência legislativa da norma. A análise da consistência legislativa considerando a concretização ou não da norma antecessora tem sido realizado por meio do exame de proporcionalidade<sup>258</sup>. Isso ficou expresso a partir da decisão acerca da proibição de fumar. Nela, a consistência legislativa recebeu maior concretização em razão da análise da proporcionalidade relativamente a intervenção nos direitos fundamentais de liberdade.<sup>259</sup>

---

existe quando a relação entre as proposições satisfaz requisitos de implicação lógica (a verdade da premissa permite concluir pela verdade da conclusão) e de equivalência lógica (o conteúdo de verdade de uma proposição atua sobre o conteúdo de verdade da outra e vice-versa). A coerência substancial em razão de elementos comuns existe quando as proposições possuem significados semelhantes. Ao contrário da coerência formal, existente ou não, a coerência substancial permite graduação.

Vale dizer: ela pode ser maior ou menor Susanne Bracker, Kohärenz und juristische Interpretation, pp. 169 e ss

<sup>258</sup> BVerfGE 46, 97 (107 ff.).

<sup>259</sup> Angedeutet hatte sich diese Rechtsprechung bereits in der Entscheidung des BVerfG zum staatlichen Sportwettenmonopol, das aufgrund des Widerspruchs zwischen gesetztem Ziel (Eindämmung der Spielsucht) und tatsächlicher bzw. rechtlicher Ausgestaltung (z.B. exzessive Werbung für staatliches Lotto, Toto etc.) für verfassungswidrig erklärt worden ist (BVerfGE 115, 276 [311]): „Die mit erheblichen Einnahmeeffekten für den Staat einhergehende Eröffnung eines Betätigungsfeldes für die in der Bevölkerung vorhandene Wettleidenschaft lässt nicht ohne weiteres eine konsequente und wirkliche Ausrichtung an der Bekämpfung und Begrenzung von Wertsucht und problematischem Spielverhalten erkennen.“ (Hervorh. durch d. Verf.). Ver também: das Sondervotum der Richter Papier, Jaeger, Hömig und Hoffmann-Riem zur Ladenschluss-Entscheidung, BVerfGE 111, 10 (43 ff.): „Bei der Prüfung der Angemessenheit der Zuordnung der verfolgten Zwecke und der eingesetzten Mittel kann das Ziel eines besonderen Arbeitszeitschutzes im Einzelhandel nur mit dem Gewicht berücksichtigt werden, das der Gesetzgeber ihm nach seinem Konzept erkennbar noch zumisst. [...] Das jetzt geschaffene System enthält viele Unstimmigkeiten [...]. Der Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz folgt daher aus den gleichen Gründen, die zur Verfassungswidrigkeit der Regelung im Rahmen des Art. 12 Abs. 1 GG führen“.

Diante de todo o exposto, percebe-se que o dever de consistência legislativa tem natureza normativa e pretende dirigir e limitar pode ser empregado para orientar o agir legislativo acerca não de um determinado conteúdo material, mas acerca de como proceder em relação às legislador na elaboração das normas por ele editadas. Assim, considerando que os “postulados normativos aplicativos são em atenção às relações das novas normas metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação”<sup>260</sup>, então o dever de com as por ele já pré-definidas (consistência legislativa parece coadunar-se com essa natureza jurídica. postulado), para a concretização do ideal de justiça distributiva mediante a exigência contínua de perseguir a repartição igualitária dos privilégios e dos ônus tributários (consistência legislativa-princípio), como limite ao poder de legislar impondo a elaboração de leis consistentes e livres de discriminações injustificadas (consistência legislativa-regra) e ainda como critério de avaliação de compatibilidade material de conteúdos normativos (consistência legislativa-critério).

## **5.2 Conceito de consistência legislativa**

As dimensões de eficácia do dever de consistência legislativa (cap. I, A3), bem como sua diferenciação de institutos afins (cap. I, A4), demonstram os limites dentro dos quais atua o dever de consistência legislativa. A partir das considerações e diferenciações estabelecidas, procura-se definir consistência legislativa para a presente pesquisa.

### *5.2.1 Esboço de um conceito de consistência legislativa*

Definir um instituto não é tarefa fácil, especialmente quando não há nem na doutrina, nem na jurisprudência uniformidade em relação ao seu entendimento. Conforme demonstrou-se, o dever de consistência legislativa foi sendo desenvolvido

---

<sup>260</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p.122.

pela jurisprudência como decorrência de princípios constitucionais, sem que as suas fronteiras fossem estanques.

Tendo em mente isso, pode-se afirmar que o dever de consistência legislativa é uma norma complexa que exige do Poder Legislativo a implementação formal e materialmente consistente de suas decisões fundamentais prévias no desenvolvimento dos institutos jurídicos, com vistas a garantir a isonomia efetiva entre os cidadãos, de forma que a finalidade perseguida pelo legislador mantenha relação de adequação com as normas que a implementam e com as consequências efetivas delas advindas, salvo se houver uma justificação (novo sistema ou extrafiscalidade) para posterior discrepância relativamente à decisão fundamental prévia.

### *5.2.2 Elementos relacionais estruturantes do conceito de consistência legislativa*

#### *a) Decisão fundamental*

Consistência legislativa, conforme demonstrado, é um princípio extremamente importante de justiça e de igualdade da partilha do ônus tributário. Ela precisa de um ponto de partida normativo prévio, de uma decisão fundamental (*Grundentscheidung oder Ausgangstatbestand*) a partir da qual podem ser consistentemente derivadas consequências jurídicas.<sup>261</sup>

Esse ponto de partida, a decisão fundamental, compete ao legislador livremente definir. Ou seja, para a determinação da decisão fundamental, tem o legislador amplo espaço de exercício do seu poder discricionário. Nessa senda, submete-se apenas à vedação de arbitrariedade. Nas palavras de KLAUS TIPKE, o legislador tem amplo espaço de discricionariedade para a eleição das hipóteses

---

<sup>261</sup> TIPKE, Klaus. Steuerrecht als Wissenschaft. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.) *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.11.

normativas; entretanto, para conformação das hipóteses já fixadas, ele deve dar concretude no sentido da equânime partilha do ônus tributário.<sup>262</sup>

### *b) Finalidade*

Ao afirmar que uma norma está vinculada a uma finalidade pretendida pelo legislador, faz-se necessário definir como, com quais critérios se pode perceber essa finalidade. Na esfera tributária, essa discussão fica ainda mais sensível, pois, além de arrecadar (finalidade inerente à existência do tributo), pretende o legislador promover uma finalidade social, ambiental, cultural, etc., transcendendo a mera arrecadação com vistas à satisfação dessa finalidade<sup>263</sup>. Ou seja, a finalidade, como causa da norma (ou do tributo), é definida pela vontade subjetiva do legislador? Toda e qualquer finalidade justificaria um tratamento diferenciado entre contribuintes? Basta que haja a intenção de induzir o contribuinte a adotar um determinado comportamento ou é necessário que se possam perceber, na norma tributária, elementos objetivos que indiquem essa finalidade?

Seguindo Martin Hense, afirma Humberto Ávila que “a finalidade é um estado de fato que precisa ser atingido (*Ist-Zustand*), como aspecto graduável de um estado de coisas (*graduell abstuffbarer Aspekt von Zustände*) ou critério de sua graduação (*Rangkriterium*), dependendo do caso”<sup>264</sup>. Sendo a finalidade um estado de fato a ser atingido, pode-se questionar o âmbito de liberdade do legislador na escolha das finalidades a serem perseguidas, inclusive por meio de tributos. Nesse sentido pode o legislador vincular-se a um: (a) mandamento constitucional<sup>265</sup>; (b) bem

---

<sup>262</sup> TIPKE, Klaus. Steuerrecht als Wissenschaft. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.) *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.11.

<sup>263</sup> Alguns autores distinguem finalidades extrafiscais verdadeiras e não verdadeiras (vinculadas normalmente à intenção arrecadatória) SCHMÖLDERS, Günter. *Finanzpolitik*. 2. Auf. Berlin-Haidelberg: Springer Verlag, 1965, p.370-371; Nabais, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

<sup>264</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.63.

<sup>265</sup> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003.)

ou valor constitucional a ser promovido ou protegido, (c) bem ou valor não constitucionalmente proibido, de forma discricionária. Quanto maior for o uso de sua prerrogativa discricionária, maior será o seu ônus argumentativo do legislador para justificar a finalidade e os critérios utilizados para atingi-la.

A verificação da finalidade de uma determinada norma pode ser aferida por meio de uma análise subjetiva, na qual se perquire a intenção do legislador, ou por meio da busca de indícios na lei que denotem a opção legislativa de contribuir para concretizar determinada finalidade. LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma que uma análise puramente subjetiva deve ser prontamente rejeitada, pois a mera intenção do legislador, que não se faça expressar por qualquer dado objetivo, não permite que se compreenda o que seja uma norma tributária indutora<sup>266</sup>.

Diante disso, para que seja verificada a natureza extrafiscal do tributo, faz-se necessário identificar, na norma (em abstrato) tributária, elementos que denotem a finalidade interventiva do tributo, desconsiderando nesse momento as consequências econômicas provocadas pelo tributo. Esse elemento é essencial, pois permite identificar, a partir da finalidade objetivada na norma tributária, se a discriminação entre contribuintes e os efeitos econômicos dela advindos de fato são comportamentos desejados e perseguidos pelo legislador. LUÍS EDUARDO SCHOUERI cita alguns critérios desenvolvidos por LUCIE BÖHM e DORA SCHMITT no início do século XX, que poderiam colaborar na identificação da finalidade extrafiscal de um tributo: (a) quando o próprio texto da lei declara a finalidade indutora; (b) contexto político, se a

---

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998.)

§ 9.º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 47, de 2005.)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do *caput*, serão não cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003.)

<sup>266</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.17.

medida faz parte de um pacote; (c) quando o Estado renuncia a receitas tributárias; (d) pelo objeto, base de cálculo e alíquota (que venha a incidir preferencialmente sobre uma situação em detrimento de outra)<sup>267</sup>; (e) falta de necessidade financeira da parte financeira do Estado; (f) custo de cobrança desproporcional às receitas; (g) colocação em perigo do próprio objeto da tributação<sup>268</sup>.

É importante ter presente que a finalidade da norma não pode ser definida pelos seus efeitos. Os efeitos são posteriores à norma. A finalidade é um estado de coisas que se pretende alcançar por meio da norma. Justificar tratamento desigual, porque a norma provocou uma desigualdade não pretendida (mas financeiramente interessante para o Estado), como se essa fosse uma “finalidade oculta”, viola o dever de consistência legislativa.

### *c) Fundamento da finalidade*

Conforme definido, sendo a finalidade da norma um estado de coisas a ser atingido, pode o legislador vincular-se a um: (a) mandamento constitucional; (b) bem ou valor constitucional a ser promovido ou protegido; (c) bem ou valor não constitucionalmente proibido, de forma discricionária. Quanto maior for o uso de sua prerrogativa discricionária, maior será o ônus argumentativo do legislador para justificar a finalidade e os critérios utilizados para atingi-la<sup>269</sup>. Nas palavras de HUMBERTO ÁVILA, “a menção à finalidade extrafiscal não é o fim da justificação, mas seu começo”<sup>270</sup>.

---

<sup>267</sup> BÖHM, Lucie. *Das Zweckproblem in der Besteuerung*. Breslau: Anton Schreiber, 1932, p.32. Apud: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.18.

<sup>268</sup> SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung: Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926, p.16-19; apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.18-19.

<sup>269</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.151-159.

<sup>270</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.154.

*d) Desenvolvimento da decisão fundamental*

O legislador tem amplo espaço de liberdade e discricionariedade para fixar sua decisão fundamental, mas, uma vez determinada essa decisão, ele tem o dever de implementá-la consistentemente. Nesse sentido, as normas posteriores, formal e materialmente vinculadas à anterior, além de não a contradizer (consistência formal), devem manter relação de desenvolvimento e de conformação (consistência material), colaborando para a concretização da finalidade pretendida e da igualdade na partilha do ônus tributário.

Por isso, pode-se afirmar que a liberdade de configuração e de decisão do legislador será tanto menor quanto mais regulamentações anteriores ele tiver editado sobre o mesmo fato ou instituto, em razão do dever de consistência legislativa. Isso significa afirmar que o legislador será eternamente prisioneiro do passado? Que não há possibilidade de alteração dos critérios ou das normas que versam sobre determinado instituto? A resposta a ambas as perguntas é não. Apenas, em respeito aos afetados pelas mudanças legislativas, exige-se clareza acerca da introdução de um novo sistema, ou persecução de uma outra finalidade (ainda que por meio de tributo já conhecido e solidificado) e justificação para o rompimento da norma anteriormente editada.

É autoevidente que o legislador pode, a qualquer momento, alterar, substituir ou mesmo suprimir um sistema por ele mesmo desenvolvido (*lex posterior derogat legi priori*). O fato incontroverso de ter o legislador espaço para agir discricionário e, conseqüentemente, poder alterar os sistemas por ele definidos, não pode levar a falsas conclusões, especialmente no sentido de justificar que cada “exceção” inserida em uma norma seria um novo sistema, e, portanto, sem necessidade de obediência ao dever de consistência legislativa.

*e) Instrumentos de praticabilidade da decisão fundamental*

O desenvolvimento consistente dos institutos jurídicos requer que finalidade, norma e instrumentos de praticabilidade estejam em consonância. Caso contrário, seu principal objetivo, que é o de garantir isonomia entre os contribuintes, poderá ficar esvaziado. Uma norma que cria desigualdade entre contribuintes com a

intenção de promover determinado fim, se não tiver instrumentos hábeis para promover esse fim, carece de consistência legislativa. Essa dimensão de eficácia do dever de consistência legislativa foi percebida pelo Tribunal Constitucional alemão na decisão acerca do imposto sobre heranças e doações (*Erbschaft – und Schenkungsteuergesetz – ErbStG*)<sup>271</sup>. No julgamento, o Tribunal assentou que o legislador tem poder discricionário para atribuir tratamento preferencial e diferenciado para empresas de pequeno e médio porte administradas por seus proprietários, a fim de garantir sua existência continuada e preservar empregos. No entanto, a fixação de benefícios é desproporcional se favorecer ativos de negócios que vão além da gama de pequenas e médias empresas, sem exame efetivo das necessidades econômicas, pelo fato de não ter previsto instrumentos de praticabilidade que impedissem o mau uso da lei.

#### *f) Consequências práticas da decisão fundamental*

Mais do que a não contradição, ou a avaliação em abstrato das normas, o dever de consistência legislativa determina atenção aos efeitos concretos produzidos pelas normas. Faz-se necessário examinar a consistência entre finalidade, norma, elementos de praticabilidade da norma e os efeitos concretos. Ressalta-se, desde já, que o estudo dos efeitos da tributação não se restringe aos efeitos econômicos<sup>272</sup> e visa, sobretudo, a tratar de efeitos jurídicos permitindo identificar a real promoção (ou não) da igualdade entre os destinatários da norma.

A vinculação do dever de consistência legislativa foi, com as consequências jurídicas práticas, expressa no caso da proibição de fumar em lugares fechados. A inconstitucionalidade por violação do dever de igualdade decorrente da inconsistência normativa fundou-se nos fortes efeitos sofridos pelos pequenos *pubs*, que usualmente possuem apenas um espaço com poucas mesas e cadeiras, não

---

<sup>271</sup> A tributação incidente sobre doações e heranças há anos vem sendo discutida na Alemanha. Em 1999 a temática desenvolvida e debatida pela Sociedade Alemã de Tributaristas foi exatamente essa, conforme obra organizada por Dieter Birk. BIRK, Dieter (org.). “Steuern auf Erbschaft und Vermögen”. *DStJG Band 22*. Köln: Dr. Otto Schimdt, 1999.

<sup>272</sup> Conforme apontado na introdução do presente trabalho, não se pretende fazer análise econômica do direito, nem trabalhar com argumentos consequencialista estritamente econômicos.

tendo disponibilidade física para construir um espaço dedicado aos não fumantes. A eles a lei não concedeu as exceções dadas a discotecas, por exemplo, que poderiam funcionar sem ter espaço reservado para não fumantes. Assim, argumentaram essencialmente que (a) têm direito fundamental de livre exercício profissional; (b) a lei que visa a proteger a saúde dos não fumantes acaba por inviabilizar a atividade econômica dos pequenos *pubs*/cafés; e (c) enquanto para a maioria dos sujeitos afetados pela norma ela teria caráter regulatório (intenção da lei), para os pequenos *pubs* a norma teria efeitos proibitivos.

.

## **B. FUNDAMENTOS DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA**

### **1 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA**

Tão relevante quanto saber os limites e a função do dever de consistência legislativa é a definição acerca dos fundamentos constitucionais que impõem esse dever ao legislador.

#### **1.1 Estado de Direito**

Todas as manifestações da jurisprudência que demandam do legislador o desenvolvimento consistente das suas decisões prévias justificam esse dever como decorrente do *Estado do Direito*.<sup>273</sup> CHRISTIAN BUMKE afirma que o princípio do Estado de Direito tem como objetivo a disciplina jurídica dos poderes políticos.<sup>274</sup> Nesse sentido, os poderes públicos devem ser exercidos em conformidade com as exigências do Direito, tanto quanto à forma, como em relação aos meios, livres de

---

<sup>273</sup> BVerfGE 120, 274 [317].

<sup>274</sup> Christian Bumke fundamenta sua conclusão em: Hesse, *Der Rechtsstaat im Verfassungssystem des Grundgesetzes* (1962), in: Forsthoff (Hrsg.), *Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit*, 1968, S. 557 (560 ff); Schmidt-Aßmann, *Der Rechtsstaat*, in: HStR, Bd. 2, 3. Aufl. 2003, § 26 Rn. 1 und 21 f. BUMKE, Christian. *Die Pflicht zur konsistenten Gesetzgebung. Der Staat 49*, 2011, p.93.

arbitrariedades e, na máxima medida, não partidários. O império, por meio do Direito, deve estabilizar expectativas, viabilizar a coordenação e a cooperação dos poderes e, com isso, organizar a sociedade.<sup>275</sup>

A ausência de arbitrariedade, a previsibilidade e a consistência são expressões decorrentes da promessa de racionalidade dos Estados modernos. Essas promessas, adverte o citado autor, são conceitos abstratos e abertos, dificultando o seu reconhecimento como princípios constitucionais autônomos. Em razão disso, a jurisprudência constitucional e a dogmática constitucional os reconheceram como decorrência do Estado de Direito por meio do dever de consistência legislativa<sup>276</sup>. O problema central que decorre da vinculação por derivação do dever de consistência do princípio do Estado de Direito não é o de sua localização constitucional, mas das consequências daí advindas, especialmente em relação a sua possível intervenção no exercício da democracia.

Nesse particular, não significa sustentar que, por meio do dever de consistência legislativa, se pretende configurar um ordenamento jurídico apolítico. Pelo contrário, se compreendido princípio de Estado de Direito, como dever de otimização, estaria contribuindo para a racionalização dos processos de decisão política<sup>277</sup>. Assim, o mandamento constitucional de consistência legislativa pode ser considerado como concretização consequente do princípio do Estado de Direito.

---

<sup>275</sup> . BUMKE, Christian. Die Pflicht zur konsistenten Gesetzgebung. *Der Staat* 49, 2011, p.93.

<sup>276</sup> BUMKE, Christian. Die Pflicht zur konsistenten Gesetzgebung. *Der Staat* 49, 2011, p.93. Interessante o argumento de circularidade apontado: "Die von *Meßerschmidt* vermerkte Zirkularität der Herleitung des Rationalitätsgedankens aus dem Rechtsstaatsprinzip und der Rückführung des Rechtsstaatsprinzips auf den Gedanken der Rationalität (S. 781 ff.) ist unvermeidlich, aber auch unschädlich, da sich die beiden auf verschiedenen normativen Ebenen befinden. Während das Rechtsstaatsprinzip zum positiven Verfassungsrecht zählt, handelt es sich beim Rationalitätsgedanken um das Leitbild moderner Staatlichkeit, das im Ideal des demokratischen Verfassungsstaates nochmals eine eigentümliche Wendung erfährt.

<sup>277</sup> Acerca dos fundamentos do mandado de otimização, este pode ser compreendido tanto como princípio quanto como regra. Mandado de otimização como princípio *Alexy*, Zum Begriff des Rechtsprinzips, RTh Beiheft 1, 1979, S. 59 (80); *Theorie der Grundrechte*, 1985, S. 75 ff. Para compreensão do mandado de otimização como regra *Sieckmann*, Regelmodelle und Prinzipienmodelle des Rechtssystems, 1990, S. 64 f.; *Sieckman*, Recht als normatives System. Die Prinzipientheorie des Rechts, 2009, S. 21 ff.

Dessa forma, democracia, Estado de Direito e dever de consistência legislativa cooperam e se complementam<sup>278</sup>.

## 1.2 Dever de igualdade

O dever de consistência legislativa da tributação obriga o legislador a direcionar as leis de forma consequente para partilhar o ônus tributário de forma equânime, tendo por base critérios previamente definidos que dão unidade à tributação.<sup>279</sup> Segundo a maior parte da doutrina, o principal fundamento do dever de consistência é o dever fundamental de igualdade<sup>280</sup>. Entretanto, ao analisar a decorrência do dever de consistência do dever fundamental de igualdade, os autores pouco aprofundam essa consideração.

Assim, com vistas à efetiva confirmação (ou não) dessa afirmação, faz-se necessário analisar o seu objeto de proteção e a sua estrutura, para averiguar se ele, de fato, impõe ao legislador o dever de legislar de forma sistemática e consistente. Para a realização da análise estrutural do dever de igualdade, adotar-se-á como teoria de base a teoria desenvolvida por Humberto Ávila<sup>281</sup>, pois esta é a teoria que (a)

---

<sup>278</sup> BUMKE, Christian. Die Pflicht zur konsistenten Gesetzgebung. *Der Staat* 49, 2011, p.94.

<sup>279</sup> KARRENBROCK, Lukas. *Die Steuerliche Berücksichtigung Ausländischer Betriebsstättenverluste im Inland: eine Untersuchung unter dem verfassungsrechtlichen Aspekt der Folgerichtigkeit*. Baden-Baden: Nomos, 2013, p.35.

<sup>280</sup> ENGLISH, Joachim. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und English (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p.167-220. No mesmo sentido: BARTONE, Roberto. Rechtsfolgenanordnungen in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht. In: EMMENENGER, Sigrid; WIEDMANN, Ariane (Hrsg.). *Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von wissenschaftlichen Mitarbeitern*. Berlin: Walter de Gruyter, 2011, p.73-92; MORGENTHALER, Gerd. Gleichheit und Rechtssystem – Widerspruchsfreiheit, Folgerichtigkeit. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p.51-66.

<sup>281</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. Inúmeros outros autores elaboraram valiosas contribuições para o estudo de dever de igualdade; dentre eles destacam-se: BIRK, Dieter. Gleichheit und Gesezmäßigkeit der Besteuerung. In: *StuW* 3/1989; KIRCHHOF, Paul. Die Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p.1-22; KISCHEL, Uwe. Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p.175-194. VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia*

contempla a sua natureza normativa complexiva (igualdade é postulado, regra e princípio); (b) explicou seus elementos e a relação entre eles; e (c) desvelou a necessidade de identificar a finalidade das normas tributárias a fim de aferir a correta aplicação do dever de igualdade. Dessa forma, procurar-se-á demonstrar: o conceito e o objeto de proteção do dever de igualdade; os elementos estruturantes da análise da igualdade e a decorrência do dever de consistência da tributação desse dever.

O dever de igualdade também deve ser compreendido como uma limitação ao poder do legislador. Assim, garante a Constituição Federal, em seu art. 5.º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”. Do próprio texto legal extrai-se a igualdade na lei. Se é direito fundamental do cidadão o tratamento igualitário, então é dever do legislador assim o tratar.

HANNO KUBE aponta duas características dessa limitação, relevantes para o tema tratado. A primeira é a de que o Estado não deve (via de regra) adotar como critério de diferenciação características pessoais humanas, mas sim mediante justificação, critérios vinculados a uma situação de vida ou a determinada materialidade, sob pena de vir a formalmente tratar como iguais aqueles que materialmente são desiguais ou ainda de a diferenciação imposta consistir em discriminação (*Willkürverbot*).<sup>282</sup> Quanto mais próximo dos critérios pessoais vedados pela Constituição estiver o critério diferenciador, mais intensa é a necessidade de justificação de seu uso. A segunda característica apontada por esse autor relaciona-se com a forma de controle judicial da igualdade (*neue Formel*)<sup>283</sup> segundo a qual haverá violação à igualdade quando “um grupo de sujeitos de direito em comparação com outro grupo de sujeitos de direito for tratado de forma desigual, embora entre os

---

*tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>282</sup> KUBE, Hanno. *Rechtliche Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit*. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p.27.

<sup>283</sup> Andrei Pitten Velloso analisa criticamente a adoção da *neue Formel* alemã em VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 62-66

grupos relacionados não exista qualquer diferença de tamanho ou peso que justifique essa diferenciação”<sup>284</sup>.

### 1.2.1 Objeto de proteção do dever de igualdade

A Constituição Federal de 1988 dispõe em seu artigo 5.º, *caput*, o princípio constitucional da igualdade nos seguintes termos:

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

Especificamente em matéria tributária, a Constituição vai além e prevê no art. 150, II:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O dever de igualdade, em sua essência, impõe a proibição de tratamento discriminatório a contribuintes que estejam em situação de equivalência sem que haja uma razão que fundamente essa diferenciação<sup>285</sup>. Eventual tratamento jurídico diferenciado somente poderá ser admitido se, considerando efetivamente as diferenças materiais, for possível justificar, por meio do sopesamento sua justiça e

---

<sup>284</sup> KUBE, Hanno. *Rechtliche Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit*. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p.27, explicando a análise do Tribunal Constitucional alemão.

<sup>285</sup> Nesse particular critica Andrei Pitten Velloso a teoria da não arbitrariedade inserta na *neue Formel* alemã. Assim afirma que “Respeitar a proibição de arbitrariedade é uma exigência necessária, mas não suficiente para que se respeite o princípio da igualdade. Esse demanda do legislador mais do que a criação de leis não arbitrarias, requer que trate igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, desde pontos de vista juridicamente válidos.” VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p.52.

suas finalidades, que essa diferença é relevante para o Direito<sup>286</sup>. Assim se manifestou o STF na ADI quando entendeu violar o dever de igualdade a isenção relativa à aquisição de automóveis concedida a oficiais de justiça, salientando que:

(a CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais<sup>287</sup>.

Em outra decisão entendeu não haver afronta ao dever de igualdade a isenção concedida à FIFA, ponderando que no caso em debate:

a isenção das custas judiciais não teria sido concedida a um beneficiário em particular, de modo a configurar privilégio indevido. Ao contrário, seria benefício fiscal concedido por Estado soberano, que, mediante política pública formulada pelo governo, busca garantir a realização, em seu território, de eventos da maior expressão, o que tornaria legítimos os estímulos destinados a atrair a Fifa, de modo a alcançar os benefícios econômicos e sociais pretendidos<sup>288</sup>.

Ou seja, as decisões em comento demonstram que o dever de igualdade pressupõe uma medida de comparação em relação a uma finalidade previamente fixada, cujos elementos serão melhor explicados no próximo item do trabalho. Por meio desse mandamento constitucional, são vedadas as diferenciações arbitrárias e absurdas, não justificáveis pelos valores da Constituição Federal, e tem por finalidade limitar a atuação do legislador, do intérprete ou da autoridade pública e do particular.

O dever de igualdade atua em planos distintos: igualdade na lei (igualdade material) e perante a lei (igualdade formal).<sup>289</sup> A igualdade perante a lei é dirigida ao aplicador do Direito, impondo a este a aplicação de modo uniforme, sem distinções discriminatórias vedadas pela Constituição. A aplicação igualitária de uma determinada norma, no entanto, não é suficiente para satisfazer o direito fundamental de igualdade. A mera aplicação uniforme da lei nada diz quanto aos critérios que estão sendo aplicados. Assim, integra o objeto de proteção do dever de igualdade a

---

<sup>286</sup> BVerfGE 90, 46 (56). No mesmo sentido, KIRCHHOF.

<sup>287</sup> ADI 4.276, rel. min. Luiz Fux, julgamento em 20-8-2014, Plenário, DJE de 18-9-2014.

<sup>288</sup> ADI 4.976, rel. min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 7-5-2014, Plenário.

<sup>289</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.74. Especificamente sobre a diferenciação de igualdade formal e material, ver ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*. Colônia: Otto Schimidt, 1999, p.68 e ss.

chamada igualdade material. Por igualdade na lei ou igualdade material deve-se compreender o mandamento dirigido ao legislador ou ao próprio Poder Executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que se encontram em situação idêntica. Nesse sentido afirma Humberto Ávila:

É preciso, conjuntamente, que a própria lei, cuja aplicação se guarde uniforme, seja isonômica no seu conteúdo, sendo assim considerada aquela lei que não diferencie os contribuintes senão por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas<sup>290</sup>.

Partindo-se, então, do pressuposto de que tanto a aplicação da lei quanto o seu conteúdo normativo devem obediência à igualdade, faz-se necessário entender quais são os elementos estruturantes da igualdade, para que se possa definir, com alguma segurança, que determinada lei atendeu aos requisitos materiais da igualdade, de forma que sua aplicação uniforme se configure em verdadeira obra da igualdade e não em eternização de discriminações arbitrárias.

### 1.2.2 Conceito e elementos estruturantes do dever da igualdade

O direito fundamental de tratamento igualitário previsto na Constituição Federal em favor do contribuinte pressupõe, especificamente em matéria tributária, a equânime repartição do ônus tributário. Eckhoff afirma que a igualdade “é uma relação de três lados (*dreiseitige Relation*) entre os dois elementos que se pretende comparar e uma característica (*Merkmal*), essencial à diferenciação, seja comum a ambos e permita a comparação”<sup>291</sup>. Humberto Ávila, por sua vez, intensifica e atualiza o conceito de Eckhoff definindo igualdade como “relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que servem para a realização de uma determinada finalidade.”<sup>292</sup> A partir dessa definição, passa-se a trabalhar com a ideia de que

---

<sup>290</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pg. 77

<sup>291</sup> ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*. Colônia: Otto Schimidt, 1999, p. 67

<sup>292</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.42.

igualdade<sup>293</sup> não é um mero valor a ser exaltado, mas sim uma relação complexa composta por elementos lógico-funcionais, quais sejam: (a) sujeitos que se pretende comparar, (b) medida ou critério de comparação, (c) elemento indicativo da medida e (d) finalidade da diferenciação.

### 1.2.3 Derivação do dever de consistência legislativa do dever de igualdade

O Tribunal Constitucional Alemão, ao decidir o caso da proibição de fumar em ambientes fechados, apontou para a violação ao dever de igualdade em razão da não obediência ao dever de consistência da legislação. O legislador, ao normatizar sobre a proibição de fumar em ambientes fechados, tinha em vista a proteção da saúde dos não fumantes. Quando da confirmação da lei, ao invés de adotar uma postura extremista e proibir genericamente o fumo em lugares fechados, concedeu exceções para algumas atividades, como, por exemplo, discotecas. Diante desse cenário, questionou-se se o legislador obedeceu ao dever de consistência da tributação atribuindo aos envolvidos as mesmas consequências tributárias (*Folgerichtigkeit im Sinne der Belastungsgleichheit*) ou não. Em outras palavras, o ônus econômico<sup>294</sup> da imposição tributária foi partilhado de forma consistente respeitando o dever de igualdade?

O dever de igualdade obriga o legislador a tratar os essencialmente iguais de forma igual e os essencialmente diferentes de forma diferente. Entretanto, não lhe é atribuído o poder de valorar toda e qualquer diferenciação. A partir de dever de igualdade, surgem limites relacionados com a matéria sobre a qual se está normatizando e sobre as características específicas consideradas relevantes para

---

<sup>293</sup> O dever de igualdade tem natureza complexa, podendo ser considerado como postulado, regra e princípio. Nesse sentido, ver: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011. Sobre o dever de igualdade nos tributos extrafiscais, ver: BIRK, Dieter. *Gleichheit und Gesezmäßigkeit der Besteuerung*. In: *StuW* 3/1989; KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*. München: DTV, 2005.

<sup>294</sup> WALDHOFF, Christian. “Historische Entwicklung von Besteuerung”. *Steuer und Wirtschaft* 1/2014, p. 19-28 e MORGENTHALER, Gerd. “Gleichheit und Rechtssystem – Widerspruchsfreiheit, Folgerichtigkeit”. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 51-66

diferenciação. Esses limites vão desde a proibição de arbitrariedade (*Willkürverbote*) até a intensa vinculação com a exigência de proporcionalidade.<sup>295</sup> Essa afirmação corresponde à chamada “nova fórmula” que exige critérios justificadores também em relação ao grau de intensidade da diferenciação adotado<sup>296</sup>. Conseqüentemente, o Tribunal Constitucional alemão argumenta que o tratamento diferenciado seria de grande intensidade quando elege não apenas uma determinada materialidade (*Sachverhalt*), mas também um grupo de sujeitos relacionados. Fixou, então, o Tribunal que, em alguma medida, as leis que proibiam fumar em ambientes fechados buscaram caracteres subjetivos da atividade gastronômica, mas vincularam as exceções ao tipo de estabelecimento, por exemplo, o estabelecimento discoteca, denotando um tratamento diferenciado ancorado em critérios materiais. Por isso, o Tribunal considerou a discriminação como sendo de alta intensidade. A intensidade medida pela “nova fórmula” é percebida exatamente quando o legislador fixa uma diferenciação com base em critérios materiais, cujos efeitos são sentidos indiretamente como tratamento desigual de grupos de sujeitos<sup>297</sup>.

Essa figura jurídica dos efeitos indiretos de tratamento desigual de grupos de pessoas (*mittelbare Ungleichbehandlung von Personengruppen*) sofre críticas doutrinárias, especialmente no que tange a sua fundamentação. Simon Bulla, por exemplo, afirma que essa “nova fórmula” ofusca as diferenciações categóricas e lhe reduz sua função limitadora<sup>298</sup>. Isso porque dificilmente não se conseguiria argumentar efeitos indiretos em grupos de pessoas. Para o citado autor, relevantes são aqueles critérios que o Tribunal Constitucional alemão utilizava anteriormente nas suas decisões, qual seja, o de considerar apenas a relação tratada de forma desigual. Nesse particular, o grau de intensidade dependia de saber (a) em que medida os

---

<sup>295</sup> 23 BVerfG NJW 2008, 2409 (2417). O mesmo argumento pode ser encontrado nas decisões BVerfGE 88, 87 (96); 89, 15 (22); 89, 365 (375); 91, 346 (362); 91, 389 (401); 110, 274 (291); 117, 1 (30).

<sup>296</sup> BVerfGE 34, 103 (115).

<sup>297</sup> BVerfG NJW 2008, 2409 (2417 f).

<sup>298</sup> BULLA, Simon. Das Verfassungsprinzip der Folgerichtigkeit und seine Auswirkungen auf die Grundrechtsdogmatik: Zugleich eine Besprechung der Nichtraucherschutz-Entscheidung des BVerfG vom 30.7.2008, disponível em: [http://www.zjs-online.com/dat/artikel/2008\\_6\\_121.pdf](http://www.zjs-online.com/dat/artikel/2008_6_121.pdf), acesso em 30.01.2015.

destinatários estavam em condições de, por meio de seu comportamento, influenciar a concretização dos atributos “diferenciadores”; (b) em que medida o tratamento desigual se aproxima da proibição de discriminação (*Diskriminierungsverbote*); e (c) em que medida ele pode acarretar restrições ao direito fundamental de livre exercício profissional<sup>299</sup>.

### 1.3 Direitos fundamentais de liberdade

Ainda que o dever de consistência legislativa seja frequentemente vinculado ao dever de igualdade, ele também decorre dos direitos fundamentais de liberdade. Isso porque a atuação consistente do legislador não deve apenas ser mensurada segundo a busca da equânime repartição do ônus tributário, mas também no que concerne à consistente conformação dos tributos em relação aos direitos fundamentais de liberdade, mas especificamente ao direito de livre exercício profissional e ao direito de propriedade.

## 2 FUNDAMENTO SISTEMÁTICO DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA – VINCULAÇÃO DO LEGISLADOR

Considerando o conceito atribuído ao dever de consistência legislativa, *“um postulado que exige do Poder Legislativo a implementação formal e materialmente consistente de decisões fundamentais prévias no desenvolvimento dos*

---

<sup>299</sup> “Letzteres Kriterium wäre auch in der Nichtraucherschutz – Entscheidung einschlägig gewesen, denn eine Beeinträchtigung (und sogar Verletzung) der Berufsfreiheit der Diskothekenbetreiber war zu diesem Zeitpunkt bereits festgestellt. Führt die intensive Ungleichbehandlung nach dem eben Gesagten zu einem verschärften Prüfungsmaßstab, untersucht das BVerfG im Folgenden, ob sie durch hinreichende Gründe gerechtfertigt ist. Zwar wolle das absolute Rauchverbot in Diskotheken den Umständen Rechnung tragen, dass dort zum einen die Schadstoffkonzentration besonders hoch sei, was bei gleichzeitiger körperlicher Aktivität der Gäste zu einer stärkeren Inhalation führe, und zum anderen eine große Gefahr der Nachahmung durch jugendliche Gästen bestehe, jedoch seien diese Gründe nicht von solcher Art und solchem Gewicht, dass sie die Ungleichbehandlung tragen könnten. Dem gesteigerten Schutz der Diskothekenbesucher im Allgemeinen könne durch abgetrennte Raucherräume Rechnung getragen werden. Der Jugendschutz im Besonderen sei gewährleistet, wenn nur in solchen Diskotheken die Einrichtung von Raucherräumen erlaubt werde, die ausschließlich volljährigen Personen Zutritt gewähren. Die Ungleichbehandlung von Diskotheken und sonstigen Gaststätten verstoße im Ergebnis auch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

*institutos jurídicos, como instrumento garantidor de isonomia efetiva entre os cidadãos, de forma que a finalidade perseguida pelo legislador mantenha relação de adequação com as normas que a implementam e com as consequências efetivas delas advindas, salvo se houver uma justificação (novo sistema ou extrafiscalidade) para posterior discrepância relativamente à decisão fundamental,* pressupõe-se o caráter sistemático do ordenamento jurídico. Sendo assim, urge questionar: o sistema jurídico limita o agir legislativo? Em que consiste a autovinculação do legislador?

## **2.1 Vinculação do legislador ao sistema (autovinculação)**

A conexão derivativa das normas que formam o ordenamento jurídico não é tema novo na literatura jurídica<sup>300</sup>. Entretanto, suas principais características devem ser rememoradas a fim de justificar as limitações ao poder discricionário do legislador. Nesse sentido NORBERTO BOBBIO afirma que os elementos estruturantes do ordenamento jurídico como sistema são: unidade (sistematicidade), coerência (ausência de antinomias) e completude (soluções para lacunas)<sup>301</sup>. Por meio da unidade do ordenamento jurídico e das estruturas de derivação de competência permite-se identificar a sistema externo<sup>302</sup> e por meio da coerência pode-se identificar a consistência interna<sup>303</sup> do ordenamento jurídico.

Conforme demonstrado, o dever de coerência impõe ao legislador que, ao exercer a sua atividade, atente tanto para os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, em especial para a igualdade e para liberdade de exercício profissional, quanto para as normas previamente estabelecidas, desenvolvendo-as no

---

<sup>300</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968; ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed., ver. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, Ed. da Universidade de São Paulo, 1976.

<sup>301</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10.ed., 1999.

<sup>302</sup> TIPKE, Klaus. *Stuerrecht: Chaos, Konglomerat oder System?* In: *StuW* 1971, 2.

<sup>303</sup> TIPKE, Klaus. *Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrssteuerrecht*. In: KIRCHHOF, Paul; NIESKENS, Hans (Hrsg.). *Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2008, p.9-24.; TIPKE, Klaus. *Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?* *Juristen Zeitung* 11/ 2009, 533-584.

sentido de proporcionar a equânime partilha do ônus tributário. Sendo esse o seu dever, eventual “desvio” do desenvolvimento coerente e consistente da tributação deve ser justificado. Quanto mais intenso for o “desvio”, mais profunda deve ser a razão que o justifica. Diante disso surgem alguns questionamentos relevantes: o legislador é, de fato, obrigado a desenvolver as normas da forma exposta ou o Poder Legislativo possui ampla autonomia (no sentido de discricionariedade) para implantar as políticas públicas que julga necessárias? O legislador é vinculado apenas à Constituição ou o sistema jurídico como um todo também é vinculante? Tem o legislador o dever de “justificar” seus atos? Pode o Judiciário “intervir”? Essas são as questões que se pretende enfrentar no presente capítulo.

### 2.1.1 Autovinculação e poder discricionário legislativo

A doutrina define o poder discricionário como o direito disponibilizado à Administração, de modo explícito ou implícito, para a prática de atos administrativos com liberdade na escolha da sua conveniência, oportunidade ou conteúdo<sup>304</sup>. Isso não quer dizer que discricionariedade significa ampla e irrestrita liberdade de ação, conforme se pretende demonstrar. Existe vasta bibliografia nacional<sup>305</sup> e estrangeira<sup>306</sup> acerca do âmbito de discricionariedade, tanto do Poder Legislativo, quanto do Poder Executivo. Isso demonstra que o tema “discricionariedade e sua limitação” é *relevante*, em razão das inúmeras consequências práticas que tem, e “*espinhoso*”, pois trata da sensível separação dos poderes, estando longe de haver

---

<sup>304</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 30.ed., p.118.

<sup>305</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. São Paulo: Malheiros, 1992; Diogo Figueiredo Moreira Neto, *Legitimidade e Discricionariedade*, Rio de Janeiro: Forense, 1991, e Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, São Paulo: Atlas, 1991. Vejam-se, também, o artigo de Odette Medauar, O poder discricionário na administração, RT610/39, e, por último, sobre a questão da discricionariedade e os conceitos jurídicos indeterminados, o de de Marcelo Harger, A discricionariedade e os conceitos jurídicos indeterminados, RT, 756/ 11.

<sup>306</sup> Marcelo Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra: Almedina, 1991, vol I; Afonso Rodrigues Queiró, *O Poder Discricionário da Administração*, Coimbra: Coimbra Editora Ltda., 1948. *Reflexões Sobre a Teoria do Desvio de Poder em Direito Administrativo*, Coimbra: Coimbra Editora Ltda, 1940; José Manoel Sérvulo Corrêa, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra: Almedina, 1987; Hartmut Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrechts*, München, C.H.Beck, 1997. Ericson/W.Martens, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlin, De Gruyter, 1986; Wolff/Bachof/Stober, *Verwaltungsrecht I*, München, C.H. Beck, 1994; Ernst Forsthoff, *Lehrbuch des Verwaltungsrecht*, München. C.H. Beck, 1973 (10.ed.).

consenso acerca de sua limitação. Dessa forma, no presente estudo, a pesquisa restringir-se-á às limitações do exercício do Poder Legislativo, tendo em vista a necessidade de consistência legislativa da tributação.

O oposto do exercício discricionário do poder público é a atuação vinculada da conduta do agente público<sup>307</sup>. Discricionariedade somente existe onde as normas concedem ao agente “considerável faixa de liberdade, a qual pode consistir não só na faculdade de praticar ou de deixar de praticar certo ato, como também no poder, dentro dos limites legais, de escolher no rol das providências possíveis aquela que lhe parecer mais adequada à situação concreta”<sup>308</sup>. Segundo os ensinamentos de ALMIRO DO COUTO E SILVA, “esse poder de escolha que, dentro dos limites legalmente estabelecidos, tem o agente do Estado entre duas ou mais alternativas, na realização da ação estatal, é que se chama poder discricionário”. Poder discricionário é poder, mas poder sob a lei e que só será válida e legitimamente exercido dentro da área cujas fronteiras a lei demarca. O poder ilimitado é arbítrio, noção que briga com a do Estado de Direito e com o princípio da legalidade que é dela decorrente<sup>309</sup>.

Corroborando a afirmação de que o poder discricionário é limitado, caso contrário configuraria arbitrariedade, explica CELSO A.B. DE MELLO a diferença de ambas as condutas: “Não se confundem discricionariedade e arbitrariedade. Ao agir *arbitrariamente* o agente estará agredindo a ordem jurídica, pois terá se comportando fora do que lhe permite a lei. Seu ato, em consequência, é ilícito e por isso mesmo corrigível judicialmente. Ao agir *discricionariamente* o agente estará, quando a lei lhe outorgar tal faculdade (que é simultaneamente um dever), cumprindo a determinação normativa de ajuizar sobre o melhor meio de dar satisfação ao interesse público por força da indeterminação legal quanto ao comportamento adequado à satisfação do

---

<sup>307</sup> MUSIL, Andreas. “Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht”. In: SCHÖN, Wolfgang; RÖDER, Erik. *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*. Berlin: Springer-Verlag, 2014, p. 129-148, NETTESHEIM, Martin. *Gesetzgebungsverfahren im europäischen Staatenverbund – zwischen Voluntarismus und Loyalitätspflicht*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2014.

<sup>308</sup> COUTO E SILVA, Almiro. Poder discricionário no Direito Administrativo brasileiro. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.171.

<sup>309</sup> COUTO E SILVA, Almiro. Poder discricionário no Direito Administrativo brasileiro. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.171.

interesse público no caso concreto”<sup>310</sup>. HELY LOPES corrobora o entendimento exposto, afirmando que “discricionariedade é liberdade de ação administrativa, dentro dos limites permitidos por lei; arbítrio é ação contrária ou excedente da lei. Ato discricionário, quando autorizado pelo Direito, é legal; ato arbitrário é sempre ilegítimo e inválido”<sup>311</sup>. BARZZOTTO aponta a característica da universalidade como critério útil para diferenciar lei (que decorre de discricionariedade) de decreto (precario e decorrente de arbitrio), apontando que: “, a racionalidade da lei repousa na sua estrutura lógica de padrão universal. Por sua vez, o risco de irracionalidade do decreto repousa justamente na sua particularidade. Assim como a universalidade, ao apontar casos e sujeitos abstratos, afasta o legislador de paixões provocadas pela concretude das situações em exame, também os decretos e as sentenças podem ser afetadas por paixões justamente pela proximidade dos casos.”<sup>312</sup>

Sendo, então, o exercício do poder discricionário aquele exercido dentro dos limites predeterminados pela lei e ao mesmo tempo sendo o legislador aquele que faz a lei, questiona-se se pode o legislador agir com discricionariedade. “Dir-se-á, talvez, que poder discricionário existe tanto no Legislativo quanto no Judiciário e no Executivo. Tivemos, porém, ocasião de mostrar que não tem o legislador uma competência vinculada no exercício da sua função precípua. Não pode ser, via de regra, compelido a legislar. Cabe-lhe, em princípio, por conseguinte, a liberdade de decidir.”<sup>313</sup> A partir da afirmação posta, na medida em que há espaço para decisão do legislador, poder-se-ia cogitar que ele exerce poder discricionário. Entretanto, pontua o citado autor: “Ora, o conceito de poder discricionário só tem sentido e só adquire expressão prática quando posto em contraste com outras situações em que o agente do Estado tem o dever jurídico de atuar ou de omitir-se, e pode ser compelido a isso”<sup>314</sup>.

---

<sup>310</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004, p.396.

<sup>311</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2004, p.116-117.

<sup>312</sup> BARZZOTTO, Luis Fernando. “Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade”. *Revista Direito GV*, V. 3 N. 2 | P. 219 - 260 | JUL-DEZ 2007, p. 228

<sup>313</sup> COUTO E SILVA, Almiro. Poder Discricionário no Direito Administrativo Brasileiro. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.172.

<sup>314</sup> COUTO E SILVA, Almiro. Poder Discricionário no Direito Administrativo Brasileiro. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.172.

Não parecem coadunar-se com a natureza do ato discricionário em si as decisões legislativas. Não obstante isso, o Supremo Tribunal Federal adota o conceito de ato discricionário às decisões políticas e administrativas que envolvam, em algum grau, juízo de conveniência e oportunidade. Exemplificativamente, manifestou-se o Min. Celso de Mello em processo em que determinado contribuinte postulava a extensão para si de determinada isenção tributária com base no dever constitucional de igualdade:

Sabemos, tal como já decidiu o Supremo Tribunal Federal (RTJ 136/444, Rel. p/ o acórdão Min. CELSO DE MELLO), que o princípio da isonomia – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: a) o da igualdade na lei e b) o da igualdade perante a lei.

A igualdade na lei – que se registra numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador, que, no processo de formação do ato legislativo, nele não poderá incluir fatores de discriminação responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, de outro lado, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado, pelo Poder Público, em qualquer das dimensões referidas, imporá, ao ato estatal, a eiva de inconstitucionalidade.

É preciso não perder de perspectiva, de outro lado – tal como já decidiu a colenda Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal – que “A isenção fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social. É ato **discricionário** que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo” (RE 157.228/SP, Rel. Min. PAULO BROSSARD).

(...) Os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa – não podem conceder, por isso mesmo, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção.

(RE 782376 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 05/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-105 DIVULG 02-06-2015 PUBLIC 03-06-2015.)

A partir da manifestação do STF extrai-se que, apesar de o legislador estar subordinado ao dever de igualdade, a concessão de isenção é ato discricionário decorrente do implemento da política fiscal e econômica, tendo em vista o interesse

social. Por essa razão passa a ser relevante para o presente trabalho o estudo dos limites da discricionariedade.

Poder discricionário é o poder de decidir, de escolher e “relaciona-se com o «se» e com o «como» da ação administrativa ou com ambos”<sup>315</sup>. Costumam os autores alemães afirmar que o poder discricionário manifesta-se sempre no plano da consequência jurídica ou dos efeitos jurídicos (*Rechtsfolge*), havendo uma espécie de poder discricionário que se verifica na *decisão* referente à adoção ou não de uma medida determinada (*Entschliessungssermessen*) e outra que se relaciona apenas com a *escolha* do ato a ser praticado, dentre as alternativas possíveis (*Auswahlermessen*). Quanto a esta última distinção, ela corresponde à que aqui já foi feita, quando falamos do poder discricionário pertinente ao "se" e ao "como" do ato da administração<sup>316</sup>.

A problemática essencial do exercício do poder discricionário pelo legislador relaciona-se com (a) a vinculação do legislador à lei, (b) a necessidade de justificativa de seus atos e (c) o controle judicial dos atos emanados pelo legislador no exercício do poder discricionário.

### *2.1.2 Persecução de finalidade pública e necessidade de justificação de decisões legislativas*

Conforme demonstrado no item anterior, o exercício do poder discricionário pelo legislador consiste na sua “liberdade” de definir (a) se haverá a implementação de um ato legislativo e (b) como e com quais critérios esse ato normativo será concretizado. A questão que se põe é se pode haver discricionariedade também em relação à finalidade que esse ato normativo pretende atingir, em que medida o legislador é livre para escolher finalidades e para alterá-las.

Quanto à finalidade dos atos públicos, aponta ALMIRO DO COUTO E SILVA, “é sabido que a atividade do Estado é sempre polarizada por um fim de utilidade

---

<sup>315</sup> COUTO E SILVA, Almiro. Poder discricionário no Direito Administrativo brasileiro. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.172.

<sup>316</sup> COUTO E SILVA, Almiro. Poder discricionário no Direito Administrativo brasileiro. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.172.

pública (...) a par do fim genérico, a que tende toda a atividade estatal, pode existir, e geralmente existe, um fim especial, que é o fim imediato do ato administrativo”<sup>317</sup>. É notável, no que concerne à atividade legislativa, que o legislador tem amplo espectro de finalidades públicas passíveis de serem almeçadas. Determinadas finalidades são inclusive impostas pela Constituição ao legislador, como, por exemplo, conceder tratamento favorecido às micro e pequenas empresas<sup>318</sup>. Por outro lado, pode o legislador atrelar o seu agir a uma finalidade bem pontual: aquecer a economia, limitar importação, diminuir a emissão de poluentes no ar, fomentar a inclusão social e, para atingi-las, elegerá os meios normativos que entenda serem adequados. Deve ele justificar a finalidade e os meios normativos eleitos?

A resposta que se impõe ao questionamento feito é sim. Ainda que alguns autores sustentem que legislador não deve nada além da lei (*Gesetzgeber schudt nicht als das Gesetz*)<sup>319</sup>, esse entendimento não deve prosperar, sob pena de legitimação de arbitrariedades. Não restam dúvidas de que os atos discricionários devem ser motivados, fundamentados e escolhidos de forma que atendam da melhor forma o bem comum, haja vista que se um ato é praticado sem nenhum motivo que o justifique, não resta outro entendimento, senão que o autor do referido ato agiu de forma arbitrária, seguindo os seus próprios ditames, sem, contudo, respaldar-se na lei<sup>320</sup>.

Exatamente por meio da motivação e da fundamentação do ato, distinguem-se discricionariedade e arbitrariedade, como bem expressa a Constituição Federal de 1988, sob pena de nulidade<sup>321</sup>. Nesse contexto, percebe-se que a discricião

---

<sup>317</sup> COUTO E SILVA, Almiro. Poder discricionário no Direito Administrativo brasileiro”. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.172.

<sup>318</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008

<sup>319</sup> WALDHOFF, Christian. “Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz – Zur alten und neuen Begründungspflichten des parlamentarischen Gesetzgebers”. In: DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p. 325-343.

<sup>320</sup> Ver: SUNDFELD, Carlos Ari. Motivação do ato administrativo como garantia dos administrados. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos tribunais, n.75, 1985, p.120.

<sup>321</sup> Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes,

não pode exceder os limites do razoável na apreciação dos fatos que constituem o motivo do ato administrativo<sup>322</sup>. Deve haver proporcionalidade entre o ato administrativo e o fato que originou. Este deve ser suficiente para justificar o aquele. Conseqüentemente, impõe examinar-se se os fatos que motivaram o ato foram devidamente observados.<sup>323</sup>

Percebe-se com isso um amplo espaço de atuação do legislador no que concerne determinação de finalidades almejadas. Uma vez fixada uma finalidade passa o legislador a ter o dever de escolher os meios e os critérios para atingir a finalidade definida. Mais uma vez ele está exercitando seu poder de discricionariedade, mas ele é livre para escolher qualquer meio? Não, deve haver proporcionalidade entre a finalidade, os meios para alcançar essas finalidades e também em relação aos efeitos (pretendidos ou não) que se originarem dessa norma. “Na sua discricção não pode exceder aos limites do razoável na apreciação dos fatos que constituem o motivo do ato administrativo. Deve haver proporcionalidade entre o ato administrativo e o fato que originou. Este deve ser suficiente para justificar aquele. Conseqüentemente, impõe examinar-se se os fatos que motivaram o ato foram devidamente observados”<sup>324</sup>.

Na fundamentação dos atos discricionários, e o STF já determinou que as escolhas legislativas são atos discricionários porque fundados em juízo de

---

em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação.

<sup>322</sup> Rita Tourinho observa, seguindo Fiorini, que, ao se referir à discricionariedade, aponta os motivos errôneos e os motivos lógicos para sua fundamentação. Os motivos errôneos são aqueles que colocam a discricionariedade como instrumento utilizado pelos governantes para realizar seu trabalho sem nenhum controle ou como forma de suprir as deficiências legislativas. Assim, a discricionariedade seria obra do acaso ou de erro, posição repudiada pelo autor. Ao tratar dos motivos lógicos, Fiorini aduz que a discricionariedade não é fruto de um esquecimento do legislador, mas de uma faculdade conscientemente atribuída ao administrador, em benefício da gestão do interesse público, uma vez que, diante das mutações da vida social, seria impossível para o legislador prever todas as situações possíveis, nem poderia estabelecer formas perenes e imutáveis de proceder. TOURINHO, Rita. *Discricionariedade Administrativa – ação de improbidade & controle principiológico*. Curitiba: Juruá, 2004. p.33.

<sup>323</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. São Paulo: Malheiros, 2001, p.85; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.1; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.118.

<sup>324</sup> GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2004, p.139.

conveniência e oportunidade, é essencial para a aferição tanto da proporcionalidade dos critérios legislativos adotados, quanto para comprovação de haver ou não arbitrariedade. A doutrina administrativa é categórica ao afirmar que os discricionários devem ser motivados e que os fundamentados devem ser escolhidos escolhidos de maneira que atenda da melhor forma o bem comum (e que seja o menos oneroso possível sem restringir direitos fundamentais direta ou indiretamente). Isso porque se um ato é praticado sem nenhum motivo que o justifique, não resta outro entendimento senão que o autor do referido ato agiu de forma arbitrária, seguindo os seus próprios ditames, sem, contudo, respaldar-se na lei. A motivação e a fundamentação do ato surgem como divisores de águas entre a discricionariedade e a arbitrariedade<sup>325</sup>.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, percebe-se um crescente aumento das normas indutoras. Essas normas têm como característica essencial a vontade do legislador de, por meio de uma norma tributária, dirigir o comportamento do contribuinte. Consequentemente, o critério de igualdade entre contribuintes não será mais a capacidade contributiva, mas sim a medida de comparação exposta na lei interventiva. Em razão do tratamento diferenciado atribuído aos contribuintes pela norma extrafiscal, afirma HUMBERTO ÁVILA que “a presunção da igualdade não exige apenas uma ‘explicação’. Ela exige uma ‘justificação’, assim entendida aquela razão que demonstra fundamentos jurídicos suficientes para o tratamento desigual”<sup>326</sup>, e posteriormente aprofunda esse entendimento sustentando que “para haver justificação não basta que seja explicado o que o ente estatal fez. É preciso que seja patenteada a correção da atuação estatal. E a correção da atuação estatal – aqui o núcleo da questão – depende de uma relação fundada e conjugada entre uma medida de comparação permitida e uma finalidade imposta”<sup>327</sup>.

---

<sup>325</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 2.ed., São Paulo: Atlas, 2001. p.98; SUNDFELD, Carlos Ari. “Motivação do ato administrativo como garantia dos administradores”. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.75, 1985, p.120.

<sup>326</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.152.

<sup>327</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.153.

Crítico em relação a esse dever de justificação do legislador é o posicionamento de CHRISTIAN WALDHOFF, que afirma: “O legislador não deve nada além da lei”<sup>328</sup>. Ele aponta que desde a Idade Média até o fim do Absolutismo todos os atos normativos eram necessariamente fundamentados em seu preâmbulo. Com o surgimento das leis modernas (leis parlamentares) não mais se fazia necessário justificá-las. A necessidade de fundamentação das leis em seu preâmbulo teria tido uma espécie de renascença durante o nacional socialismo.<sup>329</sup> Ao seu ver, a exigência de fundamentação das leis é incompatível com a democracia e com a confiança no legislador<sup>330</sup>. Ademais, ele ressalta que “o dever de interpretar e concretizar o Direito no caso concreto é do Executivo e do Judiciário, dispondo este de jurisprudência, argumentos favoráveis e contrários, doutrina, conhecimento técnico, posicionamento majoritário. Compete a ele, também, descobrir a *ratio legis* por detrás das palavras da lei”<sup>331</sup>.

PAUL KIRCHOFF, discordando de WALDHOFF e reafirmando a necessidade de fundamentação dos atos legislativos, afirma: conforme o tipo de regramento e os critérios de diferenciação adotados diferenciam-se os graus de limitação do legislador. Esses vão desde a mera vedação de arbitrariedade até a intensa vinculação com a proporcionalidade<sup>332</sup>. E afirma: “Quanto mais a norma se distancia do dever de

---

<sup>328</sup> WALDHOFF, Christian. Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz – Zur alten und neuen Begründungspflichten des parlamentarischen Gesetzgebers. In: DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p.325.

<sup>329</sup> WALDHOFF, Christian. Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz – Zur alten und neuen Begründungspflichten des parlamentarischen Gesetzgebers. In: DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p.326.

<sup>330</sup> WALDHOFF, Christian. Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz – Zur alten und neuen Begründungspflichten des parlamentarischen Gesetzgebers. In: DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p.342-343.

<sup>331</sup> WALDHOFF, Christian. Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz – Zur alten und neuen Begründungspflichten des parlamentarischen Gesetzgebers. In: DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p.338.

<sup>332</sup> KUBE, Hanno. Rechtliche Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p.27.

igualdade, mais intensa deve ser a sua justificação, pois ela tende a estar mais próxima da arbitrariedade”<sup>333</sup>.

Pode-se concluir, portanto, que o legislador, ao escolher desenvolver alguma finalidade pública, está a exercer poder discricionário. Uma vez determinada a finalidade a ser perseguida, a ele compete determinar os meios e os critérios que serão usados para esse fim. Quanto mais intensa for a desigualdade promovida pela norma ou quanto mais restritivos dos direitos de liberdade forem as consequências dessa norma, maior será a necessidade de fundamentação das suas escolhas. Tratando-se, portanto, do exercício do poder discricionário e sabendo-se que discricionariedade somente pode ser exercida dentro dos limites legais, urge examinar quais seriam esses limites.

O dever de consistência legislativa, para além de considerações académicas, produz efeitos concretos no agir legislativo<sup>334</sup>. Conforme já restou demonstrado, ao lado da finalidade principal de determinada Norma, seria legítima a perseguição de finalidades secundárias ou terciárias, ainda que configurassem exceções ao dever de consistência legislativa (C2 deste capítulo) desde que essas finalidades estejam expressas e devidamente fundamentadas<sup>335</sup>.

SIMON BULLA aponta ainda para o necessário esclarecimento fornecido pelo legislador no sentido de explicitar a relação entre finalidade principal e finalidades secundárias: São complementares? São excludentes? Trata-se de regra ou exceção? Trata-se de regra geral ou de especificidades? Nas palavras do referido autor, para trazer harmonia à finalidade principal e às finalidades secundárias, faz-se necessária uma espécie de “concordância prática” entre as finalidades<sup>336</sup>. Assim, também com fundamento na transparência e como condição para a unidade do ordenamento jurídico, deve o legislador especificar a relação pretendida entre as finalidades

---

<sup>333</sup> KUBE, Hanno. *Rechtliche Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit*. In: MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p.23-50.

<sup>334</sup> BULLA, Simon. *Freiheit der Berufswahl*, Kap. 4 II. 2

<sup>335</sup> Nesse sentido ver: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Juirsprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts*. Berlin, 1969, p. 46 e ss.

<sup>336</sup> BULLA, Simon. *Freiheit der Berufswahl*, Kap. 4 II. 2.

perseguidas para tornar compreensível o conteúdo normativo que integra o sistema que ele mesmo constituiu.<sup>337</sup>

Por fim, mas não menos relevante, é importante salientar a observação já posta por HUMBERTO ÁVILA ao analisar a questão da opção legislativa por critérios de igualdade entre contribuintes, vinculados à concretização de determinados fins. “A injustiça da norma tributária, em outras palavras, está na circunstância de tratar diferentemente os contribuintes, que até são descritivamente diferentes, mas sem razão justificadora, sem a consideração adequada das diferenças relevantes, ou com a consideração das diferenças irrelevantes”<sup>338</sup>. Dentro dessa perspectiva, percebe a limitação imposta pelo dever de igualdade, cuja concretização é objeto do dever de consistência legislativa: institui o dever de motivar os atos que divergirem da capacidade contributiva como critério de comparação entre contribuinte e impede a discriminação e a arbitrariedade na fixação entre fim e meios eleitos pelo legislador.

### **C. PERMANÊNCIA E MUDANÇA: ESPAÇO DE ATUAÇÃO DO LEGISLADOR (GESTALTUNGSSPIELRAUM) E OS LIMITES DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA**

*“Tomás afirma que a função da lei é declarar o justo, isto é, o direito, sendo jus (direito) e justum(justo) termos sinônimos. [...] Para além de sua estrutura lógica (medida) e função política (ordem), há um terceiro elemento da lei, menos óbvio, mas não menos real. A lei configura uma aliança entre os que estão submetidos a ela. Ao passo que as noções de lei como medida e ordem vinculam-se à tradição greco-romana, a noção de aliança vincula-se à tradição judaico-cristã. Na aliança, a lei é considerada a condição e, ao mesmo tempo, o produto do*

---

<sup>337</sup> No original, afirma o autor: “Nicht zuletzt aus Gründen der Rechtsklarheit und um eine einheitliche Rechtsanwendung zu ermöglichen, sollte der Gesetzgeber dieses Zusammenspiel (zumindest in seiner Gesetzesbegründung) nachvollziehbar machen. Der Gesetzgeber wäre damit nicht absolut, wohl aber relativ an das von ihm konstituierte System der jeweiligen Teilrechtsordnung gebunden. Insbesondere, wenn er ein bestehendes Grundkonzept durchbrechen will, hätte er die Auswirkungen des Neuen auf das Vorhandene zu bewerten und etwaige Wertungswidersprüche und Systemdurchbrechungen hinreichend zu begründen. Das Verfassungsprinzip der Folgerichtigkeit könnte so eine Besinnungs- und Disziplinierungsfunktion gegenüber dem Gesetzgeber entfalten; aus Sicht des Bürgers käme ihm eine Klarstellungsfunktion zu. In nuce würde das Prinzip der Systemstimmigkeit in Gestalt der Pflicht zur Systemberücksichtigung den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz um rechtsstaatliche Begründungserfordernisse anreichern; der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit würde eine gewisse Pflicht zur Gestaltungsgleichheit gegenübergestellt.”

<sup>338</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2011. p.24.

*reconhecimento recíproco de uma relação de amizade (philia, ágape).”*

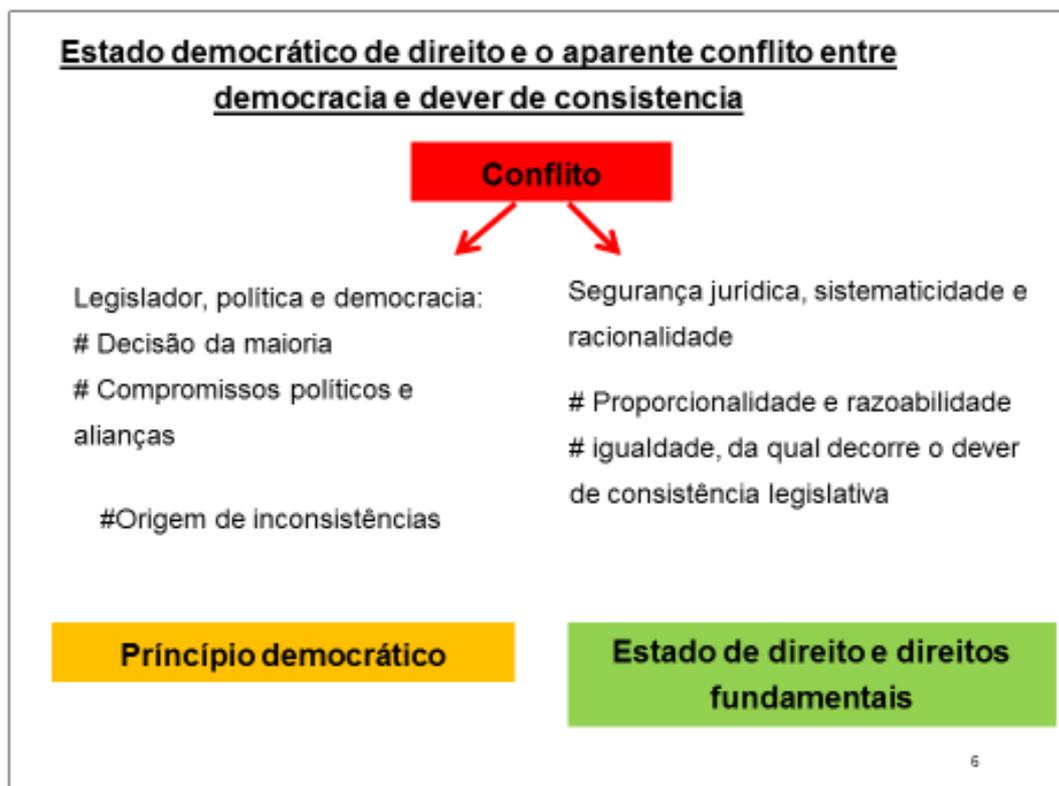
Luis Fernando Barzzotto, “Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade”, *Revista Direito GV*, V. 3 N. 2 | P. 219 - 260 | JUL-DEZ 2007, p.221 e 222

“É certo que o futuro não pode ser um perpétuo prisioneiro do passado”<sup>339</sup>, afirma HUMBERTO ÁVILA. Da mesma forma em que a segurança jurídica e a proteção à confiança não pretendem se transformar em valores absolutos, capazes de petrificar a ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo-o de realizar as mudanças que o interesse público estaria a reclamar, também não o pretende o dever de consistência legislativa. De outro lado, não é lícito ao legislador adotar novas providências inconsistentes com as que foram por ele próprio criadas, impondo, especialmente aos contribuintes, a injusta e desigual partilha do ônus tributário. Em razão disso, o poder discricionário do legislador é limitado e, se houver abuso de poder ou inconsistência legislativa, deve o Judiciário intervir para corrigir o ato e restabelecer a igualdade.

O dever de consistência legislativa impõe o desenvolvimento consistente das normas jurídicas, vinculando o legislador a manter-se fiel às decisões por ele mesmo manifestas e concretizando os institutos jurídicos de forma isonômica, conforme brocardo popular: “ajoelhou, tem que rezar”. Diante dessa manifestação, pode parecer que ao legislador não é mais possível alterar o ordenamento jurídico. Tal afirmação, entretanto, não corresponde com a finalidade do dever de consistência legislativa. Se eventualmente assim fosse, em nome da consistência, sucumbiria a democracia. Por isso, esse conflito deve ser compreendido como um conflito aparente.

---

<sup>339</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.291.



Trata-se, como afirmado de um conflito aparente. O dever de consistência legislativa não restringe o princípio democrático. O próprio conceito de consistência legislativa sustentado no presente trabalho prevê as exceções ao dever de consistência, quais sejam: a persecução de finalidade extrafiscal (previamente justificada) ou a criação de um novo sistema, fundado em princípios e critérios diversos do da norma anterior. A analogia feita no intróito de que o dever de consistência legislativa equivaleria ao popular “ajoelhou tem que rezar” não determina: (1) qual será a oração e (2) nem que fiel, uma vez ajoelhado, permaneça ajoelhado para sempre. O fiel é livre para (1) uma vez ajoelhado, escolher fazer uma oração ou rezar um terço; (2) se estiver em uma igreja católica, a gama de orações disponíveis à sua escolha é uma; se estiver em uma sinagoga, a gama de orações disponíveis à sua escolha será outra; se estiver em um terreiro de umbanda, a gama de orações disponíveis à sua escolha será outra. (3) decidir interromper a sua oração por uma razão relevante externa à vontade inicial (equivalente à extrafiscalidade) ou (4) decidir não mais rezar ou “mudar de religião” (mudança sistêmica). As limitações impostas ao legislador pelo dever de consistência legislativa não inviabilizam a democracia, mas impõe a sua concreção consistente.

Esses institutos, suas limitações e a interferência do Judiciário nas decisões discricionárias do legislador, serão melhor analisados nos próximos capítulos. Para realizar a finalidade pretendida procurar-se-á demonstrar: (1) quais são os limites do dever de consistência legislativa, (2) legitimidade do Poder Judiciário para intervir quando o legislador não atua de forma consistente.

O conceito de consistência legislativa defendido expressa que o dever de consistência legislativa é uma norma-princípio que exige do Poder Legislativo a implementação formal e materialmente consistente de decisões fundamentais prévias no desenvolvimento dos institutos jurídicos, como instrumento garantidor de isonomia efetiva entre os cidadãos, de forma que a finalidade perseguida pelo legislador mantenha relação de adequação com as normas que a implementam e com as consequências efetivas delas advindas, salvo se houver uma justificação (novo sistema ou extrafiscalidade) para posterior discrepância relativamente à decisão fundamental.

Em outras palavras, o legislador tem amplo espaço de liberdade e de discricionariedade para decidir, mas, uma vez tendo decidido, deve implementar essa decisão fundamental de forma consistente. Questiona-se: uma situação específica requer tratamento diferenciado? E se as posições políticas, ou as necessidades sociais demandam que o legislador persiga determinada finalidade não consistente com a decisão fundamental? E se o legislador percebe que o sistema por ele desenvolvido pode e deve ser reformulado ou mesmo suprimido? Para garantir a possibilidade de mudanças e de adaptação do ordenamento jurídico, servem as exceções ao dever de consistência legislativa, quais sejam: a extrafiscalidade e a criação de novo sistema.

## **1 A EXTRAFISCALIDADE E O DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA**

A extrafiscalidade é considerada como exceção ao dever de consistência legislativa. A razão de ser de tal consideração consiste no fato de que, na seara tributária, a finalidade primeira de qualquer tributo é a arrecadatória. Sendo assim, em não havendo uma finalidade outra (extrafiscal) que justifique uma medida de

comparação diferente entre contribuintes, então a capacidade contributiva serve de medida de comparação e conseqüentemente de igualdade e de justiça tributária. Sendo todo tributo fiscal por natureza, deve ele ser consistentemente desenvolvido, garantindo que contribuintes com mesma capacidade contributiva arquem com o mesmo ônus fiscal. Somente se poderia garantir igualdade tributária quando dois contribuintes com igual capacidade contributiva sofressem ônus tributários diferentes se esse ônus (ou benefício) estiver legitimamente vinculado a uma finalidade pública não arrecadatória (meio ambiente, família, inovação, etc.).

O Poder Judiciário brasileiro fixou entendimento de não discutir o mérito de decisões discricionárias administrativas ou legislativas. Lamentavelmente, a partir dessa constatação muitos doutrinadores afirmam que não é possível analisar a capacidade contributiva e o dever de igualdade em normas tributárias extrafiscais, como se esses tributos se submetessem a um regime de exceção. A Constituição Federal, entretanto, não excepciona essas normas. Assim, faz-se necessário ressaltar que, antes de ser extrafiscal, trata-se de norma tributária. Da mesma forma que a Constituição Federal não excepcionou essas normas das limitações constitucionais ao poder de tributar, ela também não impediu que tributos fossem utilizados para persecução de uma finalidade que transcendesse a mera arrecadação. Não tendo sido a extrafiscalidade excepcionada das limitações ao poder de tributar, nem vedada pela Constituição, faz-se necessário identificar a relação dessas normas com o dever de consistência legislativa e conseqüentemente com o dever de igualdade.

### **1.1 Identificação de extrafiscalidade: cotejo entre fins e efeitos**

Para viabilizar que as normas extrafiscais possam ser excetuadas do dever de consistência legislativa, faz-se necessário reconhecê-las. extrafiscalidade é uma medida que se impõe, para que se possa diferenciar um tributo extrafiscal de outros que não possuam essa característica. Essa diferenciação visa a permitir que se apliquem ao tributo os instrumentos jurídicos adequados à sua natureza.

A diferenciação entre normas tributárias fiscais e extrafiscais transcende a mera classificação dos tributos, adquirindo um sentido prático bastante forte<sup>340</sup>. Sua classificação indicará como ela deve ser interpretada, como ela deverá ser integrada no caso de lacunas (analogia, interpretação teleológica reducionista ou extensiva), bem como com quais critérios ela poderá ser legitimamente aplicada.<sup>341</sup> Isso porque, sendo o fenômeno da extrafiscalidade parte do sistema tributário nacional, é preciso que o manejo dessas normas seja consistente<sup>342</sup> com as demais partes que compõem esse todo complexo.

Diante disso faz-se necessário entender quando um tributo será extrafiscal e quando a ele não será atribuído o ônus de promover um fim. Nessa seara algumas questões são extremamente relevantes: poderá ser considerado extrafiscal um tributo que simplesmente vise à promoção de uma finalidade constitucional, ou seja, que possua uma finalidade externa à arrecadação? Nesse caso, como poderá ou deverá ser percebida essa finalidade? Ou ainda, para que um tributo seja qualificado como extrafiscal, ele deve produzir efeitos extrafiscais? A produção de efeitos não premeditados pode legitimar (*a posteriori*) discriminação entre contribuintes? A não produção de efeitos (ou a produção de efeitos insuficientes) legitima a manutenção da norma extrafiscal? Essas são as principais questões que devem ser enfrentadas para que se possa conceituar a extrafiscalidade tributária, diferenciando, portanto, um tributo extrafiscal (cuja diferenciação de contribuintes é essencial à promoção de uma finalidade) de tributos fiscais inconstitucionais (cuja diferenciação de contribuintes viola o dever de igualdade e de consistência legislativa). Assim, procurar-se-á definir se o significado de "finalidade extrafiscal" é determinado pela causa do tributo, pelo efeito dele ou pelo cotejo da finalidade com os efeitos.

---

<sup>340</sup> <sup>340</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.109 e ss.

<sup>341</sup> WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in Einem Rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.

<sup>342</sup> Sobre o postulado da coerência: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed., ver. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008, p.30-33.

Segundo RAINER WERNSMANN<sup>343</sup>, até o início da modernidade, os tributos eram, com raras exceções (como em tempos de guerra), fiscais. Aos poucos os tributos passaram a ser vistos como instrumento de intervenção econômica. No Brasil contemporâneo, muito se tem discutido a possibilidade de utilização da tributação extrafiscal para a promoção de fins ambientais<sup>344</sup>. Nesse sentido, faz-se necessário observar que a grande maioria dos doutrinadores favoráveis à criação e aplicação dos tributos ambientais pressupõem uma argumentação jurídica baseada quase que exclusivamente em princípios, ignorando tanto regras de aplicação imediata quanto os conteúdos mínimos dos dispositivos constitucionais e legais. Nesse sentido são as palavras de HUMBERTO ÁVILA: “O resultado é por todos conhecido: em vez de aplicar a regra constitucional ou legal, o intérprete salta para o plano dos princípios, construindo soluções maleáveis segundo os interesses que deseja preservar”<sup>345</sup>.

Exatamente para tentar evitar a construção, a simples construção de soluções maleáveis e conseqüentemente inseguras, faz-se necessário um estudo aprofundado e crítico, com vistas ao delineamento dos limites, dentro dos quais o uso

---

<sup>343</sup> WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in Einem Rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p.19 e ss. Interessante relato trazido por Rainer Wernsmann de que o auge da extrafiscalidade na Alemanha ocorreu no Estado Nacional Socialista. Eram três as principais finalidades perseguidas pelo estado: 1) o combate ao desemprego; 2) reforma do Direito Tributário segundo os fundamentos nazistas; e 3) a viabilização e expansão da guerra. Exemplificativamente, a legislação tributária concernente à tributação da família sofreu inúmeras transformações. Em um primeiro momento, para combater o desemprego as mulheres deveriam ficar afastadas do mercado de trabalho. Para tanto foram criadas alíquotas progressivas do imposto sobre a renda conforme a renda do casal<sup>343</sup>. Posteriormente, devido às necessidades da guerra, a força de trabalho da mulher foi necessária; para tanto, os rendimentos da mulher casada não seriam computados para fins tributários<sup>343</sup>. Em ambos os casos adaptou-se a legislação tributária ao fim pretendido.

<sup>344</sup> Ricardo Lobo Torres procura construir a fundamentação jurídica da tributação ambiental reaproximando a ética do Direito e extraindo princípios de valores incorporados ao ordenamento jurídico. Segundo ele, “os valores (liberdade, justiça, segurança e solidariedade) são destituídos de eficácia imediata (caráter ontológico), e somente poderão ser concretizados por intermédio de princípios (caráter deontológico). Assim, seria a tributação ambiental fundamentada nos princípios da imunidade ecológica, do poluidor-pagador, do usuário-pagador, da capacidade contributiva solidária, da prevenção, entre outros. TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no Direito Tributário ambiental. In: *Direito Tributário Ambiental*. Org. Heleno, Taveira Tôrres, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22. Outros autores vão além e sustentam que o meio ambiente pertence a todos e que todos os homens têm o direito de viver em um ambiente sadio. Até mesmo quando a preservação do meio ambiente não fosse constitucionalmente prevista, ela teria natureza constitucional, pois deve ser compreendida como direito humano de terceira geração. CAMPOS, Germán J. Bilart. *Teoría General de los Derechos Humanos*, 1991, p.190; ALTAMIRANO, Alejandro C. El Derecho Tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano. In: *Direito Tributário Ambiental*. Org. Heleno, Taveira Tôrres, São Paulo: Malheiros, 2005, p.450 -451.

<sup>345</sup> ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*, Adilson Pires e Heleno Torres (orgs.), Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.346.

do Direito Tributário como instrumento de tutela de bens ambientais pode ser desenvolvido.

O primeiro desses limites consiste no fato de que o fim deve ser perceptível por meio da vontade objetivada na lei (A, 5.2.2). Os critérios informadores da finalidade demonstram a finalidade pretendida (elemento subjetivo) pelo legislador, que veio a ser objetivada na norma tributária. Resta, entretanto, a questão: basta ter uma finalidade predeterminada para que o tributo seja extrafiscal? Em outras palavras, poderá ser mantida a tributação diferenciada entre dois contribuintes essencialmente iguais apenas porque a norma tem um fim extrafiscal, ou faz-se necessário considerar os efeitos (possíveis e efetivos) dessa norma para fins de legitimar o uso extrafiscal do tributo?

As consequências jurídicas têm papel relevante para o dever de consistência legislativa. Não basta igualdade na lei. Os efeitos advindos das normas são relevantes para a análise da sua consistência. Uma norma extrafiscal introduz uma exceção à configuração de determinado tributo. O desenvolvimento dessa norma de exceção também deve ser consistente em relação a sua decisão fundamental. Para demonstrar a vinculação entre finalidade extrafiscal de um tributo e os efeitos dela decorrentes, faz-se necessário perceber com maior clareza os mecanismos indutores de condutas.

Primeiramente pode-se pensar na positivação de uma norma tributária incentivadora de condutas. IVES GANDRA, seguindo Pinto Ferreira, afirma que “a política de incentivos fiscais tem uma finalidade clara: levar a sociedade a se interessar por ações que, sem eles, poderiam jamais despertar o seu interesse”<sup>346</sup>. O espírito é, portanto, permitir ao poder público a adoção de políticas desonerativas estimuladoras. O ato de desonerar é ponderado à luz da conveniência e oportunidade política ou social para a atração de investimentos na área escolhida, e não decorrente

---

<sup>346</sup> GANDRA, Ives. Parecer: Incentivos fiscais concedidos por lei e revogados por resolução – ilegalidade e inconstitucionalidade – Inteligência da Resolução Normativa da ANEEL n.º 234/06, da Lei n.º 5.655/71 e da MP n.º 2.199-14/01 – Incentivos para o desenvolvimento regional ou setorial que objetivam beneficiar o investidor diretamente e só indiretamente o consumidor pela criação de serviço antes inexistente. In: *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n.25, mar.-abr./2011, p.49.

de vedação constitucional ao poder de tributar”<sup>347</sup>. Várias são as políticas adotadas no Brasil através de mecanismos desonerativos: incentivar investimentos no Norte e no Nordeste do Brasil<sup>348</sup> (incentivo oneroso); redução de alíquota para estímulo de consumo (incentivo não oneroso); programa de alimentação do trabalhador<sup>349</sup>.

A desoneração, entretanto, produz desigualdade. Apenas determinada atividade foi desonerada? Essa questão pode ser levantada em relação à redução de IPI para automóveis e eletrodomésticos da linha branca. Por que não todas as atividades? Aparentemente há violação do dever de consistência legislativa por carência de fundamentação do critério de “desigualdade”.

Posteriormente, interessa perceber os mecanismos das normas tributárias desincentivadoras de condutas (também chamados de tributos proibitivos<sup>350</sup>). Nessas normas, para evitar comportamentos indesejados, o legislador pode: criar tributo para incidir sobre uma atividade indesejada ou aumentar alíquotas e base de cálculo, com vistas a desincentivar atividades. Em ambos os casos, esses mecanismos, para serem considerados extrafiscais devem manter estrita relação com a finalidade perseguida, para que não sejam discriminatórios. Além disso, alguns autores citam sanções políticas como instrumento extrafiscal: recusa ou cancelamento da inscrição de contribuintes<sup>351</sup>; recusa de autorização para impressão de notas fiscais; exigências tributárias e autorização para o exercício de atividade econômica.

---

<sup>347</sup> GANDRA, Ives. Parecer: *Incentivos fiscais concedidos por lei e revogados por resolução – Ilegalidade e inconstitucionalidade – Inteligência da Resolução Normativa da ANEEL n.º 234/06, da Lei n.º 5.655/71 e da MP n.º 2.199-14/01 – Incentivos para o desenvolvimento regional ou setorial que objetivam beneficiar o investidor diretamente e só indiretamente o consumidor pela criação de serviço antes inexistente*. In: *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n.25, mar.-abr./2011, p.50.

<sup>348</sup> Exemplo: abatimento de 50% do Imposto de Renda das pessoas jurídicas que investissem em projetos agrícolas e industriais aprovados pela Sudene.

<sup>349</sup> Relativo à Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976 – Art. 1.º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei. Art. 3.º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga *in natura*, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

<sup>350</sup> KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

<sup>351</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O Livre exercício da atividade econômica e a inscrição do contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.189, jun 2011, p.47-57.

Tais sanções, entretanto, têm caráter penal, não podendo manter relação de coerência e pertinência com uma finalidade extratributária fomentada pelo legislador.

Por fim, há ainda quem considere que os mecanismos de simplificação, com vistas à eficiência arrecadatória, poderiam ser considerados extrafiscais.<sup>352</sup> Parece, todavia, que, da mesma forma como as sanções penais não podem ser tratadas como mecanismos extrafiscais de indução de comportamento, também as normas que visam à eficiência arrecadatória transcendem os limites da extrafiscalidade.

A utilização dos mecanismos indutores de comportamento por meio de normas tributárias é objeto de muitas críticas que não podem ser ignoradas. Elas versam desde a adequação do próprio Direito Tributário para fomentar finalidade extrafiscal até a incompatibilidade da extrafiscalidade com os direitos fundamentais. O primeiro questionamento nesse sentido é o de se o Direito Tributário teria condições de servir à proteção de um fim extrafiscal, como, por exemplo, o meio ambiente. Isso porque os objetivos e as consequências da tributação não estão necessariamente em sintonia<sup>353</sup>. Segundo PAUL KIRCHHOF, a concretização da proteção do meio ambiente através de tributos não é confiável, pois o contribuinte tem a opção de, por meio de pagamento, comprar sua liberdade para poluir. RAINER WERNSMANN, ao tratar desse assunto, fala em paradoxo da extrafiscalidade! Ainda se pode dizer que a esfera de ação do Direito Tributário é muito restrita para ser efetiva, já que apenas os contribuintes são abrangidos e não os “destruidores” do meio ambiente. Isso porque a hipótese de incidência dos tributos perde em precisão, já que ela precisa ser expressa em comportamentos econômicos e não em comportamentos destrutivos ou protetivos do meio ambiente. Por fim, ainda há o problema de compatibilidade com os direitos fundamentais dos contribuintes<sup>354</sup>. Tendo então presente que o sistema

---

<sup>352</sup> GANDRA, Ives. Aspectos relacionados ao parcelamento da Lei 11.941/2009 e da Lei interpretativa 12.249/2010. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.181, out./2010, p.78.

<sup>353</sup> Nesse sentido, basta pensar nos impostos indiretos. Tal medida causaria aumento de preço e não necessariamente mudança de comportamento.

<sup>354</sup> KIRCHHOF, Paul. Die Steuern als Instrument der Umweltpolitik. In: *Mit Steuern Steuern? Einsatz der Besteuerung für Finanzfremde Zwecke und Seine Auswirkung*, 1993, p.21; TÔRRES, Heleno. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – Os limites dos chamados “Tributos

tributário brasileiro protege intensamente a esfera privada do cidadão/contribuinte tanto material quanto formalmente, urge questionar se as normas tributárias indutoras são compatíveis com esse sistema, constitucionalmente previsto. Nesse sentido pode-se questionar desde a competência legislativa (material e tributária)<sup>355</sup> até a sua compatibilidade direitos fundamentais dos contribuintes.<sup>356</sup> As normas tributárias indutoras impõem ao contribuinte a necessidade de optar: ou ele se sujeita ao pagamento do tributo ou ele adequa seu comportamento ao preceito legal.<sup>357</sup> As duas alternativas podem potencialmente ferir os direitos fundamentais do contribuinte e, em consequência disso, ser inconstitucional.

## 1.2 Dever de consistência legislativa, igualdade e extrafiscalidade

O princípio da capacidade contributiva, segundo RAINER WERNSMANN, tem duas vertentes. A primeira, vinculada com o dever de igualdade, como critério para tributar da mesma forma contribuintes que estejam na mesma situação (justiça tributária horizontal) e de forma diferenciada contribuintes que possuam capacidades contributivas diferentes (justiça tributária vertical)<sup>358</sup>. A segunda vertente vincula o princípio da capacidade contributiva com direitos fundamentais de liberdade (profissão, família, associação), que garanta a não tributação do mínimo existencial<sup>359</sup>.

---

Ambientais". In: *Direito Tributário Ambiental*. Org. Heleno, Taveira Tôres, São Paulo: Malheiros, 2005, p.105.

<sup>355</sup> SCHÖN, Wolfgang; HERDEGEN, Matthias. *Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe*, 2000, p.26 e ss.

<sup>356</sup> KIRCHHOF, Paul. Die Steuern als Instrument der Umweltpolitik. In: *Mit Steuern Steuern? Einsatz der Besteuerung für Finanzfremde Zwecke und Seine Auswirkung*, 1993, p.27. Também sobre esse assunto, TRAZASKALIK, Cristoph. Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? *Gutachten E zum 63. Juristentag*, 2000, p.E31.

<sup>357</sup> KIRCHHOF, Paul. Die Steuern als Instrument der Umweltpolitik. In: *Mit Steuern Steuern? Einsatz der Besteuerung für Finanzfremde Zwecke und Seine Auswirkung*, 1993, p.28.

<sup>358</sup> WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in Einem Rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p.286.

<sup>359</sup> WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p.288.

Todo tributo considerado extrafiscal, antes (ou ao lado) de ser extrafiscal, é um tributo. Com muito acerto, DITER BIRKE<sup>360</sup>, em sua Habilitationsschrift, afirma que os impostos têm duplo efeito (*die doppelte Wirkungsweise der Steuer*). Para ele os impostos têm (a) efeito onerativo (*Belastungswirkung*), servindo a um fim específico de arrecadar; e (b) efeito formativo (*Gestaltungswirkung*), previsível ou não, que pode servir a fim político (*Lengungszweck*). Ambas as finalidades podem ser perseguidas conjuntamente ou individualmente, mas salienta o autor que, mesmo que o legislador decida perseguir uma finalidade específica, não poderá haver colisão entre os fins<sup>361</sup>. Assim, é possível afirmar que ambos os efeitos estão sempre presentes nos tributos, pois todo tributo, em maior ou menor medida, visa a obter alguma arrecadação, assim como acaba por influenciar na economia.

Sendo o tributo, portanto, uma unidade capaz de produzir dois efeitos diferentes (formativo e onerativo), é possível, de forma instrumental, construir dois sistemas de valores e critérios aptos a analisar individualmente os efeitos dos tributos. Entretanto, é necessário não perder de vista que se trata de uma análise instrumental de uma parte que compõe um todo unitário. Nesse sentido, é possível questionar: quando determinado tributo visa, preponderantemente, a perseguir uma finalidade extrafiscal, aplicar-se-á a ele o princípio da capacidade contributiva?

Alguns doutrinadores respondem que, quando o intérprete está diante de uma norma tributária extrafiscal, não há que se perquirir acerca da capacidade contributiva do contribuinte<sup>362</sup>. Isso porque a capacidade contributiva seria um critério

---

<sup>360</sup> BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1983, p.66-68.

<sup>361</sup> BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1983, p.69: "In ihnen kommen die Wertungsabsichten des Gesetzgebers in unterschiedlicher Weise zum Ausdruck. Sie können kombiniert oder auch einzeln verfolgt werden. Der Zweck kann im Gegensatz zur doppelten Wirkungskultur der Steuer 'gesetz' werden. Daraus ergibt sich, dass die beiden Wirkungsweisen nicht kollidieren können." Nesse sentido, v. SCHMÖLDERS, Günter. *Finanzpolitik*. 2. Auf. Berlin-Haidelberg: Springer Verlag, 1965, p.368-369. Existe a diferenciação entre fim principal e fim secundário, § 10 – ver vogelFS de 50 anos BverfG s. 527.

<sup>362</sup> "É de acentuar que a extrafiscalidade, justamente porque se integra no Direito Econômico e não no Direito Tributário e, por conseguinte, se apresenta dominado por ideias tais como as de flexibilidade e seleção, não é, nem pode ser, objeto dos exigentes limites constitucionais próprios do Direito Tributário. Compreende-se, assim, que a sua disciplina não se pautar tanto pela constituição tributária, mas mais pela constituição econômica. O que conduz, de um lado, a que a mesma escape, em larga medida, à

de aferição da isonomia entre contribuintes de tributos sem finalidade extrafiscal. Outros autores partem da mesma premissa, mas chegam a resultados mais elaborados, percebendo eficácias do princípio da capacidade contributiva na tributação extrafiscal.

Por outro lado, também não se pode adotar a disciplina relativa à extrafiscalidade apenas porque, a posteriori, decidiu-se “chamar” determinada norma de extrafiscal ou indutora<sup>363</sup>, nos termos de LUIS EDUARDO SCHOUERI. Há que se trabalhar com o critério finalístico.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, ao mencionar as eficácias do princípio da capacidade contributiva, afirma que “o legislador ordinário deverá escolher para composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda e de capital”<sup>364</sup>. Logo, por tratar-se de um tributo, também o tributo extrafiscal é expresso em signos presuntivos de capacidade contributiva. A dificuldade específica desse caso está em definir o que seja um signo presuntivo de capacidade contributiva.

Esse problema torna-se mais aparente pela tentativa atual de utilização de tributos com fins ambientais. Atualmente, através de estudos econômicos, tentou-se mostrar, por exemplo, que também a tributação ecológica se assenta no princípio da capacidade contributiva, pois aquele que se utiliza de recursos ambientais, que são custos externos, aumenta seu patrimônio, e tem assim maior capacidade contributiva.<sup>365</sup> Assim, a ecologização do Direito Tributário tem por princípio que a

---

reserva parlamentar decorrente do princípio da legalidade própria dos impostos, sendo com frequência deixada mesmo à ampla margem de liberdade da administração típica do Direito Econômico e, de outro, a que as medidas de intervenção econômico-social, em que a extrafiscalidade se concretiza, tenham por limites materiais os princípios da proibição do excesso, na medida em que restrinjam posições jusfundamentais dos particulares (sejam estes contribuintes, beneficiários ou terceiros, mormente concorrentes) ou afetem outros valores constitucionais, e da proibição do arbítrio, e não o princípio da igualdade fiscal a aferir com base na capacidade contributiva própria do Direito Tributário.” NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p.641.

<sup>363</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 17 e ss.

<sup>364</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed., São Paulo: Noeses, 2010, p.533.

<sup>365</sup> GAWEL, Erik. *Umweltabgaben zwischen Steuer – und Gebührenlösung: eine finanzwissenschaftliche Kritik der Rechtsformrestriktionen für administrierte Umweltpreise*, Baden-Baden: Nomos Verlag, 1999, p.92.

base da tributação seja medida de acordo com a potencial “destruição ambiental”<sup>366</sup>. Adotando os pressupostos sustentados pelo por RICARDO LOBO TORRES<sup>367</sup>, seria possível supor que o Brasil, a exemplo de alguns países europeus, resolvesse criar um IPVA progressivo, com base na quantidade de emissão de CO<sub>2</sub> ou uma taxa sobre o consumo de água progressiva. Seria correto afirmarmos que aqueles contribuintes que dirigem um automóvel antigo, e por isso com nível elevado de emissão de gases poluentes, ou que têm uma família com muitas crianças, e por isso têm um consumo elevado de água e de energia, teriam, de alguma forma, uma maior capacidade de contribuir? Diante dessas incoerências, é possível discordar de seu autor, entendendo que capacidade contributiva é capacidade econômica, sob pena de aniquilar a natureza tributária dos tributos extrafiscais.

Exatamente em razão dessas considerações faz-se necessário ressaltar que a capacidade contributiva não pode ser desprezada na análise da constitucionalidade de tributos extrafiscais. Dela se extraem as grandezas passíveis de serem tributadas (manifestações econômicas). Logo, ainda que a capacidade contributiva não possa ser considerada como critério de igualdade entre contribuintes, ela deve ser considerada nos seus demais aspectos.

Outro aspecto importante do princípio da capacidade contributiva que deve ser considerado quando da análise da extrafiscalidade é o dos limites de incidência dos tributos. Por meio da tributação o legislador pode sugerir ao contribuinte que adote determinada conduta (aumentando alíquota ou concedendo incentivos) ou pode obrigá-lo a adotar a conduta pretendida usando os mesmos instrumentos, mas com intensidades diferentes. Também nessa seara parece poder o princípio da capacidade contributiva auxiliar na solução. Nesse sentido, também nos tributos com finalidade extrafiscal o princípio da capacidade contributiva incide, mantendo a intributabilidade do mínimo existencial e a vedação de confisco. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva corresponde à real possibilidade de diminuir-se o

---

<sup>366</sup> JACHMANN, Monika. Neue Wege bei der Steuerrechtfertigung vom Öko-Steuern?. In: *StuW* 3/2000, p.241.

<sup>367</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no Direito Tributário ambiental. In: *Direito Tributário Ambiental*. Org. Heleno, Taveira Tôres, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

patrimônio do contribuinte, sem destruí-lo e sem que este perca a possibilidade de persistir gerando riquezas<sup>368</sup>. Logo, ainda que o princípio da capacidade contributiva não seja o critério da igualdade, a partir dele se pode chegar aos limites de proteção ao mínimo existencial e de vedação do confisco. Ou seja, tudo aquilo que não corresponde ao mínimo existencial pode ser considerado patrimônio disponível à tributação<sup>369</sup>. Mais uma vez ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma: “O princípio da capacidade contributiva, ao ingressar no mundo jurídico, resume-se nisto: a renda ou o capital presumido deve ser a renda ou o capital acima do mínimo indispensável. Por exemplo: constitui renda e capital abaixo do mínimo indispensável: salário que as leis trabalhistas definirem como mínimo; o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência, exemplo: água, sal, açúcar, leite, pão, carnes, verduras; a utilização de bens indispensáveis, exemplo: casa de moradia e vestuário”<sup>370</sup>. Assim, a intensidade da medida de diferenciação entre contribuintes não pode afetar o mínimo existencial, nem ser confiscatório, sob pena de, para além de violar o princípio da capacidade contributiva, ter natureza punitiva.

Exatamente na seara da vedação de confisco emerge um dos mais difíceis questionamentos da extrafiscalidade e da consistência legislativa. Esse diz respeito à intensidade concreta da incidência do tributo em relação ao contribuinte/cidadão, qual seja: o tributo extrafiscal pode legitimamente ser tão intenso a ponto de obrigar o contribuinte a adotar a postura pretendida, devido à impossibilidade de pagá-lo? Hipoteticamente, suponha-se que o legislador, com vistas à proteção do meio ambiente, institua o IPVA progressivo conforme a emissão de CO<sub>2</sub> dos veículos. Dois contribuintes possuem determinado modelo de carro antigo altamente poluente. Um dos contribuintes gosta de carros antigos e tem elevada capacidade contributiva, o outro tem apenas aquele carro por total impossibilidade de ter outro. O primeiro contribuinte compra o seu direito de poluir (e a norma é ineficaz) e o segundo é obrigado a desfazer-se do automóvel por não poder pagar o referido

---

<sup>368</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>369</sup> Nesse sentido ver: JACHMANN, Monika. Neue Wege bei der Steuerrechtfertigung vom Öko-Steuern? In: *StuW* 3/2000, p.240; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed., São Paulo: Lejus, 2005, p.498-501. GAWEL, Erik. Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung – Lenkung und Finanzierung als Problem lenkender (Umwelt) Steuern. In: *StuW* 1/2001.

<sup>370</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed., São Paulo: Noeses, 2010, p.532.

imposto (e a norma é confiscatória). Novamente: pode um tributo extrafiscal ser tão intenso a ponto de obrigar o contribuinte? Nesse sentido já se manifestou o STF em 1982.

Acréscimo de 200% ao imposto imobiliário sobre imóveis onde haja construções irregulares. Acréscimo que configura sanção a ilícito administrativo. O artigo 3.º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. O que implica dizer que **não é permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo com a finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude. Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse.** Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário ao artigo 3.º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere – e criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarada a inconstitucionalidade da redação dada, pela Lei 7.785, de 20 de setembro de 1972, ao inciso I do artigo 15 da Lei 6.989, já alterado pela Lei 7.572, de 29 de dezembro de 1970, todas do município de São Paulo. (Re 94001 / sp - São Paulo, STF, plenário 11/03/1982.) [destaquei]

Ciente da impossibilidade de tributar o mínimo existencial, PAUL KIRCHHOF ressalta o já referido paradoxo dos tributos extrafiscais<sup>371</sup>. Se o contribuinte adota a conduta pretendida pelo legislador, não há arrecadação. Se, por outro lado, há arrecadação, então a finalidade pretendida não é atingida. Dessa forma a capacidade contributiva é de grande valia para a análise da constitucionalidade dos tributos extrafiscais: primeiro porque exige que o tributo seja expresso em grandezas econômicas e segundo porque impede a tributação do mínimo existencial e o confisco. Resta ainda entender como poderá ser aferido o tratamento igualitário entre contribuintes na mesma situação, na medida em que a capacidade contributiva não serve de critério para tanto.

Além da capacidade contributiva, que impõe limites à consistente tributação, outro critério servirá à análise de igualdade efetiva entre contribuintes. Exatamente em função de diferenciar contribuintes essencialmente iguais, com vistas

---

<sup>371</sup> KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu Einem Neuen Steuerrecht – Klar, verständlich, gerecht*. München: DTV, 2005.

à promoção de um fim extrafiscal, questiona-se a constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais frente ao dever constitucional de igualdade.

Tendo o presente trabalho adotado a teoria de HUMBERTO ÁVILA acerca da igualdade, convém rememorar que igualdade é definida como “relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) para a realização de uma determinada finalidade”<sup>372</sup>. A partir dessa definição passa-se a trabalhar com a ideia de que igualdade<sup>373</sup> não é mero valor a ser exaltado, mas sim uma relação complexa composta por elementos lógico-funcionais.

Exatamente nesse sentido, a extrafiscalidade mantém íntima relação com o dever de igualdade, pois os elementos que compõem a hipótese de incidência tributária (e o seu consequente) criam as diferenças necessárias para objetivar a opção do legislador em dirigir o comportamento dos contribuintes. Exemplificativamente, a Lei 12.546/11, que dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI em favor da indústria automotiva, em seu art. 5.º, especifica que “as empresas fabricantes, no País, de produtos classificados nas posições 87.01 a 87.06 da Tipi [...] poderão usufruir da redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), mediante ato do Poder Executivo, com o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e a produção local.”

Essa norma permite que se questione se o tratamento diferenciado entre indústria automotiva com fábricas no Brasil e indústria automotiva sem fábricas no Brasil não atenta contra o dever de igualdade, na medida em que indústrias essencialmente iguais se comparadas por meio do critério da capacidade contributiva, sofrerão tributação diferenciada. O que justificaria a legitimidade da norma citada?

---

<sup>372</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.42.

<sup>373</sup> O dever de igualdade tem natureza complexa, podendo ser considerado como postulado, regra e princípio. Nesse sentido, ver: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 2011. Sobre o dever de igualdade nos tributos extrafiscais, ver: BIRK, Dieter. Gleichheit und Gesezmäßigkeit der Besteuerung. In: *StuW* 3/1989; KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu Einem Neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*. München: DTV, 2005.

Seguindo a teoria da igualdade tributária desenvolvida por HUMBERTO ÁVILA, para analisar a constitucionalidade da medida imposta, é preciso analisar todos os elementos da relação. O que poderá apontar para uma inconstitucionalidade é a relação funcional entre os elementos que compõem essa relação de igualdade.

Assim, conforme conceito de extrafiscalidade adotado, é possível perceber tratar-se de uma norma extrafiscal, cuja finalidade está expressa na própria norma: com o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e a produção local. Logo, o critério de comparação e os elementos indicativos desse critério devem servir à realização da finalidade exposta. Esses critérios estão discriminados no inciso III do art. 2.º do Decreto n.º 7.567, de 15/09/2011:

Art. 2.º As empresas fabricantes, no País, de produtos relacionados no Anexo I, conforme a Tabela de Incidência do IPI – TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006, poderão usufruir, até 31 de dezembro de 2012, de redução de alíquotas do IPI, nos termos deste Decreto. § 1.º A redução de que trata o *caput*:

III – estará condicionada ao atendimento dos seguintes requisitos:

- a) fabricação de veículos referidos no Anexo I com, no mínimo, sessenta e cinco por cento de conteúdo regional médio para cada empresa, de acordo com definição apresentada no Anexo II;
- b) realização de investimentos em atividades de inovação, de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico de produto e processo no País, correspondentes a pelo menos meio por cento da receita bruta total de venda de bens e serviços, excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda a serem comprovados até a data referida no *caput*, e (Redação dada pelo Decreto n.º 7.604, de 2011);
- c) realização de pelo menos seis das seguintes atividades, no País, pela empresa beneficiária, por empresa por ela contratada para esse objetivo específico ou, ainda, por fornecedora da empresa beneficiária, em pelo menos oitenta por cento de sua produção de veículos referidos no Anexo I. (...)

Ainda que essa norma possa gerar outros questionamentos (livre concorrência, proteção da confiança, liberdade de profissão, princípio federativo, etc.), no que pertine ao exame do dever de igualdade e de consistência legislativa, os elementos estruturantes dessa alteração da legislação tributária permitem chegar a um resultado lógico. Nesse caso, o legislador, no uso de seu poder discricionário, elegeu finalidades constitucionalmente previstas (ou não proibidas): estimular a

economia por meio de benefícios fiscais, mas ao concretizá-la limitou-se à indústria automotiva. Por quê? Incentivos econômicos e inovação são exclusivos da indústria automotiva? E os remédios? E os fertilizantes? Há razão, fundamento ou critério que justifique a escolha da indústria automotiva? Nesse sentido são relevantes as considerações de HUMBERTO ÁVILA:

A desigualdade está precisamente no fato de que contribuintes que se assemelham naquilo que é relevante para o sistema legal adotado (produzir e comercializar produtos sujeitos ao controle sanitário) são submetidos a regras diferentes (uns têm ônus maior, outros têm ônus menor) sem qualquer motivo que justifique o tratamento desigual. O uso da referida medida de comparação só seria admitido se houvesse uma finalidade que justificasse a sua utilização. No caso em pauta, porém, essa finalidade inexistente, fazendo com que os fabricantes de cigarro estejam sendo tributariamente punidos por terem escolhido uma determinada atividade e não outra<sup>374</sup>.

O Tribunal Constitucional alemão, por ocasião do julgamento de tributos ambientais (ökosteuer)<sup>375</sup>, expressamente consagrou a possibilidade de tratamento diferenciado entre contribuintes, desde que vinculados a uma finalidade, sem que houvesse lesão ao dever de igualdade. Assim, ressalta-se que tributo, mesmo que vise a uma finalidade extrafiscal, não é pena, nem deve ter efeito confiscatório. Por essa razão deve o Judiciário, além de analisar a observância do dever de igualdade (admitindo critério diferente da capacidade contributiva somente nos casos de extrafiscalidade), a justificativa da finalidade e os efeitos decorrentes do tributo extrafiscal.

Diante do exposto, uma vez definido pelo legislador, de forma prévia à promulgação da norma, tratar-se de norma extrafiscal, resta configurada exceção do

---

<sup>374</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Parecer: Taxa de fiscalização de vigilância sanitária em proveito da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. Exame da constitucionalidade. Violação à regra de competência para a instituição de taxas e aos princípios da igualdade e da segurança jurídica. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.174, março 2010, p.141.

<sup>375</sup> "Damit verbleibt der Gesetzgeber im Rahmen des ihm zustehenden Gestaltungsspielraums. Er darf mehrere gemeinwohlbezogene Zwecke verfolgen und gewichten sowie aus sachlichen Gründen unterschiedliche Zwecke als maßgebend für die Behandlung der je verschiedenen Gruppen ansehen. Er kann aus volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und ökologischen Erwägungen differenzieren, ohne den allgemeinen Gleichheitssatz zu verletzen, wenn einer der genannten Gründe die unterschiedliche Behandlung trägt. Hier hat der Gesetzgeber in zulässiger Weise gewichtigen wirtschaftlichen Belangen den Vorrang vor seinem generellen -- mit der Ökosteuer verfolgten -- umweltpolitischen Anliegen eingeräumt. BVerfGE 110, 274 – Ökosteuer.

dever de consistência legislativa de determinado tributo, do qual se destaca essa norma. O fato de ser uma exceção do dever de consistência legislativa não significa um salvo conduto para confisco, arbitrariedade e violação da igualdade. O legislador é livre para criar norma extrafiscal; uma vez criada, deve ser desenvolvida de forma consistente, tendo em vista a equânime partilha do ônus tributário.

## **2 ELABORAÇÃO DE UM NOVO SISTEMA**

A figura da alteração do sistema ou mesmo da elaboração de um novo sistema compõe a própria noção de consistência legislativa e garante a sua compatibilidade com a democracia. O próprio Tribunal Constitucional alemão firmou o entendimento, em sua decisão sobre a dedução do custo de deslocamento (Pendlerpauschal)<sup>376</sup>, de que o legislador não está vinculado as suas decisões anteriores (no sentido de consistência legislativa), podendo dentro dos limites constitucionais alterá-lo.

A não vinculação ao sistema prévio, entretanto, não pode servir de salvo conduto para legitimar qualquer inovação legislativa. Caso contrário esvaziaria do dever de consistência. No caso submetido ao Tribunal estavam presentes os seguintes elementos: (a) Imposto de Renda, cujo critério para aferir a igualdade da tributação é a capacidade contributiva, (b) alteração no Imposto de Renda, restringindo a dedutibilidade do custo de locomoção somente a partir de 21 quilômetros de distância da unidade produtiva. Os contribuintes sustentaram que o custo de locomoção é indispensável para a produção da renda e que sempre foi dedutível em sua totalidade, de forma que a introdução da restrição de dedutibilidade não é consistente com a finalidade do Imposto de Renda, bem como que introduz uma desigualdade fiscal/financeira de acordo com a proximidade da residência do local de produção. O fisco, por sua vez, para justificar a inconsistência no desenvolvimento do Imposto de Renda, afirmou ter criado um novo sistema de apuração. Nesse sentido é questionável: toda alteração legislativa cria um novo sistema? O que é necessário

---

<sup>376</sup> BVerfGE 112,210 (241).

para que uma alteração possa ser considerada como implementadora um novo sistema?

Condição para que uma alteração legislativa possa ser considerada um novo sistema ou uma alteração do sistema (*gelungenen Systemwechsel*), e com isso estar excepcionada do dever de consistência legislativa, é, de fato, elaborar um novo conjunto de regras (*wirklich ein neues Regelwerk geschaffen*). Isso significa que a partir dessas regras em alguma medida haja uma nova orientação do sistema ou uma nova concepção daquele instituto. É preciso que haja novos princípios ou decisões fundamentais que orientem um sistema.<sup>377</sup>

Em outras palavras, um novo sistema pressupõe uma nova decisão fundamental ou novo princípio orientador do sistema<sup>378</sup>. Nesse sentido não pode o legislador criar distinções entre contribuintes que não sejam consistentes com a sua decisão fundamental, a menos que, de fato, promova uma nova orientação fundamental. Diferenciar contribuinte sem uma finalidade que justifique essa diferenciação viola o dever de igualdade.

## CONCLUSÕES PRELIMINARES

O conflito entre permanência e mudança *do* e *no* ordenamento jurídico sob o viés do dever de consistência legislativa não restringe o princípio democrático, nem a separação de poderes. O próprio conceito de consistência legislativa sustentado no presente trabalho prevê as exceções ao dever de consistência, quais sejam: a persecução de finalidade extrafiscal (previamente justificada) ou a criação de um novo sistema, fundado em princípios e critérios diversos do da norma anterior. A analogia feita no intróito de que o dever de consistência legislativa equivaleria ao popular “ajoelhou tem que rezar” não determina: (1) qual será a oração e (2) nem que fiel, uma vez ajoelhado, permaneça ajoelhado para sempre. O fiel é livre para (1) uma vez ajoelhado, escolher fazer uma oração ou rezar um terço; (2) se estiver em uma igreja católica, a gama de orações disponíveis à sua escolha é uma; se estiver em uma sinagoga, a gama de orações disponíveis à sua escolha será outra; se estiver

---

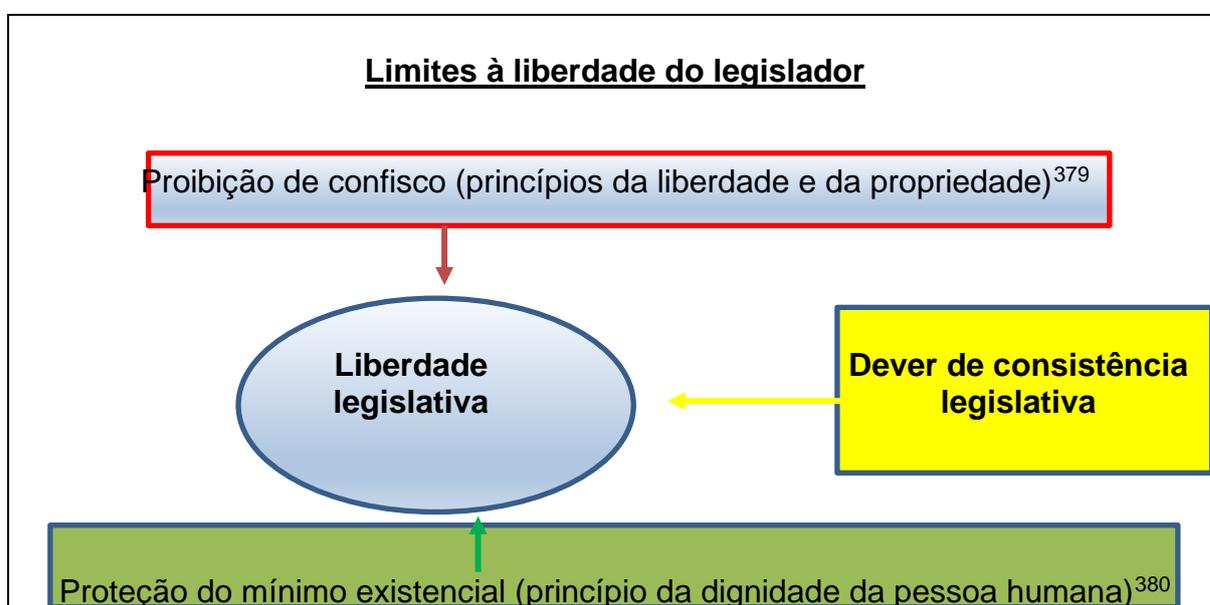
<sup>377</sup> BVerfGE 122,210 (242, 244).

<sup>378</sup> GROLIG, Christine Antonia. *Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013, p.94-95.

em um terreiro de umbanda, a gama de orações disponíveis à sua escolha será outra. (3) decidir interromper a sua oração por uma razão relevante externa à vontade inicial (equivalente à extrafiscalidade) ou (4) decidir não mais rezar ou “mudar de religião” (mudança sistêmica). As limitações impostas ao legislador pelo dever de consistência legislativa não inviabilizam a democracia, mas impõe a sua concreção consistente. Ou seja, atua no sentido de limitar o espaço de atuação discricionária do legislador, definido o modo como ele deve legislar, SE ele mesmo já legislou sobre determinado objeto, sem contudo inativizar mudanças.

Tanto maior será seu grau de liberdade de decisão quando menos regulado for determinado. Tanto maior será a exigência de fundamentação de eventual desvio, quanto mais intensa for a desigualdade produzida.

Nesse sentido pontua-se: o legislador jamais, especialmente na área tributária pode-se dizer livre. Sua competência já nasce pré-determinada. O exercício dessa competência tem como limite máximo a vedação de confisco e mínimo a proteção do mínimo existencial. O dever de consistência legislativa atua ao lado desses limites já expostos.



<sup>379</sup> A moldura posta à zona de capacidade contributiva, portanto passível de tributação, com limite superior informado pela proibição de confisco e com limite inferior informado pela proteção do mínimo existencial foi posta por Humberto Ávila em: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed., ver. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008, p.87.

<sup>380</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed., ver. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008, p.87

O legislador tem amplo espaço de liberdade e de discricionariedade para decidir, mas, uma vez tendo decidido, deve implementar essa decisão fundamental de forma consistente. Quanto mais intensamente o legislador já tiver desenvolvido determinado instituto, proporcionalmente menor será o seu espaço de atuação. Entretanto, inobstante o espaço de liberdade discricionária, a ele sempre é garantida a prerrogativa de perseguir finalidades extrafiscais ou mesmo de criar um novo sistema. Assim, diverge o legislador do sistema posto, passando a adotar essas decisões como decisões fundamentais que precisam ser consistentemente desenvolvidas. Fora desses casos, deve o legislador ser consistente.

Para que uma norma tenha natureza extrafiscal e, conseqüentemente, produza o efeito de desviar legitimamente do dever de consistência, faz-se necessário que ela, de fato, seja extrafiscal. Ou seja, a norma é voltada (a) para a concretização de uma finalidade constitucional externa à tributação, cujo conhecimento foi dado pelo legislador ao contribuinte de forma motivada e prévia aos efeitos (o fim justifica os efeitos; os efeitos não podem, a posteriori indicar um pretense fim), (b) deve conter mecanismos indutores constantes na sua hipótese de incidência e no seu conseqüente compatíveis com a finalidade perseguida e (c) ter aptidão para produzir os efeitos pretendidos de forma consistente. Se essas características não forem aferíveis, a norma não pode ser considerada extrafiscal e, portanto, deve manter estrita observância ao dever de consistência legislativa. Mantendo a analogia do legislador com um fiel: o fiel é católico (decisão fundamental a partir da qual há o dever de consistência), ele vai na missa todos os domingos (decisão concretizadora da decisão inicial), no domingo "x" ele não vai à missa (decisão inconsistente, exceto se for extrafiscal) por que terá que viajar para comparecer no aniversário de sua mãe (razão externa que motiva e fundamenta à exceção ao dever de consistência legislativa).

A segunda hipótese de exceção ao dever de consistência legislativa consiste na criação de um novo sistema. Um novo sistema pressupõe uma nova decisão fundamental ou novo princípio orientador do sistema. Nesse sentido não pode o legislador criar distinções entre contribuintes que não sejam consistentes com a sua

decisão fundamental a menos que, de fato, promova uma nova orientação fundamental. Retomando o exemplo do fiel. O fiel decidiu não ser mais religioso (total revogação de um instituto). O fiel decidiu não ser mais católico, sim protestante (novo sistema, mediante novos princípios orientadores). O fiel decidiu não ir na missa no domingo (decisão inconsistente).

As exceções trabalhadas visam garantir a possibilidade de mudanças e de adaptação do ordenamento jurídico. Com isso, pretendeu-se na primeira parte do presente trabalho (1) delimitar o conteúdo normativo e o conceito do “dever de consistência legislativa; (2) reconstruir os seus fundamentos de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, (3) demonstrar a compatibilidade do dever de consistência legislativa com a Democracia e com o Estado de Direito. Resta ainda ser enfrentadas (a) questão do controle judicial do dever de consistência legislativa e (b) a demonstração de sua aplicação em âmbito tributário no caso do PIS e da COFINS, lançando novas luzes ao debate.

## II. PARÂMETROS PARA O CONTROLE DA CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA E SUA CONCRETIZAÇÃO NO PIS E NA COFINS

*Carl Schmitt adverte que só há sentido em falar em “império da lei” e Estado de Direito regido pelo princípio da legalidade, se o próprio legislador encontrar um limite na lei e estiver submetido a ela. Ora, “que o legislador esteja vinculado por sua própria lei não é possível a não ser que a lei seja uma norma com certas qualidades: justiça, racionalidade, equidade [...]. Todas essas qualidades pressupõem que a lei seja uma norma geral. Schmitt vincula, assim, a idéia de Estado de Direito a uma característica lógica da lei, sua universalidade. Isso tem ao menos três conseqüências. Em primeiro lugar, só com a generalidade ou universalidade da lei é possível manter a separação de poderes. Se a lei não for geral, o império da lei degenera em império do legislador, invadindo, este último, a decisão de casos singulares que cabe ao Executivo e ao Judiciário.”<sup>381</sup>*

### A. A CONCRETIZAÇÃO DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS PARÂMETROS PARA SEU CONTROLE JUDICIAL

Na primeira parte do trabalho buscou-se delimitar o conteúdo, a eficácia e os fundamentos do dever de consistência legislativa. A partir dessa análise, conceituou-se consistência legislativa como “um postulado que exige do Poder Legislativo a implementação formal e materialmente consistente de decisões fundamentais prévias no desenvolvimento dos institutos jurídicos, como instrumento garantidor de isonomia efetiva entre os cidadãos, de forma que a finalidade perseguida pelo legislador mantenha relação de adequação com as normas que a implementam e com as conseqüências efetivas delas advindas, salvo se houver uma justificação (novo sistema ou extrafiscalidade) para posterior discrepância relativamente à decisão fundamental.”

A atividade legiferante, portanto, é vinculada ao sistema que a precede, bem como se autovincula em relação as suas próprias decisões. Consistindo, portanto, o dever de consistência em um dever relacional, faz-se necessário que o

---

<sup>381</sup> BARZZOTTO, Luis Fernando. “Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade”, *Revista Direito GV*, V. 3 N. 2 | P. 219 - 260 | JUL-DEZ 2007.p. 229.

legislador atente para todos os elementos constitutivos dessa relação, sob pena de editar normas inconstitucionais.

As inconsistências legislativas podem ser externas à norma: (a) anteriores à norma, na determinação da finalidade, dos meios e das justificativas; (b) decorrentes imediatamente da norma: (b1) do ponto de vista formal, quando há contradição expressa entre duas normas, (b2) do ponto de vista material, quando as determinações materiais já existentes de um determinado instituto e a forma como esse instituto veio a ser desenvolvido não são consistentes ou quando a finalidade pretendida pela norma fundamental e a forma como ela foi concretizada não são consistentes, e (c) do ponto de vista dos efeitos, quando o legislador expressamente pretende obter determinado efeito e não o obtém ou, ainda, quando os meios (técnicas de arrecadação tributária) não estão em consonância com a sua finalidade.

Na medida em que se pode identificar uma inconsistência, *a contrario sensu*, há um dever de consistência não atendido satisfatoriamente pelo legislador. Consequentemente, o dever de consistência legislativa demanda concretização no ordenamento jurídico tributário e controle pelo Judiciário em caso de violação. Nesse sentido passasse a enfrentar as seguintes questões: (a) Quais são as exigências decorrentes do dever de consistência legislativa e quais os critérios para a sua aferição (capítulo I)? (b) Quais são as exigências decorrentes do dever de consistência legislativa e quais são os critérios para a sua aferição por meio da vinculação sistêmica da atividade legiferante, na medida em que o desenvolvimento dos institutos jurídicos deve se dar de forma consistente (capítulo II)? e (c) O Judiciário tem legitimidade para controlar atividade legiferante discricionária? Os capítulos primeiro e segundo destinam-se a proporcionar os instrumentos necessários para que esse controle possa ser concretizado.

## **1 EXIGÊNCIAS DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA COM VISTAS À CONCRETIZAÇÃO DA IGUALDADE ENTRE OS CONTRIBUINTES**

As exigências e consequentemente o controle da realização do dever de igualdade por meio do dever de consistência legislativa se dá em três etapas distintas.

Na primeira etapa verifica-se se há arbitrariedade no tratamento dispensado pela lei. Na segunda etapa prova-se o equilíbrio de tratamento dispensado a grupos interessados que sejam essencialmente iguais e, na terceira etapa, a relação deles com o critério de diferenciação.

### 1.1 Vedação de arbitrariedade

A primeira exigência do dever de consistência legislativa é a não arbitrariedade. O legislador é livre, respeitados os limites de sua competência constitucional, para definir *quais fins* vai perseguir e *quais meios* vai adotar para buscar esse fim. Essa liberdade é absoluta? Não. Em um Estado de Direito, princípio do qual decorre o dever de consistência legislativa, não há liberdade absoluta para nenhum dos poderes públicos. A ausência de arbitrariedade na eleição dos fins, que justificarão os meios, se dá pela motivação e justificação da finalidade perseguida. Nesse primeiro momento, o princípio da igualdade tutela a proibição geral do arbítrio<sup>382</sup>. Assim, o princípio geral da igualdade traduz-se na proibição de tratar aquilo que é essencialmente igual de forma arbitrariamente desigual e aquilo que é essencialmente desigual de forma arbitrariamente igual<sup>383</sup>, ou, em outras palavras, é uma proteção contra restrições arbitrárias.

Pretende-se unicamente na primeira etapa garantir que: (a) há uma razão para a diferenciação e (b) que essa razão não é arbitrária, isto é, constitui uma

---

<sup>382</sup> A vinculação da igualdade com a proibição de arbítrio foi na Alemanha considerada como *Willkür-Formel* e reduzia a igualdade à proibição de arbítrio. Inicialmente criticada por ameaçar uma considerável limitação do legislador. Forsthoff, *Der Staat der Industriegesellschaft: dargestellt am Beispiel d. Bundesrepublik Deutschland*, 2.ed., Beck, Munique, 1971, p.136.

<sup>383</sup> Christoph Brüning, Gleichheitsrechtliche Verhältnismässigkeit, in: *Juristen Zeitung*, vol. 56 (2001), p.669-73; Marion Albers, Gleichheit und Verhältnismässigkeit, *Juristische Schulung*, vol. 48 (2008), p.945/9.

motivação objetiva<sup>384</sup> que justifica o seu conteúdo, tendo em conta o contexto que confere sentido à norma diferenciadora e o fim que esta persegue<sup>385</sup>.

A propósito dos pressupostos de aplicação, o princípio da igualdade pode ter como objeto situações em que a solução diferenciadora é o próprio *meio* para atingir o *fim*. Nesse caso, o foco central da apreciação é apurar se tal meio é adequado para causar esse fim. Se não o for, há violação do princípio da igualdade.

Sendo o fim da norma externo a ela, há uma autêntica relação meio-fim. Algumas vezes a diferenciação não foi deliberadamente pretendida pelo legislador, constituindo mero efeito colateral, não necessariamente desejado e até eventualmente não pretendido. Outras vezes, só muito remotamente pode ser considerada como o meio através do qual se pretende causar os efeitos que constituem fim da norma legislativa. Em alguns casos, o fim da norma legislativa tanto pode ser alcançado havendo diferenciação, como não, e até pode suceder que soluções não diferenciadoras sejam teoricamente mais eficientes do que soluções diferenciadoras.

A arbitrariedade objetiva<sup>386</sup> na escolha do fim ou na escolha dos meios que concretizarão os fins se permite perceber pela sua irracionalidade. ANDREI

---

<sup>384</sup> Enfatizando que a avaliação da arbitrariedade não deve ser feita por ângulo subjetivo (tendo em conta a intenção subjetiva do legislador), mas sim objetivo. Ver, por exemplo, J. Martins Claro, *Introdução ao Estudo do Princípio da Igualdade em Direito Constitucional*, dissertação de pós-graduação (inérita), FDUL, Lisboa, 1983; idem, O princípio da igualdade, in: *Nos Dez Anos da Constituição* (obra coletiva), INCM, Lisboa, 1987, p.31 e ss.

<sup>385</sup> O conceito jurídico de arbitrariedade é obviamente objeto de discussão, valendo a indicação do texto como mera base para o desenvolvimento subsequente e não como indicação definitiva. Sendo um conceito universal, ele tem suscitado ultimamente particular interesse da doutrina espanhola por a Constituição de 1978 conter, no artigo 9.º, n.º 3, uma referência à interdição da arbitrariedade dos poderes públicos. V. Eduardo García de Enterría Martínez-Carande, La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria, in: *Revista de Administración Pública*, n.º 30 (1959), p.131-166; Milagros Otero Parga, La arbitrariedad, in: *Anuario de Filosofía del Derecho*, vol. XII (1995), p.387-400; Tomas-Ramon Fernandez, *De la arbitrariedad del legislador*, Madrid: Civitas Ediciones, 1998; Alejandro Nieto García, *El Arbitrio Judicial*, Barcelona: Ariel, 2000; Carlos Bernal Pulido, *El Principio de Proporcionalidad y Derechos Fundamentales*, 3.ed., Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p.608 e ss.

<sup>386</sup> A arbitrariedade deve ser valorada de modo objetivo, jurídico. O controlo da arbitrariedade não pode estar vinculado à intenção e à voluntariedade do legislador. Assim, até mesmo os equívocos involuntários estão submetidos à limitação da não arbitrariedade. VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.243.

VELLOSO aponta como manifestação de irracionalidade à inadequação da regulação ao objeto regulado ou à realização de seu fim. Segundo Leibholz, que sustenta se configurar a arbitrariedade quando o fato regulado é “absolutamente incompatível” com a consequência jurídica, quando não há uma “conexão interna” entre a determinação jurídica e o fim perseguido ou, mesmo quando, havendo tal conexão, esta é completamente insuficiente, afirma ANDREI VELLOSO: “É inquestionável a arbitrariedade de disparidades de trato desprovidas de fundamento, que não correspondem ou não se harmonizam com o escopo da regulação”<sup>387</sup>.

O objeto do princípio da igualdade – pelo menos na versão fraca – não é uma relação causa-efeito, ou meio-fim em sentido autêntico, mas sim a apreciação das razões que sustentam a diferenciação e da relação dessas razões com outras variáveis, entre as quais o contexto que dá sentido à norma legislativa e o fim perseguido, relação essa que só podemos designar de meio-fim num sentido inautêntico e impreciso. As razões justificativas devem ser racionais ou não arbitrárias e devem ter uma relação racional ou não arbitrária com o contexto que dá sentido à medida legislativa e com o fim dela<sup>388</sup>.

---

<sup>387</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.245. Em seu texto é citado Leibholz, Gehard. *Die Gleichheit vor dem Gesetz*. 2.ed, Munchen/Berlin: C.H.Beck, 1959.

<sup>388</sup> O Tribunal Constitucional de Portugal enfrentou essa discussão no Acórdão n.º 396/11 (Processo: n.º 72/11 - Acórdão n.º 396/2011, Órgão Julgador: Tribunal Constitucional De Portugal - Plenário, Relator: Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro. Data de Julgamento: 21 de Setembro de 2011.). O legislador, com vistas à necessidade de adequação das despesas estatais, reduziu a remuneração dos funcionários públicos, exceto daqueles que auferiam até 1.500 euros. Estes alegaram afronta à igualdade, pois só as suas remunerações foram atingidas e as dos outros setores da economia não. Diante dessa situação, fixou o Tribunal: “O não prescindir-se de uma redução de vencimentos, no quadro de distintas medidas articuladas de consolidação orçamental, que incluem também aumentos fiscais e outros cortes de despesas públicas, apoia-se numa racionalidade coerente com uma estratégia de actuação cuja definição cabe ainda dentro da margem de livre conformação política do legislador. Intentando-se, até por força de compromissos com instâncias europeias e internacionais, conseguir resultados a curto prazo, foi entendido que, pelo lado da despesa, só a diminuição de vencimentos garantia eficácia certa e imediata, sendo, nessa medida, indispensável. Não havendo razões de evidência em sentido contrário, e dentro de ‘limites do sacrifício’, que a transitoriedade e os montantes das reduções ainda salvaguardam, é de aceitar que essa seja uma forma legítima e necessária, dentro do contexto vigente, de reduzir o peso da despesa do Estado, com a finalidade de reequilíbrio orçamental. considerou que a diferenciação a que eram sujeitos especificamente os trabalhadores do setor público era racionalmente justificada (não era arbitrária) tendo em conta o fim de diminuição imediata e instantânea da despesa pública. Mas no contexto da estrita apreciação do cumprimento do princípio da igualdade o Tribunal não teve de apreciar (não obstante alguma ambiguidade semântica) se essa diferenciação em si entre vários grupos de trabalhadores era adequada a promover ou

A fundamentação dos atos discricionários (e o STF já determinou que as escolhas legislativas são atos discricionários porque fundados em juízo de conveniência e oportunidade) é essencial para aferição, tanto da proporcionalidade dos critérios legislativos adotados, quanto para comprovação de haver ou não arbitrariedade. A doutrina administrativista é categórica ao afirmar que os discricionários devem ser motivados e que os fundamentados devem ser escolhidos de forma que atendam da melhor forma o bem comum (e que seja o menos oneroso possível se restringir direitos fundamentais direta ou indiretamente). Isso porque se um ato é praticado sem nenhum motivo que o justifique, não resta outro entendimento senão que o autor do referido ato agiu de forma arbitrária, seguindo os seus próprios ditames, sem, contudo, respaldar-se na lei. A motivação e a fundamentação do ato surgem como divisor de águas entre a discricionariedade e a arbitrariedade<sup>389</sup>.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, percebe-se um crescente aumento das normas indutoras. Essas normas têm como característica essencial a vontade do legislador de, por meio de uma norma tributária, dirigir o comportamento do contribuinte. Consequentemente, o critério de igualdade entre contribuintes não será mais a capacidade contributiva, mas sim a medida de comparação exposta na lei interventiva. Em razão do tratamento diferenciado atribuído aos contribuintes pela norma extrafiscal, afirma Humberto Ávila que “a presunção da igualdade não exige apenas uma ‘explicação’. Ela exige uma ‘justificação’, assim entendida aquela razão que demonstra fundamentos jurídicos suficientes para o tratamento desigual”<sup>390</sup> e posteriormente aprofunda esse entendimento sustentando que “para haver justificação não basta que seja explicado o que o ente estatal fez. É preciso que seja patenteada a correção da atuação estatal. E a correção da atuação estatal – aqui o núcleo da questão – depende de uma relação

---

aproximar o fim da diminuição da despesa pública.” Disponível em [http://www.snesup.pt/htmls/\\_dlas/acordo\\_396\\_2011\\_TConstitucional.pdf](http://www.snesup.pt/htmls/_dlas/acordo_396_2011_TConstitucional.pdf), acesso em 20/12/2015.

<sup>389</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 2.ed., São Paulo: Atlas, 2001. p.98; SUNDFELD, Carlos Ari. “Motivação do ato administrativo como garantia dos administrados”. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.75, 1985, p.120.

<sup>390</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.152.

fundada e conjugada entre uma medida de comparação permitida e uma finalidade imposta”<sup>391</sup>.

A igualdade não é indiferente à relação meio-fim entre a medida ou solução legislativa e o fim visado. Entretanto, a igualdade também não se confunde, nem pode ser reduzida à vedação de arbitrariedade. Por meio do dever de consistência legislativa, que visa a garantir a igualdade na repartição do ônus tributário, permite-se um controle teleológico das leis que compõem determinado instituto jurídico. “A finalidade normativa constitui, pois, o elemento que orienta o controle de arbitrariedade: a arbitrariedade da medida legislativa resultará configurada sempre que ela não for adequada para alcançar a sua finalidade”<sup>392</sup>.

Especificamente em relação à tributação, há que se notar que todos os tributos se destinam a atingir uma finalidade fiscal. Isso impõe a conclusão de que a medida de diferenciação dos contribuintes deva ser naturalmente a capacidade contributiva. Assim afirma Humberto Ávila que a imposição deve corresponder à capacidade contributiva. Fala-se, por isso, em *fim interno*<sup>393</sup>.

A vedação de arbitrariedade tem escopo significativo no que tange à persecução de finalidades extrafiscais ou *fins externos*.

Assim, conclui-se que a proibição de arbitrariedade pode se dar tanto em relação ao fim quanto em relação aos meios. O controle da arbitrariedade dos fins perseguidos depende da motivação e da fundamentação de sua eleição. Já o controle de arbitrariedade dos meios depende da sua relação teleológica com o fim pretendido pelo legislador. Assim, a análise de consistência entre finalidade, fundamento e norma para verificar a ocorrência de arbitrariedade deve ser perpetrada por meio do segmento da adequação do princípio da proporcionalidade<sup>394</sup>.

---

<sup>391</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.153.

<sup>392</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.246.

<sup>393</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.161. Humberto Ávila apoia seu entendimento na obra de Stefan Huster, *Recht und Ziele: Zur dogmatik des allgemein Gleichheitssatzes*, Berlim: Duncker und Humbolt, 1993, p.149.

<sup>394</sup> Lothar, Michael, *Der Allgemeine Gleichheitssatz als Methodennormen komparativer Systeme*. Berlim: Duncker & Humblot, 1997. No mesmo sentido, Marion Albers, *Gleichheit und Verhältnismässigkeit, Juristische Schulung*, vol. 48 (2008), p.945/9, p.947.

O dever de igualdade, por fim, não se restringe à ocorrência ou não de arbitrariedade. Ausência de arbitrariedade é o primeiro estágio de verificação do dever de consistência. Além de não ser arbitrária, a norma deve ser implementada de forma consistente.

## 1.2 Igualdade (*neue Formel*) e seus efeitos no dever de consistência legislativa

A igualdade como proibição do arbítrio não resolve os problemas de desigualdade que não se reconduzem a uma decisão legislativa arbitrária<sup>395</sup>, também chamada de dimensão negativa do princípio da igualdade. A outra dimensão do princípio da igualdade foi desenvolvida na década de 80 pelo Tribunal Constitucional alemão<sup>396</sup> e passou a ser conhecido por *neue Formel*.

De acordo com essa fórmula, cuja recepção ultrapassou os limites territoriais alemães<sup>397</sup>, viola-se o princípio da igualdade se um grupo de destinatários da norma em comparação com outros destinatários é tratado de modo diferente, sem que existam entre os dois grupos diferenças de tal natureza e de tal peso que possam justificar o tratamento desigual<sup>398</sup>.

Com vistas a permitir a superação da mera análise de arbitrariedade e incluir no objeto constitucional de proteção da igualdade os efeitos concretos das normas, o Tribunal Constitucional alemão desenvolveu a versão forte<sup>399</sup> do princípio

---

<sup>395</sup> Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ed., Coimbra: Almedina, 2003, p.428, defendendo a insuficiência daquela versão e, conseqüentemente, a sua superação.

<sup>396</sup> BVerfGE 55, 72, 88 e ss.

<sup>397</sup> Sobre a recepção e aplicação da *neue Formel* em Portugal, ver: Fernando Alves Correia, *O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade*, Coimbra: Almedina, 1989, p.425-426. V. também José Joaquim Gomes Canotilho, Anotação ao Acórdão n.º 359/91, in: *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 124, 1991-1992, p.318-327, 327.

<sup>398</sup> Na formulação do Tribunal Constitucional alemão: "Diese Verfassungsnorm [Art. 3 Abs. 1] gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Demgemäß ist dieses Grundrecht vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können" (BVerfGE 55, 72, 88).

<sup>399</sup> Sentença de 7 de outubro de 1980. Referências a outras em Robbers, *Der Gleichheitssatz*, p.751. O debate sobre se a *neue Formel* constituiu uma mudança substancial da jurisprudência do BVerfG tem sido inconclusivo, com vozes a se pronunciarem em sentido afirmativo e outras contra: v. o rol em Anne Lenze, Gleichheitssatz und Generationengerechtigkeit, in: *Der Staat*, 2007, p.89 ss., nota 22. Para várias visões sobre a *neue Formel*: Robbers, *Der Gleichheitssatz*, p.751 ss.; Rainald Maaß, Die neuere

da igualdade (*neue Formel*). Mais do que normas cujos fundamentos e elementos não sejam arbitrários, igualdade no sentido demandado pelo dever de consistência é igualdade efetiva na partilha do ônus tributário. Na versão fraca trata-se de igualdade como proibição do arbítrio. Na versão forte de igualdade, ela pode ser concebida como proibição do desequilíbrio<sup>400</sup>. Apenas diferenças significativas entre dois grupos de pessoas podem justificar uma desigualdade de tratamento, sendo que a extensão dessas diferenças terá de ser tanto maior e preponderante quanto mais extensa for a desigualdade de tratamento.<sup>401</sup>

De acordo com essa versão, a diferenciação ou tratamento desigual deve ser equilibrado. Para se verificar se há *equilíbrio*, Ravi Pereira aponta que é efetuada uma operação de *ponderação multipolar cruzada* que contrapesa (I) a espécie, profundidade, extensão e significado do tratamento desigual sofrido por um dos grupos componentes do par comparativo em relação ao outro, (II) as razões justificativas da diferenciação, (III) as razões que implicariam uma não diferenciação, ou uma diferenciação diferente, e (IV) a intensidade da relação de tudo isso com o contexto normativo e factual que dá sentido à decisão do legislador e com o fim da norma.

Por meio da ponderação dos elementos apontados não pretende a igualdade que a opção diferenciadora adotada seja *a mais justa* das alternativas disponíveis. Entretanto, o resultado da ponderação, mediante análise específica do caso e das suas consequências práticas deve permitir concluir que as razões que fundamentam o tratamento diferenciado sob exame, em relação àquele tributo e as consequências daquele grupo atingido, tem peso suficiente para justificar tal

---

Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz – Ein Neuansatz?, in NVwZ, 1988, p.14-21; Michael Sachs, Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes - Willkürverbot und sogenannte neue Formel, in: *Juristische Schulung*, 1997, p.124 ss; Dimitri Schaff, *Entwicklung von der Willkürformel zur Gruppenvergleichsformel*, GRIN Verlag, 2013 (eBook).

<sup>400</sup> PEREIRA, Ravi. Igualdade e proporcionalidade: um comentário às decisões do Tribunal Constitucional de Portugal sobre cortes salariais no sector público, in: *Revista Española de Derecho Constitucional*, ISSN: 0211-5743, núm. 98, mayo-agosto (2013), p.317-370, propõe razoabilidade como equilíbrio, em contraposição à razoabilidade como fundamento material bastante.

<sup>401</sup> PEREIRA, Ravi. Igualdade e proporcionalidade: um comentário às decisões do Tribunal Constitucional de Portugal sobre cortes salariais no sector público, in: *Revista Española de Derecho Constitucional*, ISSN: 0211-5743, núm. 98, mayo-agosto (2013), p.317-370, p.324.

tratamento. Ou seja, não basta que a diferenciação seja racional, razoável ou não arbitrária. Subjacente à ponderação está a ideia de que quanto mais intensa, extensa for a diferença de tratamento, mais forte ou "pesada" deve ser a razão dessa diferenciação<sup>402</sup>.

A partir da *neue Formel* percebe-se a integração da proporcionalidade ao dever de igualdade<sup>403</sup>. Assim, mesmo em situações em que seja identificável um fundamento material para a desigualdade de tratamento, haverá violação do princípio da igualdade, se a desigualdade de tratamento não cumprir o limite decorrente do princípio da proporcionalidade. A articulação entre o princípio da igualdade e o princípio da proporcionalidade procurou responder à insuficiência da fórmula da proibição do arbítrio em determinadas matérias, designadamente sempre que estivesse em causa a liberdade individual.

Em um caso bastante sensível, o Tribunal Constitucional de Portugal enfrentou a questão da redução de salários de funcionários públicos como opção legislativa para enfrentar a crise econômica. Diante da opção legislativa, manifestou-se o referido tribunal:

[...] certamente admissível alguma diferenciação entre quem recebe por verbas públicas e quem atua no setor privado da economia, não se podendo considerar, no atual contexto económico e financeiro, injustificadamente discriminatória qualquer medida de redução dos rendimentos dirigida apenas aos primeiros<sup>404</sup> [...] a liberdade do legislador recorrer ao corte das remunerações e pensões das pessoas que auferem por verbas públicas, na mira de alcançar um equilíbrio orçamental, mesmo num quadro de uma grave crise económico-financeira, não pode ser ilimitada<sup>405</sup> [...] a igualdade jurídica é sempre uma igualdade proporcional, pelo que a desigualdade justificada pela diferença de situações não está imune a um juízo de proporcionalidade. A dimensão da desigualdade do tratamento tem que ser proporcionada às

---

<sup>402</sup> No sentido de equilíbrio das decisões legislativas, há semelhança com a (primeira) lei da ponderação de Alexy, construída a pensar especificamente no princípio da proporcionalidade: "Quanto maior for o grau de não satisfação ou de afetação de um dos princípios, tanto maior deve ser a importância da satisfação do outro". Alexy, *Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad*, in: *REDC*, vol. 91 (janeiro-abril 2011), p.15.

<sup>403</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.59-62.

<sup>404</sup> Processo: n.º 72/11 - Acórdão n.º 396/2011, Órgão Julgador: Tribunal Constitucional De Portugal - Plenário, Relator: Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro. Data de Julgamento: 21 de Setembro de 2011.

<sup>405</sup> Processo: d.º 72/11 - Acórdão d.º 396/2011, Órgão Julgador: Tribunal Constitucional de Portugal - Plenário, Relator: Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro. Data de Julgamento: 21 de Setembro de 2011.

razões que justificam esse tratamento desigual, não podendo revelar-se excessiva<sup>406</sup>.

O exemplo apontado demonstra que a igualdade jurídica é sempre uma igualdade proporcional. Assim, a dimensão da desigualdade do tratamento tem que ser proporcionada às razões que justificam esse tratamento desigual, não podendo revelar-se excessiva. Ainda que diante de situações difíceis, o legislador não está absolutamente livre. Mais do que não ser arbitrário, o dever de igualdade impõe que as restrições às liberdades individuais não podem ser excessivas.

Esse também foi o fundamento do Tribunal Constitucional alemão para definir se a diferenciação nas consequências decorrentes da imposição de não fumar em ambientes fechados para os pequenos *pubs*, que não tem espaço físico para criar ambientes diferenciados para fumantes e não fumantes, estava de acordo com os parâmetros da igualdade.

A adoção da chamada nova fórmula não implica a ruptura com a fórmula anterior. Pelo contrário, conforme demonstra Christine Grolig<sup>407</sup>, o Tribunal Constitucional alemão continua analisando a proibição de arbitrariedade. Apenas agregou à vedação de arbitrariedade nova fórmula.

### **1.3 Relação da capacidade contributiva com o dever de consistência legislativa**

Em não havendo uma finalidade externa a ser perseguida pelo tributo, este deve usar como critério comparativo entre os contribuintes a capacidade contributiva. A tributação do contribuinte de acordo com a sua capacidade contributiva

---

<sup>406</sup> O exemplo português citado foi trabalhado por Ravi Pereira: Igualdade e proporcionalidade: um comentário às decisões do Tribunal Constitucional de Portugal sobre cortes salariais no sector público, in: *Revista Española de Derecho Constitucional*, ISSN: 0211-5743, núm. 98, mayo-agosto (2013), p.317-370, p.324.

<sup>407</sup> Isso pode ser apreciado em BVerfGE 55, 72, 88, BVerfGE 52, 277, 280. O Tribunal Constitucional Federal traz explicitamente as duas fórmulas em conjunto em BVerfGE 89, 15:22; BVerfGE 54, 101, 101; BVerfGE 73, 105, 110; BVerfGE 107, 27, 45; BVerfGE 110, 412, 431. GRODIG, Christine Antonia. *Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013, p.89.

não é apenas um postulado da ciência das finanças, mas sobretudo uma exigência da igualdade tributária e, com isso, vincula o legislador a concretizá-la.<sup>408</sup>

Devido à natureza onerosa inerente aos tributos, o tratamento igualitário (ou isonômico) dispensado aos contribuintes deve ser o da efetiva igualdade na repartição do ônus tributário. A questão corresponde a saber como repartir igualmente a carga fiscal.

Christine Grolig, acompanhando a teoria de Englisch, aponta que a capacidade contributiva, no Direito Tributário, é comumente definida por três indicadores: a renda (*Einkommensleistungsfähigkeit*), o patrimônio (*Vermögensleistungsfähigkeit*) e o consumo (*Konsumsleistungsfähigkeit*)<sup>409</sup>. Assim, a relação do princípio da capacidade contributiva e do dever de consistência legislativa demanda que o legislador: eleja livremente, no exercício regular da competência constitucional tributária a hipótese de incidência e a vincule com um indicador de capacidade contributiva. Uma vez decidida a materialidade e a base de cálculo, ele tem o dever de desenvolver o mencionado tributo, de forma a garantir a igualdade na repartição do ônus tributário. Ou seja, a implementação das decisões subsequentes deve ser consistente, exceto se houver razões materialmente justificáveis ou a constituição de novo sistema, sob pena de violação da igualdade.

## **2 SISTEMATICIDADE (SYSTEMBINDUNG) EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

O ordenamento jurídico, por não ser um simples conglomerado de normas (capítulo I, B, 2) pressupõe a sistematicidade das normas que o compõem. Conforme a ressalva já estabelecida anteriormente (capítulo I, A, 4.4.4), o presente trabalho não pretende abordar de forma ampla a temática da justiça sistêmica

---

<sup>408</sup> No original: “Das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht nur ein finanzwissenschaftliches Postulat, sondern als Ausprägung der Steuergleichheit und damit als Konkretisierung geltenden Verfassungsrechts für den Steuergesetzgeber unmittelbar bindend. Es handelt sich um ein Rechtsprinzip und damit um die Konkretisierung von Rechtssätzen”. GROLIG, Christine Antonia. *Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013, p.90-91.

<sup>409</sup> GROLIG, Christine Antonia. *Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013, p.91, na qual cita ENGLISCH, *Wettbewerbsgleichheit*, s. 139.

(ordenamento nacional) e da sua correlata coerência (âmbito comunitário). O objeto de análise restringe-se ao dever de consistência legislativa. Isso significa que se analisa apenas o subsistema no qual determinada norma se insere para ver se é com ele consistente, na medida em que, havendo o legislador decidido por “a”, suas decisões posteriores necessariamente precisam ser consistentes com “a”. Exatamente em função da análise relacional entre as normas, o dever de consistência legislativa precisa ser sistematicamente apreensível e juridicamente controlável.

### **2.1 Níveis de restrição do âmbito de discricionariedade do legislador ou (*Zweistufigkeit*) da autovinculação**

Especificamente em Direito Tributário, a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão aponta para um nível escalonado de liberdade do legislador. Consequentemente, quanto mais restrito for o âmbito de discricionariedade, mais intenso deve ser o controle. Assim, a graduação (*Stufigkeit*) é de intensidade do controle judicial a ser exercido (*Kontrolldichte des Gerichts*)<sup>410</sup>.

Enquanto no primeiro momento (o da fixação de sua decisão fundamental) o legislador dispõe de amplo espaço de decisão, na medida em que o instituto é concretizado aumenta a sua vinculação ao sistema e consequentemente seu espaço de decisão é reduzido. O legislador deve ser consistente. Eventuais diferenciações entre contribuintes ou mesmo alterações na forma de tributação devem ser materialmente justificadas.

Isso posto, no primeiro nível (decisão fundamental) está basicamente sujeita à vedação de arbitrariedade. Já no segundo nível há uma intensa demanda por justificação e seu controle está sujeito ao postulado da proporcionalidade<sup>411</sup>.

Qual a vantagem, em comparação com o método da igualdade, que a sistematicidade agrega? A grande diferença, aponta SIMON BULLA<sup>412</sup>, é que, enquanto

---

<sup>410</sup> ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*. Colônia: Otto Schmidt, 1999, p.170.

<sup>411</sup> GROLIG, Christine Antonia. *Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013, p.93

a análise da igualdade é bipolar, a sistematicidade procura abarcar a problemática de forma multipolar. Não só o tratamento desigual de um grupo de pessoas, ou dos fatos de um caso relativo a outro é passível de comparação, mas averiguação a inserção consistente de uma medida em um sistema complexo por vezes torna-se o objeto da análise da consistência legislativa. Assim, se legislador decidiu por um determinado sistema, e em particular por um determinado conceito de proteção (*Schutzkonzept*) a um conceito específico de proteção ele deve continuar consistentemente desenvolvendo essa sua decisão inicial. Desvios e exceções não são proibidos, mas para implementá-los deve o legislador fundamentar se forma materialmente suficiente a sua decisão, o verdadeiro significado do princípio constitucional da consistência é quase inverso de carga de conformidade do sistema de raciocínio.

## 2.2 Alteração do sistema posto ou justificativa extrafiscal

Em um terceiro nível de controle do desenvolvimento consistente da legislação estão as razões pelas quais as normas que não desenvolvem consistentemente determinado instituto não são consideradas inconstitucionais. Essas normas requerem fundamento material especial que justifique a exceção. A doutrina, via de regra por meio da análise de decisões judiciais, aponta a extrafiscalidade (dentre elas as normas de simplificação) como sendo decisões fundamentais justificativas de exceção ao dever de consistência legislativa.<sup>413</sup>

Alteração de princípios fundamentais e mudança de sistema são figuras relativamente novas na jurisprudência e decorrentes do desenvolvimento da dogmática do dever de consistência legislativa. Com a mudança o legislador está a indicar que, de fato, um novo sistema está sendo instituído. Esse novo sistema deve, em alguma medida, orientar uma nova forma de proceder relativamente ao destinatário da norma. Esse entendimento restou explícito na decisão acerca do *Pendlerpauschal*, quando o legislador, com vistas a aumentar a arrecadação, introduziu na legislação uma restrição à dedução dos custos de deslocamento. Alguns

---

<sup>413</sup> GROLIG, Christine Antonia. *Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013, p.94.

contribuintes foram mais afetados do que outros. Por isso postularam ser a alteração inconsistente, pois introduz desigualdade incompatível com o sistema. O BverfG considerou a norma inconstitucional, pois a introdução de critério: (a) sem justificativa material para a imposição de tratamento desigual, (b) bem como a ausência de configuração de novo sistema afrontam o dever de consistência legislativa. Para justificar a exceção, a mudança deve ser fundamental. Deve constituir um novo sistema.

### **3 CONTROLE JUDICIAL DA ATIVIDADE LEGISLATIVA E A NECESSIDADE DE SUPERAÇÃO DA TESE DO LEGISLADOR NEGATIVO**

Conforme anteriormente demonstrado, o dever de consistência legislativa dispõe que o legislador é livre para exercer a sua competência tributária, elegendo os critérios informadores do tributo; uma vez exercida a competência, deve o Poder Legislativo promover a implementação formal e materialmente consistente de decisões fundamentais prévias ao desenvolver os institutos jurídicos, garantindo a isonomia efetiva entre os contribuintes, de forma que a finalidade perseguida pelo legislador mantenha relação de adequação com as normas que a implementam e com as consequências efetivas delas advindas, salvo se houver uma justificação (novo sistema ou extrafiscalidade) para posterior discrepância relativamente à decisão fundamental prévia. Logo, compete ao Legislativo a escolha de finalidades a serem perseguidas, inclusive utilizando-se dos tributos para a persecução de fins externos à tributação. O mérito da opção legislativa não compete ao Judiciário analisar. Entretanto, a análise da consistência formal e material da norma deve ser objeto de apreciação judicial. Nas palavras de HUMBERTO ÁVILA<sup>414</sup>:

O poder de controle do Judiciário, quanto à fixação de premissas de fato e a previsão de efeitos futuros da lei, será tanto menor quanto mais difícil e técnico for o juízo exigido para a fixação das premissas de fato, e mais duvidosos forem os efeitos futuros da lei; o poder de controle do Poder Judiciário será tanto maior quanto mais pessoalizado for o elemento distintivo relacionado com a diferenciação feita pelo Poder Legislativo, mais vinculadas com princípios relacionados com a garantia do desenvolvimento pessoal for

---

<sup>414</sup> ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.163

a distinção e mais importantes forem os bens jurídicos afetados ou influenciados por esses princípios.

Com base no exposto, é possível afirmar que a competência do Poder Judiciário para analisar a observância ou não pelo legislador do dever de consistência legislativa não afronta o princípio da separação dos poderes. O Supremo Tribunal Federal desenvolveu a tese do legislador negativo no julgamento da ADI 896 (1996), para indicar que o Poder Judiciário tem a função de legislar negativamente, no sentido de eliminar do ordenamento jurídico a norma incompatível com a Constituição, mediante juízo de exclusão, não podendo criar norma jurídica geral diversa da instituída pelo Poder Legislativo.<sup>415</sup> Importante ressaltar que tese do legislador negativo não pode ser utilizada incondicionalmente a ponto de excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5, XXXV). Logo, compete ao Poder Judiciário interpretar e aplicar a lei, concretizando aquilo que o ordenamento jurídico estatui por meio de regras e princípios, construindo o próprio significado da norma em função da sua finalidade, que só estava entremostrada antes da sua delimitação<sup>416</sup> e assim corrigindo as inconsistências legislativas.

Na jurisprudência é possível encontrar tímidas manifestações de controle pelo Judiciário de atos discricionários e, conseqüentemente, dos tributos eivados de fim externo à tributação. Um dos elementos que pode e deve ser submetido ao crivo do Poder Judiciário consiste na análise da escolha dos meios para a promoção do fim, bem como os efeitos decorrentes dessa escolha.

O Ministro Humberto Martins, relator de recurso ordinário em mandado de segurança<sup>417</sup> no qual se questionava a legitimidade de ato administrativo

---

<sup>415</sup> ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.163.

<sup>416</sup> ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.165.

<sup>417</sup> RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - SINDICATO - LIBERDADE SINDICAL - CONTRIBUIÇÃO VOLUNTÁRIA - ATO ADMINISTRATIVO DETERMINANDO A SUSPENSÃO DOS DESCONTOS DE CONTRIBUIÇÃO EM FOLHA DE PAGAMENTO - DESVIO DE FINALIDADE - ATO ABUSIVO - CUNHO EMINENTEMENTE POLÍTICO - DIREITO LÍQUIDO E CERTO - INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA MORALIDADE, FINALIDADE E LIBERDADE SINDICAL. 1. Ainda que a lei estadual dê ampla margem discricionária à autoridade administrativa para retirar a consignação em folha de pagamento da contribuição voluntária devida pelos filiados do Sindicato, impossível assim

determinando a suspensão dos descontos de contribuição sindical em folha de pagamento, indentificou desvio de finalidade. Expressamente consignou em sua decisão que “nenhum ato é totalmente discricionário, pois será sempre vinculado, ao menos no que diz respeito, ao fim e à competência”. Assim, considerando que apesar de não ser ilícita em si a suspensão do desconto em folha, esta não pode ser procedida por revidação estritamente política. E concluiu: “Ocorre desvio de poder e, portanto, invalidade, quando o agente se serve de um ato para satisfazer finalidade alheia à natureza do ato utilizado”.

A decisão citada bem demonstra a necessidade de análise dos fins perseguidos para verificar a legitimidade de atos públicos (sejam eles executivos, legislativos ou mesmo judiciais). Apesar de concondar com o desfecho da decisão proferida, o caso não encontrava seu maior problema na finalidade imediata do ato, mas sim da motivação e na justificação da finalidade.

Em outro caso que versava sobre a exigência de prova física em concurso público<sup>418</sup>, definiu o Ministro Castro Meira que “as disposições do edital se inserem no âmbito do poder discricionário da administração, o qual não está isento de apreciação pelo Poder Judiciário, se comprovada ilegalidade ou inconstitucionalidade nos juízos de oportunidade e conveniência, o que não se verifica na hipótese vertente”. Ou seja, demonstra uma abertura do Judiciário para análise da legalidade e da constitucionalidade dos próprios juízos de conveniência e oportunidade da administração pública.

Além dos critérios de diferenciação e da justificação da finalidade, compete ao Judiciário a análise da própria finalidade eleita pelo legislador. Essa

---

proceder por revidação estritamente política. 2. Ocorre desvio de poder e, portanto, invalidade, quando o agente se serve de um ato para satisfazer finalidade alheia à natureza do ato utilizado. 3. Nenhum ato é totalmente discricionário, pois será sempre vinculado, ao menos no que diz respeito, ao fim e à competência. 4. Ato abusivo que vai de encontro ao princípio da moralidade, impessoalidade e liberdade sindical, vistos nos arts. 37 e 8.º, inciso I, da Constituição Federal, bem como art. 2.º, item I, da Convenção 98 da OIT, *ex vi* do art. 5.º, § 2.º, da Constituição Federal. 5. Direito líquido e certo configurado. Recurso ordinário conhecido e provido, para anular o ato coator. (Processo: Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 17081/PE processo nº 2003/0169854-0. Órgão Julgador: Superior Tribunal de Justiça - Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins. Data do Julgamento: 27/02/2007. Data da Publicação/Fonte: Dj 09/03/2007 P. 297.)

<sup>418</sup> Processo: Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 32073/MS processo nº 2010/0079866-7. Órgão Julgador: Superior Tribunal de Justiça Segunda Turma. Relator: Ministro Castro Meira. Data do Julgamento: 26/04/2011. Data da Publicação/Fonte: Dje 10/05/2011.

análise não poderá adentrar no mérito da escolha, mas necessariamente se sujeitará ao crivo do Judiciário a legalidade e a constitucionalidade da finalidade eleita, não podendo ser arbitrária (cap. II, A, 2).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 4.º DA LEI N.º 3.244/57. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N.º 211/STJ. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENQUADRAMENTO DE EQUIPAMENTO IMPORTADO NA EXCEÇÃO TARIFÁRIA 001 DA RESOLUÇÃO N.º 10/2005 DA CAMEX. IMPOSSIBILIDADE. CAPACIDADE SUPERIOR ÀQUELA PREVISTA PARA A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. 1. O Tribunal de origem se pronunciou de forma clara e fundamentada sobre as questões postas à sua apreciação, ainda que de forma contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em violação do art. 535 do CPC. Com efeito, a Corte *a quo* resolveu a demanda entendendo que "o maquinário importado pelo impetrante não se enquadra na hipótese da exceção tarifária n.º 001 da Resolução n.º 10/2005 da CAMEX, porquanto se trata de equipamento com maior capacidade de processamento de barras de aço chato do que aquele descrito na norma suprarreferida". 2. Quanto à alegada afronta do art. 4.º, *caput* e § 2.º, da Lei n.º 3.244/57, a ausência de manifestação do Tribunal de origem em relação a ele inviabiliza o conhecimento do recurso no ponto, haja vista a incidência da Súmula n.º 211/STJ. 3. Não compete ao Poder Judiciário adentrar nos motivos pelos quais a CAMEX, em sua Resolução n.º 10/2005, limitou o benefício a equipamentos com determinada capacidade, sobretudo porque a redução de alíquota do Imposto de Importação, em razão de sua natureza extrafiscal, está afeta às políticas sociais e econômicas elaboradas pelo Poder Executivo, cujo mérito administrativo, conforme mezinha lição de Direito Administrativo, não se sujeita ao controle jurisdicional, *salvo quanto à sua constitucionalidade e legalidade*. Por outro lado, as normas relativas à exclusão de crédito tributário devem ser interpretadas literalmente, na forma do art. 111, I, do Código Tributário Nacional. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Decisão: Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Castro Meira, Humberto Martins (Presidente) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator. REsp 1145540 / SC - :superior.tribunal.justica;turma.2: acordao;resp:2010-10-19;1145540.

Tomando por base os ensinamentos de ALMIRO DO COUTO E SILVA, voltados para a análise de discricionariedade administrativa<sup>419</sup>, pode-se também afirmar em relação ao Legislativo que o poder discricionário um resíduo do absolutismo que ficou no Estado de Direito, nem um anacronismo autoritário

---

<sup>419</sup> COUTO E SILVA, Almiro. "Poder Discricionário no Direito Administrativo Brasileiro". In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

incrustado no Estado contemporâneo. Ele não pode ser visto como uma anomalia ou como um vírus que deva ser combatido até a extinção. Trata-se, simplesmente, de um poder contido pela lei e pelo controle judicial dos pressupostos formais do seu exercício, um poder sem o qual seria impossível a atividade criadora e plasmadora do futuro exercida pelo Poder Legislativo.<sup>420</sup> Pode o Judiciário intervir no *mérito*<sup>421</sup> das decisões do legislador?

É inconstitucional qualquer tentativa do Poder Legislativo de definir previamente conteúdos ou estabelecer prazos para que o Poder Executivo, em relação às matérias afetas a sua iniciativa, apresente proposições legislativas, mesmo em sede da Constituição estadual, porquanto ofende, na seara administrativa, a garantia de gestão superior dada ao chefe daquele Poder. Os dispositivos do ADCT da Constituição gaúcha, ora questionados, exorbitam da autorização constitucional de auto-organização, interferindo indevidamente na necessária independência e na harmonia entre os Poderes, criando, globalmente, na forma nominada pelo autor, verdadeiro plano de governo, tolhendo o campo de discricionariedade e as prerrogativas próprias do chefe do Poder Executivo, em ofensa aos arts. 2.º e 84, II, da Carta Magna<sup>422</sup>.

A controvérsia objeto destes autos – possibilidade, ou não, de o Poder Judiciário determinar ao Poder Executivo a adoção de providências administrativas visando à melhoria da qualidade da prestação do serviço de saúde por hospital da rede pública – foi submetida à apreciação do Pleno do STF na SL 47-AgR, rel. min. Gilmar Mendes, DJ de 30-4-2010. Naquele julgamento, esta Corte, ponderando os princípios do “mínimo existencial” e da “reserva do possível”, decidiu que, em se tratando de direito à saúde, a intervenção judicial é possível em hipóteses como a dos autos, nas quais o Poder Judiciário não está inovando na ordem jurídica, mas apenas

---

<sup>420</sup> COUTO E SILVA, Almiro. Poder discricionário no Direito Administrativo Brasileiro. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.172.

<sup>421</sup> Almiro do Couto e Silva mostra que a história, no Brasil, do controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário tem evidenciado uma constante ampliação da revisão judicial. Num primeiro momento os lineamentos básicos da *judicial review* no Direito brasileiro foram postos, nos primórdios da República, apesar de algumas imprecisões técnicas evidentes e de algumas repetições inúteis, pela Lei n.º 221, de 1894, de modo que os limites do controle judicial começavam onde se iniciava o mérito do ato administrativo, não se permitindo que o exame se estendesse aos aspectos da conveniência ou oportunidade. E afirma o autor: “Modernamente surgiu, em toda parte, a tendência a apertar o controle judicial sobre os atos administrativos, fundada no argumento de que quando a norma jurídica concede poder discricionário ao administrador, tal poder há de ser exercido de forma que a decisão seja a que melhor atenda ao interesse público.” COUTO E SILVA, Almiro. Poder discricionário no Direito Administrativo Brasileiro. In: *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.172.

<sup>422</sup> Processo: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 179. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal - Plenário. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data do Julgamento: 19/02/2014. Data de Publicação Dje 28/03/2014 - Ata Nº 38/2014. Dje Nº 62, Divulgado Em 27/03/2014.

determinando que o Poder Executivo cumpra políticas públicas previamente estabelecidas<sup>423</sup>.

### Critérios usados pela administração para imposição de multa:

A jurisprudência desta Suprema Corte entende plenamente cabível o controle de constitucionalidade dos atos de imposição de penalidades, especialmente à luz da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação do uso de exações com efeito confiscatório (cf., e.g., a ADI 551 e a ADI 2.010). Portanto, como a relação entre a pena imposta e a motivação que a fundamenta não é imune ao controle de constitucionalidade e de legalidade, as correções eventualmente cabíveis não significam quebra da separação dos Poderes. De fato, essa calibração decorre diretamente do sistema de *checks and counterchecks* adotado pela Constituição de 1988, dado que a penalização não é ato discricionário da administração, aferível tão somente em termos de conveniência e de oportunidade<sup>424</sup>.

Separação dos Poderes. Possibilidade de análise de ato do Poder Executivo pelo Poder Judiciário. (...) Cabe ao Poder Judiciário a análise da legalidade e constitucionalidade dos atos dos três Poderes constitucionais, e, em vislumbrando mácula no ato impugnado, afastar a sua aplicação<sup>425</sup>.

Exemplo de autolimitação do Judiciário concerne à análise dos chamados benefícios fiscais. Em caso que versava sobre isenção de custas judiciais concluiu o tribunal pelo caráter geral desse benefício, de forma que não teria sido concedida a um beneficiário em particular, de modo a configurar privilégio indevido. Ao contrário, seria benefício fiscal concedido por Estado soberano que, mediante política pública formulada pelo governo, buscaria garantir a realização, em seu território, de eventos da maior expressão, o que tornaria legítimos os estímulos destinados a atrair a Fifa, de modo a alcançar os benefícios econômicos e sociais pretendidos. Ressaltou que, para atingir esse mesmo desiderato, outras isenções tributárias de impostos e contribuições sociais federais teriam sido concedidas à Fifa, à sua subsidiária no Brasil e aos seus prestadores de serviços, relativas aos fatos

---

<sup>423</sup> Processo: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 179. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal - Plenário. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data Do Julgamento: 19/02/2014. Data De Publicação Dje 28/03/2014 - Ata Nº 38/2014. Dje Nº 62, Divulgado Em 27/03/2014.

<sup>424</sup> Processo: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 595.553/RS. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Data Do Julgamento: 08/05/2012. Publicação: Acórdão Eletrônico Dje-174 Divulg 03-09-2012 Public 04-09-2012.

<sup>425</sup> Processo: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 629.574/RJ. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Segunda Turma. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data Do Julgamento: 03/04/2012. Publicação: Dje 23/04/2012.

Processo: Agravo de Instrumento nº 746260. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Primeira Turma. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Data Do Julgamento: 09/06/2009. Data De Publicação Dje 07/08/2009 - Ata Nº 22/2009. Dje Nº 148, Divulgado Em 06/08/2009.

geradores decorrentes das atividades diretamente vinculadas à organização ou realização dos aludidos eventos, por meio da Lei 12.350/2010. Registrou que a realização de grandes eventos internacionais esportivos, dotados de inegável potencial de gerar empregos e atrair investimentos, configuraria interesse constitucionalmente relevante. O min. Roberto Barroso acrescentou que a análise da lei em debate configuraria hipótese típica de autocontenção judicial. Nesse sentido, a visão do julgador em relação a essa decisão política não poderia se sobrepor a decisões de conveniência e oportunidade tomadas pelos agentes públicos eleitos. Explicou que, caso não se configurasse inconstitucionalidade evidente, de direitos fundamentais e das regras da democracia, não haveria razão para que o STF se sobrepusse à valoração feita pelos agentes políticos. O min. Luiz Fux, no que se refere aos prêmios e aos auxílios concedidos a ex-jogadores, destacou o direito ao reconhecimento – tendo em vista o valor cultural do esporte para a nação e para o mundo – como uma faceta da isonomia. Vencido, em parte, o min. Joaquim Barbosa (presidente), que assentava apenas a inconstitucionalidade do art. 53 da Lei Geral da Copa. Reputava que a concessão de isenções fiscais a entidades privadas envolvidas no evento violaria o princípio da isonomia e a imprescindibilidade de motivação idônea<sup>426</sup> para qualquer tipo de exoneração fiscal.

Em caso com estrutura similar, no qual o STF foi chamado a decidir acerca de diferenças de prazos para adesão ao regime especial de tributação (SIMPLES)<sup>427</sup>. Nesse caso fixou que para examinar a inexistência de ofensa ao princípio da isonomia, seria necessário rever a interpretação dada à legislação infraconstitucional aplicável à espécie, para determinar e avaliar os motivos fiscais e extrafiscais que levaram à adoção de prazos diferenciados. Nesse sentido afirmou o ministro relator: “Essa Corte possui entendimento no sentido de que é inviável ao Poder Judiciário, com fundamento em ofensa ao princípio da isonomia, afastar limitação para concessão de benesse fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não

---

<sup>426</sup> Processo: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4976. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data Do Julgamento: 07/05/2014. Data De Publicação Dje 30/10/2014 - Ata Nº 160/2014. Dje Nº 213, Divulgado Em 29/10/2014.

<sup>427</sup> Processo: Recurso Extraordinário nº 742352. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Segunda Turma. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data Do Julgamento: 05/08/2014. Data De Publicação Dje 15/08/2014 - Ata Nº 107/2014. Dje Nº 157, Divulgado Em 14/08/2014.

contemplado na legislação aplicável, sob pena de agir na condição anômala de legislador positivo.<sup>428</sup>

## **CONCLUSÕES PRELIMINARES E ANÁLISE CRÍTICA**

Se, por um lado não compete ao Judiciário analisar o mérito da opção legislativa. Deve ele garantir a obediência ao dever de consistência legislativa. Para tanto deve promover a análise da consonância da finalidade perseguida com os ditames constitucionais, a justificativa da opção por fomentar a concretização daquele fim, os critérios utilizados e os efeitos daí decorrentes compete ao Judiciário julgar.

Conforme desenvolvido na primeira parte do trabalho as inconsistências legislativas podem ser percebidas: (1) do ponto de vista formal, quando há contradição expressa entre duas normas, (2) do ponto de vista material, quando as determinações materiais já existentes de um determinado instituto e a forma como esse instituto veio a ser desenvolvido não são consistentes ou quando a finalidade pretendida pela norma fundamental e a forma como ela foi concretizada não são consistentes, e (3) do ponto de vista dos efeitos, quando o legislador expressamente pretende obter determinado efeito e não o obtém ou, ainda, quando os meios (técnicas de arrecadação tributária) não estão em consonância com a sua finalidade. Tendo o legislador o dever de obedecer os ditames da consistência legislativa, deve o judiciário corrigir os eventuais desvios.

## **B. ESTRUTURA SISTÊMICA DO PIS E DA COFINS COMO CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS**

A partir dos critérios para averiguação do dever de consistência legislativa apresentados, pretende-se analisar a observância ou não do dever de consistência legislativa pelo legislador, quando da inserção do regime não-cumulativo

---

nas contribuições à seguridade social incidentes sobre o faturamento, nomeadamente o PIS e a COFINS.

Sabe-se que as contribuições ao PIS e à COFINS já foram objeto de vetustos estudos e inúmeras decisões judiciais. Em relação a elas são questionáveis a sua natureza tributária, a sua base de cálculo, os efeitos do desvio de arrecadação, etc. Também o regime não-cumulativo introduzido na sistemática de apuração do PIS e da COFINS pelas Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/2004 já foi objeto de acalorado debate doutrinário, especialmente no que tange à restrição de crédito pelas INs 247/2002 e 404/2004<sup>429</sup>. A presente proposta não descarta do desenvolvimento legislativo, doutrinário e jurisprudencial que precede essa pesquisa. Pelo contrário, procura apropriar-se dele e lançar um “novo olhar”, com vistas a colaborar com a solução dos problemas enfrentados. Esse “novo olhar” consiste em analisar a constitucionalidade da instituição do regime não-cumulativo ao PIS e à COFINS, por meio da análise da observância pelo legislador do dever de consistência legislativa.

Para que se possa realizar essa análise é preciso reconstruir as relações sistêmicas das normas envolvidas, a fim de identificar as decisões fundamentais do legislador e as normas posteriores que as implementaram, com vistas a clarear os elementos constitutivos do dever de consistência legislativa, quais sejam: (a) finalidade mediata perseguida pelo legislador (instituto ou ramo do sistema); (b) fundamento do legislador para a finalidade e para a norma; (c) finalidade imediata perseguida pelo legislador da norma concretizadora ou alteradora do instituto; (d) norma fundamental; (e) norma concretizadora ou alteradora; (f) instrumentos de praticabilidade e efeitos concretos.

---

<sup>429</sup> PAULA, Afonso Henrique Arantes de. *As Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29112013-075617/>>. Acesso em: 2016-02-28.; PITTONDO, Maysa de Sá. *Contribuições Destinadas à Seguridade Social: competência residual*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-130453/>>. Acesso em: 2016-02-28.; MOREIRA, Andre Mendes. *Não Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/>>. Acesso em: 2016-02-28.

Com vistas a desnudar esses elementos, o presente capítulo parte do seguinte fato: o regime não-cumulativo de apuração das referidas contribuições foi inserido pelo legislador como norma (fundamental e concretizadora) do PIS e da COFINS. Por meio dela o legislador, além de adotar o regime não-cumulativo, definiu (1) quais contribuintes passariam a adotá-lo e quais manteriam a apuração com base no regime cumulativo e (2) com que método se concretizaria a não-cumulatividade.

Como norma concretizadora de tributos pré-existentes, sem finalidade extrafiscal e sem formar novo sistema, ela deve manter o mesmo critério de igualdade promovido pelos tributos que concretizou. Ainda, a introdução desse regime manteve a igualdade entre os contribuintes? Há alguma justificativa material, que fundamente eventual desigualdade entre os contribuintes desobrigando o legislador do dever de consistência?

Por outro lado, ao decidir pela introdução do regime não-cumulativo, pode o legislador implementá-lo “se”, “como” e o “quanto” quiser? Em não sendo livre, como é operacionalizada a gradativa restrição de liberdade legislativa?

Para enfrentar essas questões o presente capítulo está dividido em três partes. Na primeira parte (cap. 1) abordar-se-á o fundamento constitucional e a estrutura legislativa do PIS e da COFINS. Com isso, pretende-se desnudar os seus limites constitucionais, a sua natureza, sua finalidade e os contornos da legislação infraconstitucional desses tributos. Na segunda parte (cap. 2) trabalhar-se-á com a inserção pelo legislador do regime não-cumulativo no PIS e na COFINS, com especial atenção ao critério utilizado para definir quais contribuintes são afetados por esse regime e a forma de apuração dos créditos de PIS e de COFINS. Na terceira parte (cap.3), analisar-se-á a observância ou não do dever de consistência legislativa pelo legislador ao (cap. 3.1) definir como critério discriminatório dos contribuintes a forma de apuração de imposto de renda e (cap. 3.2) definir quais insumos poderão ser considerados para fins de crédito.

## 1 DELIMITAÇÃO DO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL DO PIS E DA COFINS

### 1.1 Estrutura constitucional do PIS e da COFINS como tributos finalísticos

#### 1.1.1 Competência legislativa

Quando da introdução do FINSOCIAL, antecessor do PIS e da COFINS, no ordenamento jurídico, muito se questionou acerca da sua natureza tributária. Questionar a natureza tributária de uma exação equivale a questionar: tem o legislador competência para impor a exigência dessa exação como se tributo fosse?

ANDREI PITTEN VELLOSO, ao analisar a inserção das contribuições nas Constituições Brasileiras, demonstra que, já na Carta de 1934 havia a menção à contribuição de melhoria (art. 124)<sup>430</sup> e à instituição de previdência mediante “contribuição igual da União, do empregado e do empregador” (art. 121)<sup>431</sup>. Na Constituição de 1937 havia alusão apenas à contribuição sindical (art. 138)<sup>432</sup>. Na

---

<sup>430</sup> Art 124 - Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.

<sup>431</sup> Art 121 - A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições do trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País.

§ 1º - A legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que colimem melhorar as condições do trabalhador:

[...]; h) assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a este descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte; i) regulamentação do exercício de todas as profissões; j) reconhecimento das convenções coletivas, de trabalho.

<sup>432</sup> Art 138 - Incumbe à União, aos Estados e aos Municípios, nos termos das leis respectivas:

a) assegurar amparo aos desvalidos, criando serviços especializados e animando os serviços sociais, cuja orientação procurarão coordenar; b) estimular a educação eugênica; c) amparar a maternidade e a infância; d) socorrer as famílias de prole numerosa; e) proteger a juventude contra toda exploração, bem como contra o abandono físico, moral e intelectual; f) adotar medidas legislativas e administrativas tendentes a restringir a moralidade e a morbidade infantis; e de higiene social, que impeçam a propagação das doenças transmissíveis; g) cuidar da higiene mental e incentivar a luta contra os venenos sociais.

Carta de 1946 havia referência à contribuição de melhoria (art. 30, I)<sup>433</sup> e à Contribuição Previdenciária (art. 157, XVI)<sup>434</sup>.

A Constituição de 1967 reiterou a EC 18/65 (que estruturou o sistema tributário nacional), dispondo ser o sistema tributário composto por: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, atribuiu à União competência para instituir contribuições ao custeio de serviços e encargos da sua intervenção no domínio econômico (art.157, § 9.º)<sup>435</sup>. Além disso, previu a possibilidade de custear a previdência com produto da arrecadação de contribuições previdenciárias (art.158, XVI e § 2.º)<sup>436</sup>, bem como previu contribuições de interesse das categorias profissionais (art. 159, *caput* e § 1.º).<sup>437</sup> Somente com a Constituição de 1969 as contribuições foram inseridas no capítulo do “Sistema Tributário”, reconhecendo sua natureza tributária. Previu a contribuição de melhoria (art. 18, II)<sup>438</sup> e atribuiu à União

---

<sup>433</sup> Art 30 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar: I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;

<sup>434</sup> Art 157 - A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem a melhoria da condição dos trabalhadores: XVI - previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte;

<sup>435</sup> Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

§ 9º - Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.

<sup>436</sup> Art 158 - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social:

XVI - previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e, nos casos de doença, velhice, invalidez e morte;

§ 2º - A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o nº XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei.

<sup>437</sup> Art 159 - É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de Poder Público serão regulados em lei.

§ 1º - Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.

<sup>438</sup> Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

competência para contribuições “tendo em vista a intervenção no domínio econômico, o interesse da previdência social ou de categorias econômicas (art. 21, § 2.º, I).<sup>439</sup>

A Constituição de 1988 sedimentou a natureza tributária das contribuições. Nas palavras de ANDREI PITTEN VELLOSO, a Constituição “objetivou sistematizar o regramento das contribuições especiais e espancar as dúvidas acerca de seu caráter tributário, determinando expressamente que se lhes aplicassem as normas gerais em matéria tributária e os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade”<sup>440</sup>.

A partir da percepção da gradual inserção das contribuições nas Constituições e, por consequência, da fixação da competência tributária, tornam-se mais firmes a natureza tributária das contribuições, bem como os limites da liberdade do legislador. Limites esses que contribuem de forma incisiva para a percepção da consistência legislativa do PIS e da COFINS.

Superadas<sup>441</sup> as divergências acerca da natureza tributária das contribuições, fixou a Constituição em seu art. 149 os arquétipos primeiros das inúmeras espécies que são predicadas a partir do gênero das contribuições<sup>442</sup>. Nesse sentido, ARTHUR FERREIRA NETO afirma tratar-se esse artigo de uma *norma básica de competência tributária*. Em suas palavras, “o que torna o art. 149 da Constituição uma norma básica, no sentido antes definido<sup>443</sup>, é o fato de agregar, conjuntamente,

---

<sup>439</sup> Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;

<sup>440</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 93

<sup>441</sup> Alguns juristas ainda sustentam não possuem as contribuições de natureza jurídica autônoma. Nesse sentido, GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (Uma Figura “Sui Generis”). uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000, p.77.

<sup>442</sup> FERREIRA NETO, Arthur. *A Invalidade Superveniente das Contribuições em Razão do Descumprimento da Finalidade Constitucional Através de Legislação Orçamentária*. Monografia vencedora do concurso do IET de 2008. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015, p.5/14.

<sup>443</sup> Arthur Ferreira Neto define norma básica de competência: “Por norma básica de competência tributária queremos nos referir à norma constitucional que dispõe primeira e genericamente sobre a possibilidade de instituição de uma categoria de tributos, mas que, em determinadas situações, não é, por si só, suficiente para a criação válida de uma das espécies particulares que participam desse grupo.

normas de competência em si suficientes e normas de competência que necessitam ser copuladas com outros dispositivos da Constituição que não dispõem diretamente sobre a instituição de tributos, mas apenas fixam finalidades específicas a serem fomentadas”<sup>444</sup>.

Considerando os elementos expostos, e seguindo a doutrina de ANDREI PITTEN VELLOSO e LEANDRO PAULSEN, pode-se conceituar contribuição especial como sendo “tributo que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidade específica”<sup>445</sup>.

Nesse sentido a competência tributária para a instituição de contribuições especiais, dentre as quais estão as contribuições para a seguridade PIS e COFINS, dependem de sua vinculação a um fim público a ser promovido. Isso enseja dois tipos de controle<sup>446</sup>: um relativo à lei instituidora do tributo e outro relativo à efetiva destinação do produto.

### 1.1.2 Contribuições sociais enquanto tributo com afetação

Conforme exposto, o exercício da competência tributária para a instituição de uma contribuição somente se justifica se vinculado a uma finalidade pública a ser promovida pelo ente federado competente. Assim, as contribuições em espécie podem ser categorizadas pela conjugação desses dois fatores: finalidade perseguida (causa<sup>447</sup>) e ente federado autorizado a promover a instituição desse

---

Por essa razão, em alguns casos, a norma básica de competência tributária necessitará ser complementada por outros dispositivos constitucionais. FERREIRA NETO, Arthur. *A Invalidade Superveniente das Contribuições em Razão do Descumprimento da Finalidade Constitucional Através de Legislação Orçamentária*. Monografia vencedora do concurso do IET de 2008. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015, p.4/14.

<sup>444</sup> FERREIRA NETO, Arthur. *A Invalidade Superveniente das Contribuições em Razão do Descumprimento da Finalidade Constitucional Através de Legislação Orçamentária*. Monografia vencedora do concurso do IET de 2008. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015, p.5/14.

<sup>445</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 45

<sup>446</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.133.

<sup>447</sup> Usualmente na doutrina estão as contribuições sociais são definidas como *tributos finalísticos*, ou *tributos causais* atrelados a uma *finalidade* pública. Considerando que para o presente trabalho a

tributo<sup>448</sup>. Assim, tem-se, no âmbito *municipal*, (1) a contribuição para custeio do regime de previdência de seus servidores e (2) a contribuição de iluminação pública; no âmbito *estadual* há apenas a possibilidade de instituição da (1) contribuição para custeio do regime de previdência de seus servidores; por fim, no âmbito da *federal*, tem-se a categoria mais ampla das contribuições, quais sejam: (1) as contribuições sociais gerais<sup>449</sup>; (2) contribuições de seguridade social previdenciária das empresas e do empregador doméstico (art. 195, I, a)<sup>450</sup>, (3) contribuições de seguridade social previdenciárias dos segurados<sup>451</sup>, (4) contribuições de seguridade social sobre a receita ou faturamento<sup>452</sup>, (5) contribuições de seguridade social do importador<sup>453</sup>, (6) contribuição social sobre o lucro<sup>454</sup>, (7) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas<sup>455</sup>, (8) contribuições de intervenção no domínio econômico<sup>456</sup>; e (9) as contribuições ao sistema S<sup>457</sup>.

Cada uma das contribuições ora citadas (ou que venham a ser instituídas) deve ser reconduzida a um dos arquétipos desenhados pela norma básica de competência fixada no art. 149 da CF/88. Sendo necessário justificar sua instituição

---

determinação da *finalidade* pública perseguida é de fundamental importância, ao invés de usar o termo *finalidade* adotar-se-á o termo *causa* para referir a fim público que se pretende promover por meio do destino da arrecadação. Assim procedendo, acredita-se evitar confusão da *espécie tributária contribuições*, cujo destino da arrecadação é vinculado a um fim público, e *tributos extrafiscais*, cuja finalidade transcende a tributação. Nesse sentido interessante que a contribuição de Luis Eduardo Schoueri que, ao invés de usar *causa* ou *finalidade*, adota o termo *afetação* “contribuições sociais como impostos com afetação. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 3.ed, 2013, p. 209.

<sup>448</sup> Para uma análise detalhada de cada uma das contribuições em espécie ora apontadas ver: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>449</sup> Contribuição “salário educação” (Lei 9.424/96); contribuição ao FGTS (LC110/01).

<sup>450</sup> Contribuição do empregador doméstico (art. 24 da Lei 8212/91), contribuição da empresa e equiparados sobre a folha de salários.

<sup>451</sup> Contribuição do segurado (arts. 20 e 21 da Lei 8.212/91).

<sup>452</sup> PIS e COFINS (cumulativos: LC 70/91, Leis 9.715/98 e 9.718/98, e não cumulativos: Leis 10.637/02 e 10.833/03).

<sup>453</sup> PIS e COFINS-importação (Lei 10.865/04).

<sup>454</sup> Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) (Lei 7.689/88).

<sup>455</sup> Contribuição sindical, contribuição aos conselhos profissionais (Lei 12.514/11).

<sup>456</sup> Ex. CIDE Combustível, CIDE Remessas (setor de tecnologia), CIDE Energia (setor de energia), AFRMM (setor marítimo), CONDECINE (indústria cinematográfica e videofonográfica).

<sup>457</sup> Contribuições ao SESC, SENAC, SESI e SENAI.

com base em outros dispositivos constitucionais que dispõem sobre finalidades concretas a serem promovidas (com exceção daquelas finalidades que já estão previstas no próprio art. 149 da CF/88). Ou seja, mera referência ao tipo de contribuição estampado na norma básica de competência não será, por si só, suficiente para a criação válida do tributo, sendo necessária, ainda, *uma justificação* conjugada dessa previsão constitucional genérica contida no art. 149 da CF/88 com os objetivos específicos localizados em outros setores do texto constitucional, em especial, aqueles previstos no Título da Ordem Social (Título VIII)<sup>458</sup>.

No mesmo sentido afirma LUCIANO AMARO que uma das principais características das contribuições é a sua “destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público”<sup>459</sup>. Diferentemente dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e, até mesmo, dos empréstimos compulsórios, que são tributos nos quais se pode perceber com certa facilidade a atuação ou não do estado diretamente em relação ao contribuinte, nas contribuições sociais tal visualização não se verifica de forma tão simples. Assim, ao contrário das demais espécies tributárias, o legislador constitucional não definiu as contribuições sociais em razão das suas *materialidades*, mas sim em função de suas *causas*.

Essa espécie tributária, portanto, só se justifica para que seja implementada uma de suas causas constitucionais. MARCO AURÉLIO GRECCO acompanha tal entendimento ao afirmar que "no sistema brasileiro, as contribuições são exigências que se qualificam pela finalidade visada com a sua instituição. Elas existem não 'porque' algo ocorreu, mas 'para que' algo se obtenha"<sup>460</sup>.

---

<sup>458</sup> FERREIRA NETO, Arthur. *A Invalidade Superveniente das Contribuições em Razão do Descumprimento da Finalidade Constitucional Através de Legislação Orçamentária*. Monografia vencedora do concurso do IET de 2008. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015, p.5/14.

<sup>459</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.105.

<sup>460</sup> ao discorrer sobre a vinculação intrínseca ao financiamento das finalidades que o *caput* do artigo 195 – independentemente dos comentários que podem ser feitos em relação ao seu alcance da perspectiva da seguridade social – consagra, da perspectiva das exações pecuniárias que enumera, a vinculação intrínseca que existe entre a exigência das contribuições previstas nos incisos e as finalidades e programas que compõem a seguridade social". GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao

Exatamente em função do caráter causal de todas as espécies de contribuições, fez-se necessário atentar para esse novo elemento quando da realização de uma sistematização dos tributos existentes no sistema brasileiro, razão pela qual a teoria tripartite<sup>461</sup> da classificação dos tributos praticamente não encontra mais voz na doutrina. Assim também se posicionou o Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto do MINISTRO MOREIRA ALVES<sup>462</sup>:

[...] perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no art. 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no art. 195, que pertence ao título “Da Ordem Social”. Por terem essa natureza tributária é que o art. 149 determina que as contribuições sociais observem o inciso III do art. 150 (cuja letra *b* consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para seguridade social previstas no art. 195, em conformidade com o disposto no § 6.º desse dispositivo, que, aliás, em seu § 4.º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.

Nesse sentido, o PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA informa: "Na elaboração de qualquer classificação devem ser escolhidos critérios suficientes à extração de consequências jurídicas distintas. Isto é, o problema da classificação não consiste em

---

art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 10/2013, p.1907.

<sup>461</sup> Em defesa da teoria tripartite, ver: POLANCZYK, Magda Azario Kannan. A tipologia dos tributos no sistema tributário nacional. *Direito tributário em Questão: Revista da FESDT*: Porto Alegre: FESDT, 2010, pp. 111/124.

<sup>462</sup> Processo: Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 01. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Tribunal Pleno. Relator(A): Min. Moreira Alves. Data Do Julgamento: 01/12/1993. Data De Publicação Dje Dj Nr. Do Dia 16/06/1995.

ser útil, ou não, e sim ser adequada à identificação de regimes diferenciados a partir dos critérios”<sup>463</sup>.

Além do caráter causal das contribuições sociais, há ainda, de forma subjacente à determinação de competência, a definição da *sujeição passiva*. Podem as contribuições sociais, que servirão a uma finalidade específica, ser impostas de forma genérica (como o são os impostos)? A resposta ao questionamento parece ser impositiva: somente poderá ser exigida uma contribuição de quem tenha vinculação com a causa que justifica sua imposição. Em consonância com o apontamento encontra-se o entendimento defendido por ARTHUR FERREIRA NETO, que define contribuições sociais como

tributos que se justificam pela instauração de uma relação de justiça distributiva, exigindo a qualificação do sujeito passivo de acordo com suas características particulares, em relação aos quais a Constituição aponta uma finalidade específica a ser atendida ou promovida, cujo exercício da competência não depende da ocorrência prévia de qualquer evento constitucionalmente consagrado e que, ainda, não exigem que seja restituído o montante arrecadado àquele que arcou com seu ônus<sup>464</sup>.

Diante do exposto, percebe-se que a finalidade para a qual determinada contribuição é vocacionada define as balizas de seu exame constitucional. Muitos autores afirmam, em função dessas características, serem as contribuições *tributos causais*<sup>465</sup>. Decorre do caráter finalístico das contribuições uma consequência irrefutável: a condição de sua validade<sup>466</sup> é a presença de uma causa que motive e justifique sua instituição.

Questão não definida é se o legislador é livre para escolher qualquer causa ou finalidade para justificar a imposição tributária, sem que haja parâmetro para

---

<sup>463</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. Dialética, 2002, p.22-23.

<sup>464</sup> FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Natureza Jurídica das Contribuições na Constituição de 1988*. São Paulo: MP Editora, 2006, p.169.

<sup>465</sup> A expressão “tributo causal” foi cunhada por Renato Alessi para designar as contribuições especiais.

<sup>466</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010 43 e 48-57

essa imposição. No dizer de PAULO AYRES BARRETO, “bastou chamar um tributo de contribuição para tudo se legitimar”<sup>467</sup>.

Em resposta à provocação anterior, afirma HUMBERTO ÁVILA que mesmo sendo eleita uma finalidade notadamente justa ou razoável, se ela não tiver suporte constitucional, não poderá ser invocada como justificadora para a criação de contribuições por falta de suporte constitucional para tanto.

[...] apesar de a Constituição não prever expressamente quais os fatos, o Poder Legislativo não poderá escolher qualquer fato como hipótese de incidência da contribuição instituída. O principal limite relaciona-se à peculiaridade das contribuições: sua vinculação à promoção de determinadas finalidades. **Se o aspecto distintivo das contribuições é a sua vinculação a finalidades estatais permanentes, a escolha constitucional de determinadas bases de cálculo como fontes de promoção de determinadas finalidades pré-exclui sua utilização para a promoção de outras finalidades.** A própria Constituição utiliza, no caso, contribuições para o “financiamento” da seguridade social, o termo “fontes”, determinando, inclusive, que a lei complementar poderá instituir “outras fontes” destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. Ao fazê-lo, a Constituição vinculou determinadas bases de cálculo a determinadas finalidades e, por consequência, vedou indiretamente a utilização dessas bases como fontes de custeio de outras finalidades<sup>468</sup>. (grifei)

Por fim, a causa da atuação estatal também limita a sujeição passiva por meio da referibilidade. LUÍS EDUARDO SCHOUERI aponta como limite à imposição de contribuições a referibilidade entre a Constituição e as finalidades que ensejaram sua instituição os contribuintes a ela obrigados. Afirma o autor que “se é possível, no todo da sociedade, identificar um grupo ao qual é voltada uma atuação estatal, é aceitável que tal atuação seja suportada por aquele grupo”.<sup>469</sup>

Especificamente no que tange às contribuições à seguridade social, percebe-se que o Constituinte adotou um conjunto de medidas, garantias e providências de interesse da sociedade como um todo que emana da preocupação

---

<sup>467</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Tributação e Desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.335.

<sup>468</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. Porto Alegre: Saraiva, 2004. p.260.

<sup>469</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 3.ed, 2013, p. 221

solidarística<sup>470</sup> que é inerente à CF/88. A previsão das Contribuições do art. 195 da CF tem por finalidade garantir o adequado funcionamento da seguridade social, com recursos financeiros suficientes<sup>471</sup>. Nesse contexto, significativa parte das contribuições se originam de uma relação de trabalho que enseja a cobrança de uma contribuição calculada sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho (mesmo sem vínculo empregatício) ou sobre o faturamento<sup>472</sup>, e outra contribuição exigida do trabalhador e demais segurados da previdência social, em geral, mediante retenção na fonte incidente sobre a remuneração que recebem. De outro lado, os benefícios da seguridade social custeados com as contribuições são, em sua grande parte, direcionados aos que trabalham ou trabalharam. Daí a regra do § 11 do artigo 195 da CF/88, que veda a utilização de figuras que reduzam a arrecadação dessas específicas contribuições<sup>473</sup>. Ainda que presente o caráter “solidarístico”, diferentemente dos impostos, a solidariedade social não justifica a imposição generalizada das contribuições sociais<sup>474</sup>.

As contribuições sociais são tributos causais (finalísticos). Quanto a isso não restam dúvidas. Sua finalidade, entretanto, é arrecadatória. Não se trata de tributo extrafiscal. Há uma diferença sensível entre as duas figuras mencionadas, embora em ambas apareça o atributo “finalidade”. Enquanto por meio dos tributos extrafiscais o legislador pretende atingir o comportamento dos contribuintes mediante a mera imposição tributária (independentemente da arrecadação), as contribuições têm uma

---

<sup>470</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação, In: GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano. *Solidariedade social e tributação*,. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

<sup>471</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 10/2013, p.1918.

<sup>472</sup> Contribuições previdenciárias sobre o faturamento.

<sup>473</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 10/2013, p.1918.

<sup>474</sup> Nesse sentido sustenta Humberto Ávila: [...] No caso das contribuições, a Constituição optou pela técnica da delimitação de comportamentos vinculados a finalidades e não pela delimitação única de finalidades. Esta constatação é decisiva para o exame do regime jurídico das contribuições, na medida em que a instituição de regras vinculadas a fins estabelece limites muito diversos daqueles decorrentes da imediata instituição de fins sem vinculação a comportamentos: enquanto nessa hipótese o Poder Legislativo pode escolher os meios para promover os fins, naquela ele está previamente vinculado ao meio constitucionalmente escolhido. Isso significa, por exemplo, que a solidariedade social não poderá ser utilizada para justificar a instituição ilimitada de contribuições sociais - nem direta nem indiretamente ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. Porto Alegre: Saraiva, 2004, p.250.

finalidade vinculada à arrecadação. Ou seja, as contribuições podem ou não, além da finalidade de promover um fim público por meio dos recursos arrecadados, também induzir comportamentos. Corroborando essa afirmação, expõe LEANDRO PAULSEN: "Não há sustentação ao entendimento de que a contribuição deva ser em si interventiva, ou seja, que a sua própria cobrança implique intervenção; em verdade, a contribuição é estabelecida para custear ações da União no sentido da intervenção no domínio econômico, como programas de defesa do consumidor e de proteção ao meio ambiente"<sup>475</sup>.

MISABEL DERZI, ao debruçar-se sobre a temática das contribuições especiais, afirma que há uma revalorização da finalidade na dogmática jurídica, em função do retorno à causa final e suas consequências<sup>476</sup>. Considerando então que a validade da instituição de uma contribuição é condicionada à vocação para promover uma finalidade pública mediante os recursos provenientes da arrecadação, poderia uma contribuição ser considerada inconstitucional por desvio da arrecadação?

### *1.1.3 Destino (e tredestinação) da arrecadação: afetação jurídica versus afetação econômica da receita da tributação*

Na medida em que a finalidade é elemento essencial para a aferição da constitucionalidade da lei instituidora de contribuição<sup>477</sup>, assume relevância a destinação do produto da respectiva arrecadação. A contribuição se legitima para viabilizar determinado fim social. Se a arrecadação não atinge o fim pretendido, deve

---

<sup>475</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p.153.

<sup>476</sup> DERZI, Misabel. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.641. Nas palavras da autora, "se o finalismo assumirá nova roupagem nas modalidades de plano e objetivo, aí não será considerado causa, mas resultado e, ao contrário, se, nas ciências do espírito, é reintegrado o motivo ou motivação, converte-se em causalidade, vista do interior, ou seja, causa ou condição de uma escolha.

<sup>477</sup> Enquanto nos impostos a vinculação a determinada finalidade corresponde a algo extrínseco à sua instituição e cobrança (por essa razão, a matéria é submetida a regime próprio, como se verifica do artigo 167, IV, da CF/88), de modo que a destinação do produto da arrecadação não prejudica a sua cobrança, no caso das contribuições há uma vinculação intrínseca entre a destinação e a sua cobrança. A cobrança só se legitima na medida em que a destinação na persecução da finalidade constitucional se materialize.

a contribuição ser declarada inconstitucional? Ou, ainda, pode haver significativa desproporção entre o volume arrecadado e a aplicação na busca da finalidade?

Desproporções episódicas podem acontecer, mas a desproporção institucionalizada não é compatível com a figura. Assim, arrecadar determinado montante e gastar apenas parte dele em certo ano, arrecadar outro montante no ano subsequente e gastar outra parte, e assim sucessivamente (a institucionalização da desproporção) é um problema a ser equacionado, pois pode afetar a exigência<sup>478</sup>.

Cobrar contribuição para determinada finalidade e não aplicar o recurso ária concretização da finalidade, compromete a força do motivo que a justificou; o que era motivo passou a ser mero pretexto para cobrar<sup>479</sup>. Esse tema suscita três questões correlatas: (a) quando se considera ocorrida a não aplicação para fins de configurar o descumprimento do ordenamento; (b) qual a consequência dessa constatação; e (c) como compelir juridicamente a União a aplicar o que arrecadou<sup>480</sup> ou a restituir o indébito.

MARCO AURÉLIO GRECO aponta que várias contingências podem acontecer que justifiquem a não destinação imediata dos recursos à finalidade pretendida, pois todo dispêndio depende da existência de um programa governamental, de projetos a implementar, de licitações a realizar e contratos a

---

<sup>478</sup> Processo: Acompanhamento no Tribunal de Contas da União. Número Interno do Documento: Ac-1857-45/05-P. Número Do Acórdão: 1857. Ano Do Acórdão: 2005. Órgão Julgador: Tribunal De Contas Da União Plenário. Relator: Marcos Vinícios Vilaça. Data Do Julgamento: 16/11/2005. Ata: 45/2005. Recente decisão do STF definiu que “A desvinculação parcial da receita da União, constante do art. 76 do ADCT, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios.” (Processo: Recurso Extraordinário nº 793564. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Primeira Turma. Relator(A): Min. Marco Aurélio. Data Do Julgamento: 12/08/2014. Dj Nr. 191 Do Dia 01/10/2014.)

<sup>479</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 10/2013, p.1918.

<sup>480</sup> ADI 2.925; ficou claro não caber ao Supremo Tribunal Federal determinar que os recursos sejam gastos. Está claro, também, no Acórdão n.º 1.857/2005 do Tribunal de Contas da União, que é preciso, desde a elaboração orçamentária, tornar obrigatório o dispêndio incluindo as respectivas verbas nas dotações pertinentes. (Processo: Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 2925. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Tribunal Pleno. Relatora: Min. Ellen Gracie. Data Do Julgamento: 19/12/2003. Publicação Ocorrida No Dj E No Dou De 19.12.2003.)

celebrar; etc.<sup>481</sup>. A questão não está na mera não aplicação, mas na *institucionalização* da não aplicação, pois esta é que frustra o objetivo constitucional.

Nesse particular, com fundamento nos ensinamentos de LEANDRO PAULSEN, afirma que:

[...] finalidade constitucional, como verdadeiro critério de validação das contribuições, deve ser analisada como um processo de concretização normativa, o qual não se esgota no momento da edição da lei tributária, mas, ao contrário, exige a realização constante e permanente de um juízo de harmonização entre os variados planos normativos em que essa finalidade está prevista.

Assim, a não aplicação da receita da arrecadação compromete o motivo que levou à criação da contribuição e, de alguma forma, atinge o preceito constitucional com base na qual foi instituída. A questão é saber em que dimensão se dá esse comprometimento e se ele atinge apenas o futuro ou também o passado. Por se tratar de evento superveniente à criação da exigência, o efeito que dele decorre não atinge a exigência em si; não é caso de efetiva inconstitucionalidade originária.

Frente a essa problemática, é possível identificar pelo menos três posicionamentos claros.

No primeiro posicionamento, a não destinação da arrecadação para a finalidade prevista é inconstitucional, mas não compromete a instituição do tributo, de forma que a arrecadação se deu de forma legítima, não se cogitando da repetição de indébito. Sustentam tratar-se de vício de “inconstitucionalidade na aplicação e não na incidência que, embora formem em conjunto a figura da contribuição, não é suficiente para comprometer integralmente a cobrança feita”<sup>482</sup>. Logo restaria configurada uma inconstitucionalidade (desvio de arrecadação), mas não a ponto de afirmar-se que o vício existiria desde a sua origem de forma a macular a sua incidência.

---

<sup>481</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 10/2013, p.1918.

<sup>482</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 10/2013, p.1918, p.1615.

Num segundo posicionamento sustenta-se o oposto: a legítima destinação da arrecadação é condição para a validade e a constitucionalidade das contribuições, na justa medida em que a diferenciam dos demais tributos. Nesse contexto jurídico, seria possível a declaração de inconstitucionalidade superveniente de contribuição, pois na norma de competência haveria uma regra-matriz do tributo paralela a uma regra-matriz de destinação do produto da arrecadação. Após a instituição da contribuição e da previsão legal do destino do produto da arrecadação, caberia ao contribuinte promover a incidência daquela por meio do lançamento por homologação e ao estado a incidência desta, aplicando os recursos conforme determinação legal prévia<sup>483</sup>.

MISABEL DERZI afirma que, “identificada a tredestinação ou a não aplicação dos recursos, estaremos em face de tributos sem ‘causa’, sendo devida a repetição de indébito”<sup>484</sup>. HARADA, no mesmo sentido, afirma que em todas as modalidades de contribuições sociais há um denominador comum: a contribuição social é um tributo vinculado à atuação indireta do Estado, sendo este um pressuposto constitucional à instituição da referida contribuição social. Sendo assim, em sua concepção, a arrecadação somente pode ser utilizada para a consecução da finalidade que ensejou a sua criação. O desvio do produto da arrecadação, ainda que destinado à consecução de outras finalidades públicas, teria o condão de desnaturar a exação tributária, tornando-a inconstitucional<sup>485</sup>.

O terceiro posicionamento sustentado por ARTHUR FERREIRA NETO aponta uma relação entre a inconstitucionalidade superveniente e o grau de concretização da finalidade pública. Assim, em relação ao desvio da arrecadação, afirma o autor: (a) se os desvios da arrecadação forem esporádicos e individualizados, caberá somente a responsabilização do agente administrativo; (b) se houver rompimento no processo de concretização normativa que esteja sendo praticado de modo reiterado e

---

<sup>483</sup> SANTI, Eurico e CANADO, Vanessa. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.623.

<sup>484</sup> DERZI, Misabel. A seguridade social e o finsocial. In: *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.626-653, p.651.

<sup>485</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais: Doutrina e Prática*. Atlas, 03/2015. VitalSource Bookshelf Online, p.58.

institucionalizado pela própria Administração Pública, deve ser reconhecida, mediante a apreciação equitativa de órgão judicial, a invalidade superveniente da contribuição, inclusive com direito à restituição dos valores pagos após a caracterização dessa situação típica<sup>486</sup>.

Considerando as três posições citadas relativas às consequências da tredestinação, parecem as duas posições extremas não darem conta por completo da realidade dessa espécie tributária. O destino da arrecadação serve a uma causa. Ele não é a causa em si. Assim, se a arrecadação foi tredestinada em função da atividade ilícita de um agente, não é consistente o dever de “repetir o indébito”. Por outro lado, se institucionalmente os recursos excedem ou simplesmente não servem mais à finalidade que justifica a exação, deve ser reconhecida, mediante a apreciação equitativa de órgão judicial, a invalidade superveniente da contribuição, com a consequente repetição de indébito.

Uma vez compreendidos os elementos comuns a todas as contribuições sociais, quais sejam: competência legislativa, finalidade e destino da arrecadação, passa-se a analisar o desenvolvimento do PIS e da COFINS com vistas a viabilizar a análise de conformidade com o dever de consistência legislativa da inserção, pelo legislador, do regime não-cumulativo nessas contribuições.

## **1.2 Concretização infraconstitucional do PIS e da COFINS**

### *1.2.1 Instituição legal do PIS e da COFINS*

---

<sup>486</sup> FERREIRA NETO, Arthur. *A Invalidade Superveniente das Contribuições em Razão do Descumprimento da Finalidade Constitucional Através de Legislação Orçamentária*. Monografia vencedora do concurso do IET de 2008. Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015.

a) O FINSOCIAL

A contribuição ao FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social, instituída pelo Decreto-Lei n.º 1.940/82, foi criada para “custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor”, sendo expressamente recepcionada pelo art. 56 do ADCT da Constituição de 1988 para vigência transitória<sup>487</sup>.

O Congresso Nacional, então, editou a Lei n.º 7.689/88, que tornava definitiva a contribuição ao FINSOCIAL, e posteriormente alterou as suas alíquotas (Leis n.º 7.894/89 e 8.147/90). Essas leis foram julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal<sup>488</sup>, entendendo que, se a previsão constitucional entendia tal contribuição como transitória, não poderia norma de caráter meramente legal prever o contrário.

b) *Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS – LC 70/91 e Lei 9.718/98*

Após a decisão do Supremo Tribunal Federal, o legislador editou a Lei Complementar n.º 70/91, extinguindo o FINSOCIAL e instituindo a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, cuja destinação era “exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”, e sua base de cálculo passou a ser o faturamento, e não mais a receita.

Em 1998, foi editada a Lei 9.718/98, que aumentou a alíquota e modificou a base de cálculo da COFINS, passando a entender, em seu artigo 3.º, que

---

<sup>487</sup> Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei n.º 2.049, de 1.º de agosto de 1983, pelo Decreto n.º 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei n.º 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.

<sup>488</sup> Processo: Recurso Extraordinário nº 150764. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Tribunal Pleno. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Data do Julgamento: 16/12/1992. Decisão Publicada, Dj: 16/02/1993.

Processo: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15. Órgão Julgador: Supremo Tribunal Federal Tribunal Pleno. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Data Do Julgamento: 14/06/2007. Decisão Publicada, Dj: 21/06/2007.

“o faturamento [...] corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”. Frente à ausência de tal previsão na Constituição Federal, posteriormente à lei, foi editada a EC 20/98, com vistas a legitimar uma espécie de constitucionalidade superveniente da base de cálculo da COFINS. Mais uma vez o STF foi chamado a analisar a constitucionalidade da exação, dessa vez em relação a sua base de cálculo<sup>489</sup>. Nessa ocasião entendeu que o alargamento da base de cálculo extrapolou a previsão constitucional do artigo 195, I, da CF, que prevê a incidência sobre o faturamento, inexistindo a figura da consistucionalidade superveniente.

*c) Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS: LC 7/70 e Lei 9.718/9822*

A contribuição ao Programa de Integração Social – PIS foi instituída pela Lei Complementar n.º 7/70, a qual foi expressamente recepcionada pela Constituição de 1988 em seu art. 239, alterando a destinação do produto da arrecadação para o financiamento do seguro desemprego e o abono de um salário mínimo àqueles empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

De forma posterior, o legislador, assim como fizera na COFINS, alargou a base de cálculo do PIS por meio da Lei 9.718/98, tendo então esse dispositivo legal sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na mesma oportunidade em que o fora em relação à COFINS.

---

<sup>489</sup> CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3.º, § 1.º, DA LEI N.º 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. 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. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1.º DO ARTIGO 3.º DA LEI N.º 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n.º 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1.º do artigo 3.º da Lei n.º 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

### 1.2.2 Materialidade e forma de apuração (COFINS: LC 70/91 e Lei 9.718/98, e PIS: LC 7/70 e Lei 9.718/98)

Em relação ao PIS e à COFINS, por incidirem sobre a receita ou faturamento, o legislador ordinário optou por adotar a técnica de incidência cumulativa, ou em cascata. Por meio dessa técnica de arrecadação a alíquota incide sobre a base de cálculo, resultando no montante a pagar, sem qualquer direito a crédito dos valores pagos a mesmo título em operações anteriores na mesma cadeia produtiva.

Assim, no regime comum, as contribuições ao PIS e à COFINS são disciplinadas basicamente pela Lei 9.718/98<sup>490</sup>, editada antes da EC 20/98. Submetem-se ao regime comum as pessoas jurídicas tributadas no Imposto de Renda com base no lucro presumido e as imunes a impostos.

A base de cálculo das contribuições é o faturamento das empresas, pois o alargamento da base de cálculo foi considerado inconstitucional e, depois da EC 20/98, não houve alteração da base de cálculo. O PIS, nesse regime, incide à alíquota de 0,65%, conforme previsão constante do art. 1.º da MP 2.158-35/01. A COFINS incide à alíquota de 3%, conforme o art. 8.º da Lei 9.718/98, que teve a sua constitucionalidade reconhecida pelo STF. Tratando-se de regime comum ou cumulativo, tais contribuições incidem sobre o faturamento de cada empresa, sem que haja quaisquer deduções mediante apuração e compensação de créditos, tampouco ajuste posterior. Paga-se exatamente o resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, sendo definitivo o montante decorrente dessa operação. O fato gerador dessas contribuições ocorre mensalmente com a percepção do faturamento<sup>491</sup>.

## 2 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE APLICADO AO PIS E À COFINS

Com a introdução do regime não-cumulativo nas contribuições, e em especial após a MP 42/03 que elevou ao nível constitucional esse regime, muito se

---

<sup>490</sup> Com a Lei n.º 9.718/98, resultante da conversão da MP n.º 1.212/95, ambas as contribuições passaram a ter disciplina legislativa única quanto a seus fatos geradores, e base de cálculo está passando a ser a receita bruta. Ainda fora majorada a alíquota da COFINS para 3%.

<sup>491</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.572.

tem questionado acerca de sua natureza jurídica. Afinal, seria mesmo possível aplicar a não-cumulatividade a tributos que não gravam operações e prestações mercantis? Caso positivo, a não-cumulatividade teria transformado o PIS e a COFINS em exações *indiretas*, inclusive para fins de repetição de indébito (art. 166 do CTN)? Trata-se de benefício fiscal a determinação de adoção do regime da não-cumulatividade? O conceito de insumo, e conseqüentemente o reconhecimento de créditos, pode ser equiparado ao do ICMS e ao do IPI, tributos reconhecidamente indiretos? A definição de insumo e as restrições de crédito definidas pelas Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/04 e INs 247/02 e 404/04 estão de acordo com o dever de consistência legislativa?

Em razão dessas divergências, pretende-se neste capítulo revisitar a não-cumulatividade e, ao fazê-lo, apontar as suas inconsistências. Sem descurar da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, buscar-se-á formular propostas para a solução dos desafios enfrentados pela tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS no País.

## **2.1 Introdução do regime da não-cumulatividade (Leis 10.637/02 e 10.833/03) no PIS e na COFINS e o *status* constitucional**

O regime não-cumulativo das contribuições sociais foi inserido no PIS com a Medida Provisória n.º 66/02, prevendo também a elevação de alíquota para 1,65%, posteriormente convertida na Lei n.º 10.637/02. Na COFINS, o regime foi introduzido pela Medida Provisória n.º 135/03, prevendo a elevação de alíquotas para 7,6%, convertida na Lei n.º 10.833/03. Não obstante a introdução do PIS e da COFINS ter se dado nos anos 2000, esse é um instituto já há muito conhecido no ordenamento. A não-cumulatividade surgiu no ordenamento jurídico pátrio com a Emenda Constitucional n.º 18/65, que modificou a então vigente Constituição Federal de 1946, alterando o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre

Circulação de Mercadorias – ICM, que a partir de então passaram a ser assim denominados e também submetidos à técnica da não-cumulatividade<sup>492</sup>.

Entre a edição da MP n.º 135/03 e sua conversão em lei, foi editada a Emenda Constitucional n.º 42/03<sup>493</sup>, inserindo na Constituição a previsão do regime não-cumulativo da COFINS. Resta saber se as leis decorrentes de medidas provisórias editadas antes da Constituição previram, de fato<sup>494</sup>, o regime não-cumulativo. Se o previram, este foi previsto de forma consistente? Se não o previram, tem o legislador o dever de o fazê-lo? Esse dever tem natureza constitucional? Qual foi a finalidade perseguida pelo legislador ao implementar esse regime?

### *2.1.1 Finalidade perseguida pelo legislador com a implementação do regime não-cumulativo*

Essencial para análise da igualdade e da sistematicidade de qualquer norma jurídica, pressupõe que se conheça a sua finalidade. Conforme demonstrado, a finalidade de uma norma deve ser prévia a ela, indicar um estado de coisas que pretenda atingir e fundamentando os meios escolhidos para alcançar o objetivo pretendido.

A não-cumulatividade do PIS/PASEP foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por meio da MP 66 promulgada em 29/08/2002 e convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002. Anexa à MP 66/02 está a exposição de motivos (MF 00211

---

<sup>492</sup> Ressalta-se que, muito embora antes disso houvessem existido possibilidades de dedutibilidade nesses impostos em legislações anteriores, como somente a partir da referida alteração constitucional esses tributos passaram a ter incidência plurifásica, entende-se o surgimento da não-cumulatividade no Brasil apenas a partir desse momento. A não-cumulatividade do IPI e do ICMS foi plenamente recepcionada na posterior e ainda vigente Constituição de 1988, em seus arts. 153, § 3.º, II, e 155, § 2.º, I, respectivamente. BARBOSA, Daniel Marchionatti. *Não-cumulatividade da COFINS e do PIS*. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011.

<sup>493</sup> A EC n.º 42/0335, então, introduziu o § 12 no art 195 da Constituição, que elevou ao nível constitucional a precisão do regime não-cumulativo para a COFINS.

<sup>494</sup> Segundo alguns autores, não foi um sistema não-cumulativo, mas mero sistema legal de abatimento de créditos. Tal entendimento é baseado em que as MPs n.º 66/02 e n.º 135/03, e respectivas Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, possuíam rol meramente taxativo de possíveis créditos para abatimento na apuração do *quantum* devido a título de PIS e COFINS. BRAGA, Waldir Luiz. FRANHANI, Valdirene Lopes. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS após a Emenda Constitucional n.º 42/03. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n.109, p.102, 2004.

EM MPV PIS PASEP). Apesar não ter caráter normativo, contribui para identificação da finalidade pretendida por meio da implementação desse novo regime. No caso específico, a julgar pelo instrumento legislativo adotado, qual seja, Medida Provisória<sup>495</sup>, passa a exposição de motivos a ser ainda mais relevante, porque a introdução da não-cumulatividade foi compreendida pelo legislador como sendo urgente e de relevante interesse nacional.

O legislador submeteu à apreciação do Presidente da República a proposta de Medida Provisória que, dentre outros temas, dispunha sobre “a cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica”<sup>496</sup>.

Já do endereçamento ao Presidente se percebe que o legislador pretende alterar apenas a cobrança do PIS/PASEP, cuja alteração estaria restrita a apenas alguns contribuintes. Por que implementar a não-cumulatividade? Ela se restringe mesmo à cobrança<sup>497</sup> ou haverá a imposição de diferente ônus tributário? Por que não implementar para todos? São inquietações inerentes à afirmação que precede as finalidades e as justificativas que se pretende encontrar na exposição de motivos.

Logo de início o legislador situa a norma proposta (item 2)<sup>498</sup>. A adoção da não-cumulatividade no PIS/PASEP está inserida em uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento.

---

<sup>495</sup> Dispõe a Constituição Federal: Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

<sup>496</sup> Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de edição de Medida Provisória que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências (Exposição de Motivos da MP 66/02 - MF 00211 EM MPV PIS PASEP).

<sup>497</sup> Importante frisar que cobrança e hipótese de incidência são institutos diferentes. Alterar a forma de cobrar nada diz com o quanto debeat. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 3ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

<sup>498</sup> 2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. [...] (Exposição de Motivos da MP 66/02 - MF 00211 EM MPV PIS/PASEP).

O objetivo exposto relativo à inserção da não-cumulatividade é “gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/PASEP para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)”<sup>499</sup>.

Com isso, percebe-se que a finalidade da norma consiste em alterar apenas o modo de cobrança do PIS/PASEP, à época monofásica e cumulativa, com forma de introduzir a cobrança em regime de valor agregado. Não se trata, porém, de uma alteração pontual. Pretende o legislador, desde o início, a implementação sistêmica do regime da não-cumulatividade com vistas a tributar apenas o valor agregado. Sabe-se, a partir dessa afirmação a finalidade da norma (o quê?). Resta saber o motivo ou fundamento (por quê?) e os meios de alcançar a finalidade posta (como?).

Justifica o legislador a finalidade perseguida afirmando: “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas”. O fato de não alterar o equilíbrio das contas públicas justifica tratar-se a não-cumulativa de método, modo, forma de arrecadação (e não de tributação). Nas palavras do legislador, “constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP”<sup>500</sup>.

Como justificativa da alteração proposta, identifica o legislador um problema social (*social imput*)<sup>501</sup> consistente na necessidade de modernização. A

---

<sup>499</sup> 2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/PASEP para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). (Exposição de Motivos da MP 66/02 - MF 00211 EM MPV PIS/PASEP).

<sup>500</sup> 3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP (Exposição de Motivos da MP 66/02 - MF 00211 EM MPV PIS PASEP).

<sup>501</sup> ENGEL, Christoph. “Inconsistency in the Law: In Search of a Balanced Norm (December 2004).” *MPI Collective Goods Preprint No. 2004/16*. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=628387> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.628387>, p. 5.

modernização, entretanto, não influenciará nas receitas públicas, ou seja, não promoverá nem o aumento, nem a redução da carga tributária, alterando-se tão somente a forma de cobrar.

Com vistas à manutenção da igualdade, propõe o legislador uma diferenciação entre setores econômicos, como, por exemplo, o setor agroindustrial, que adquire insumos não tributados, que, conseqüentemente, não gerariam crédito<sup>502</sup>. Por isso foi prevista a concessão de crédito presumido, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos<sup>503</sup>. E previu ainda que, para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas<sup>504</sup>.

Outros setores excepcionados, no caso excluídos da incidência não-cumulativa do PIS/PASEP, foram as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico, em razão das suas especificidades<sup>505</sup>.

Com vistas à manutenção da carga tributária (afinal, propõe uma mudança na forma de cobrança do PIS/PASEP), a alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas<sup>506</sup> pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado e outras despesas financeiras<sup>507</sup>.

---

<sup>502</sup> 5. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas (Exposição de Motivos da MP 66/02 - MF 00211 EM MPV PIS/PASEP).

<sup>503</sup> 6. Isso posto, optou-se por conceder um crédito presumido no montante correspondente a setenta por cento das aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Esse crédito presumido será adicionado aos créditos naturalmente já admitidos no modelo (Exposição de Motivos da MP 66/02 - MF 00211 EM MPV PIS/PASEP).

<sup>504</sup> 7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas (Exposição de Motivos da MP 66/02 - MF 00211 EM MPV PIS/PASEP).

<sup>505</sup> 8. Em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

<sup>506</sup> O STF declarou inconstitucional a previsão de base não expressa no art. 195 da CF.

<sup>507</sup> 9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

Por fim, previu que, até o final do exercício de 2003, o Poder Executivo deverá submeter ao Congresso Nacional proposta estendendo à COFINS o modelo adotado para o PIS/PASEP, tendo em conta a experiência construída a partir do modelo ora proposto.

A partir da análise da exposição de motivos, são encontrados os indícios iniciais da relação de consistência legislativa com base nos seus elementos estruturantes:

<b>Elementos constitutivos do dever de consistência legislativa</b>		
<b><i>Estrutura legiferante</i></b>	<b><i>Elemento relacional do dever de consistência legislativa</i></b>	<b><i>Elemento relacional</i></b>
Item A Tributo Contribuição PIS/PASEP	<b>Finalidade mediata</b> perseguida pelo legislador (instituto ou ramo do sistema)	Finalidade arrecadatória
Item A	<b>Fundamento</b> do legislador para a finalidade e para a norma	Por quê? Para satisfazer interesse público
Item B Introdução da não-cumulatividade	<b>Finalidade imediata</b> perseguida pelo legislador da norma concretizadora ou alteradora do instituto	Qual o estado de coisas que pretende alcançar? Adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado
Item B	<b>Fundamento da finalidade</b>	Por quê? “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas

No que tange à COFINS, dando seguimento nos termos previstos na Exposição de Motivos da MP 66/02 (PIS), a não-cumulatividade foi introduzida pela MP 135/2003 (posteriormente convertida na Lei 10.833/03). A Exposição de Motivos n.º 197-A/2003-MF, anexa à MP 135/2003, apesar não ter caráter normativo, contribui para a identificação da finalidade pretendida por meio da implementação desse novo regime. No caso específico, a julgar pelo instrumento legislativo adotado, qual seja, Medida Provisória<sup>508</sup>, passa a ser exposição de motivos ainda mais relevante, porque a introdução da não-cumulatividade foi compreendida pelo legislador como sendo: urgente e de relevante interesse nacional.

O legislador submeteu à apreciação do Presidente da República a proposta de Medida Provisória, que, dentre outros temas, dispunha sobre “a instituição da não-cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, nos casos que especifica”.

Da mesma forma, na introdução da proposta de Medida Provisória percebe-se que o legislador não quis implementar para todos os contribuintes, mas somente nos casos em que especifica. Por que implementar a não-cumulatividade? Por que não implementar para todos? São inquietações inerentes à afirmação que precede as finalidades e as justificativas que se pretende encontrar na exposição de motivos.

Ato contínuo, explicita o legislador que o principal objetivo das medidas (dentre elas a não-cumulatividade) é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira, bem como especificamente a instituição da COFINS não-cumulativa visa a corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas<sup>509</sup>.

---

<sup>508</sup> Note-se que as medidas provisórias, conforme art. 62 da CF, requerem relevância e urgência. Como pode o legislador encaminhar ao Executivo proposta de medida provisória cujo conteúdo já havia sido previsto há um ano, na MP 66/02?

<sup>509</sup> 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Nesse sentido, a instituição da COFINS não-cumulativa visa a corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, a indução a uma verticalização artificial das

Percebem-se, então, duas preocupações interligadas do legislador. Ele pretende, por meio dessa norma, garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como corrigir uma distorção da cumulatividade, qual seja: a verticalização das empresas, que passaram a centralizar ao máximo sua atividade, evitando (na medida do possível) a plurifasia.

As mudanças propostas pelo legislador, como ele mesmo pontuou, não são isoladas. Fazem parte de um contexto de medidas voltadas para a simplificação das obrigações e o aumento da eficiência econômica. E reitera: “Como já explicitado, o objetivo dessas medidas é de, através da correção de distorções, criar condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos”<sup>510</sup>.

Esse contexto de alteração do regime cumulativo para o regime não-cumulativo, como sendo técnica para tributar apenas o valor agregado, já havia sido noticiado em relação ao PIS<sup>511</sup>. Assim, passou o legislador a identificar a forma de introdução da cobrança não-cumulativa especificando que esse modelo traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social “sem pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição”, de forma que

---

empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

<sup>510</sup> 1.4 As mudanças ora propostas, detalhadas a seguir, inserem-se num conjunto mais amplo de medidas voltadas para a simplificação das obrigações e o aumento da eficiência econômica, que englobam, entre outros, a proposta de reforma tributária atualmente em análise pelo Congresso Nacional, além de medidas a serem anunciadas nas próximas semanas – como a redução progressiva do IPI incidente sobre bens de capital e a instituição da conta investimento, que irá facilitar a transição entre aplicações e estimular a concorrência entre instituições financeiras. Como já explicitado, o objetivo dessas medidas é de, através da correção de distorções, criar condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

<sup>511</sup> 2. No que diz respeito à COFINS, o objetivo da proposta é de, visando a dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder à adoção de regras, nos arts. 1º a 14, para a exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

2.1. Os arts. 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/PASEP, ajustando as regras previstas nessa Medida Provisória às previstas na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

constitui premissa básica do modelo a manutenção<sup>512</sup> da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.<sup>513</sup>

Ato contínuo, informa o legislador a adoção do método indireto subtrativo, afirmando que em sua proposta de texto legal estão estabelecidas as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona<sup>514</sup>.

Ao invés de justificar as finalidades, os critérios e mesmo a relevância e a urgência se limita o legislador a afirmar que adotou o método indireto subtrativo e que estabeleceu as situações nas quais o contribuinte poderá descontar os créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos da sua atividade.

Assim como o fizera em relação ao PIS, também na COFINS optou o legislador, em nome da igualdade, por conceder tratamento diferenciado, mediante a concessão de crédito presumido para o setor agroindustrial<sup>515</sup>. Também estipulou crédito presumido para as atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a

---

<sup>512</sup> 5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

<sup>513</sup> 3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social, sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

<sup>514</sup> 7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

<sup>515</sup> 8. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de bens e serviços que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação, como é o caso de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

9. Optou-se, então, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos, por conceder um crédito presumido calculado mediante setenta por cento da alíquota fixada, aplicada sobre o valor das aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, efetuadas pelo setor agroindustrial, atribuindo competência à Secretaria da Receita Federal para estabelecer limites de valor, por espécie de bem ou serviço, para as aquisições realizadas (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

venda de imóveis construídos, em razão da complexidade e das peculiaridades da atividade exercida<sup>516</sup>.

Diferentemente do exposto inicialmente como fundamento para não-cumulatividade no PIS, na questão de convívio harmônico entre o regime cumulativo e o não-cumulativo, o legislador decidiu aumentar o rol de excluídos<sup>517</sup> da não-cumulatividade. Assim, propôs que as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei n.º 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5.º da Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, fossem excluídas desse regime.

Chama atenção a ausência de critério para definir o rol de excluídos: ora usa atividade (telecomunicação), ora usa natureza (pessoas de direito público), ora usa critério de apuração de outro tributo (tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado). Mais do que a ausência de critério, aparentemente faltam fundamentos lógicos, jurídicos e fáticos para explicar essa distinção, cuja

---

<sup>516</sup> 10. Em função da complexidade e das peculiaridades da atividade exercida pelas empresas imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos, possibilita-se a essas empresas a utilização de crédito presumido calculado sobre o custo orçado para conclusão do empreendimento, na proporção das receitas auferidas, de acordo com a legislação do Imposto de Renda (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

<sup>517</sup> 11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei n.º 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5.º da Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens (EM n.º 197-A/2003 – MF, anexa à MP 135/2003).

constitucionalidade, a partir da análise do dever de consistência legislativa, será objeto do capítulo II, B, 3.

Por fim, tece apontamentos sobre a alíquota e a base de cálculo, propondo alíquota foi fixada em 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), cuja incidência será sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, admitindo-se o aproveitamento de créditos referentes, dentre outros, à aquisição de bens para revenda, bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços e despesas financeiras.<sup>518</sup>

A partir da análise da exposição de motivos, são encontrados os indícios iniciais da relação de consistência legislativa com base nos seus elementos estruturantes.

<b>Elementos constitutivos do dever de consistência legislativa</b>		
<b><i>Estrutura legiferante</i></b>	<b><i>Elemento relacional do dever de consistência legislativa</i></b>	<b><i>Elemento relacional</i></b>
Item A Tributo Contribuição PIS/PASEP	<b>Finalidade mediata</b> perseguida pelo legislador (instituto ou ramo do sistema)	Finalidade arrecadatória
Item A	<b>Fundamento</b> do legislador para a finalidade e para a norma	Por quê? Para satisfazer interesse público
Item B Introdução da não- cumulatividade	<b>Finalidade imediata</b> perseguida pelo legislador da norma concretizadora ou alteradora do instituto	Qual o estado de coisas que pretende alcançar? Garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como corrigir uma distorção da cumulatividade: verticalização empresarial
Item B	<b>Fundamento da finalidade</b>	Por quê? “Modelo traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social

<sup>518</sup> 12. A alíquota foi fixada em 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) e incidirá sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, admitindo-se o aproveitamento de créditos referentes, dentre outros, à aquisição de bens para revenda, bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços e despesas financeiras.

### *Conclusões parciais*

A partir da análise da exposição de motivos das medidas provisórias que introduziram o regime não-cumulativo no PIS (MP 66/02) e na COFINS (MP /03), perquire-se a configuração dos elementos estruturantes da relação de consistência legislativa prévios a norma que cuja consistência esteja sendo analisada. Assim, busca-se, sobretudo, a finalidade e fundamento dessa nova norma, pois a partir da sua finalidade poderá ser averiguada a constitucionalidade dos eventuais critérios de diferenciação eleitos, a sistematicidade (pertinência material) das normas posteriores e a proporcionalidade dos efeitos impostos aos destinatários das normas.

Em relação ao PIS foram definidos até o momento os seguintes elementos: O PIS tem natureza tributária de contribuição, cuja validade está condicionada à finalidade (causa) pública custear seguridade social, possuindo *natureza fiscal arrecadatória*. Ao PIS inseriu-se o regime não-cumulativo para cobrança do tributo, com a *finalidade* de adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado. A razão (*fundamento*) pela qual foi instituído esse regime decorre demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas.

Em relação à COFINS foram definidos até o momento os seguintes elementos: A COFINS tem natureza tributária de contribuição, cuja validade está condicionada à finalidade (causa) pública custear seguridade social, possuindo *natureza fiscal arrecadatória*. À COFINS inseriu-se o regime não-cumulativo para cobrança do tributo, com a *finalidade* de garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como para corrigir uma distorção decorrente da cumulatividade: verticalização empresarial. A razão (*fundamento*) pela qual foi instituído esse regime decorre demanda pela modelo traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas.

Quando da proposta de introdução do regime não-cumulativo pelo Legislador não havia qualquer previsão constitucional acerca de modo como deveriam ou poderiam ser apuradas as referidas contribuição. Após a promulgação das medidas provisórias o regime da não-cumulatividade foi introduzido na constituição federal. A

partir do momento de sua previsão na constituição a não-cumulatividade passou a ter status constitucional, e conseqüentemente influenciando na dinâmica das normas infraconstitucionais. Logo, a partir da sua constitucionalização questiona-se a sua natureza: trata-se de dever constitucional ou mero benefício fiscal?

A partir da análise da exposição de motivos das medidas provisórias que introduziram o regime não-cumulativo no PIS (MP 66/02) e na COFINS (MP /03), perquire-se a configuração dos elementos estruturantes da relação de consistência legislativa prévios à norma cuja consistência esteja sendo analisada. Assim, buscase, sobretudo, a finalidade e o fundamento dessa nova norma, pois a partir da sua finalidade poderá ser averiguada a constitucionalidade dos eventuais critérios de diferenciação eleitos, a sistematicidade (pertinência material) das normas posteriores e a proporcionalidade dos efeitos impostos aos destinatários das normas.

Em relação ao PIS foram definidos até o momento os seguintes elementos: o PIS tem natureza tributária de contribuição, cuja validade está condicionada à finalidade (causa) pública custear seguridade social, possuindo natureza fiscal arrecadatória. Ao PIS inseriu-se o regime não-cumulativo para cobrança do tributo, com a finalidade de adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado. A razão (fundamento) pela qual foi instituído esse regime decorre de demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas.

Em relação à COFINS, foram definidos até o momento os seguintes elementos: a COFINS tem natureza tributária de contribuição cuja validade está condicionada à finalidade (causa) pública custear seguridade social, possuindo natureza fiscal arrecadatória. À COFINS inseriu-se o regime não-cumulativo para cobrança do tributo, com a finalidade de garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como para corrigir uma distorção decorrente da cumulatividade: verticalização empresarial. A razão (fundamento) pela qual foi instituído esse regime decorre de demanda pela modernização do sistema de custeio da área de seguridade social, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas.

Quando da proposta de introdução do regime não-cumulativo pelo legislador não havia qualquer previsão constitucional acerca do modo como deveriam

ou poderiam ser apuradas as referidas contribuições. Após a promulgação das Medidas Provisórias, o regime da não-cumulatividade foi introduzido na Constituição Federal. A partir do momento de sua previsão na Constituição a não-cumulatividade passou a ter *status* constitucional e, conseqüentemente, influencia a dinâmica das normas infraconstitucionais. Logo, a partir da sua constitucionalização, questiona-se a sua natureza: trata-se de dever constitucional ou mero benefício fiscal?

### 2.1.2 Natureza jurídica da não-cumulatividade: dever constitucional ou mero benefício fiscal?

Até o ano de 2002 a Constituição continha determinação de não-cumulatividade apenas para o ICMS e para o IPI. Não havia relação entre não-cumulatividade e contribuições para a seguridade social. Até essa data o legislador tinha plena liberdade, dentro do seu âmbito de competência, para definir se iria adotar ou não o regime não-cumulativo e, caso decidisse adotá-lo, como seria a sua configuração<sup>519</sup>. A adoção do regime da não-cumulatividade para as contribuições foi introduzida na ordem nacional por meio da Lei 10.637/2002 (anterior à EC 42/2003) e pela Lei 10.833/2003 (dez dias posterior à promulgação da EC 42/2003). Nesse contexto, afirma HUMBERTO ÁVILA que a aplicação do regime da não-cumulatividade para as contribuições “foi uma opção do legislador, não uma imposição constitucional”<sup>520</sup>.

Após o advento (apenas pendente de promulgação a Lei 10.833/2003) das referidas leis, foi editada a Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/ 2003, que inseriu no art. 195 os §§ 12 e 13 da CRFB/88, impondo às contribuições a não-cumulatividade, nos seguintes termos:

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:

---

<sup>519</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional. In: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e Impostos Sobre a Renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.65.

<sup>520</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional. In: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e Impostos Sobre a Renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.65.

[...]

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

[...]

§ 12. A **lei definirá os setores de atividade econômica** para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, **serão não-cumulativas**.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12, inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (destaquei)

Ao comparar com a determinação de não-cumulatividade do IPI e do ICMS, afirmam alguns autores que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não consiste, ao contrário daquela do IPI e do ICMS, em norma de eficácia plena. Afinal, o simples fato de depender da lei para a produção de seus efeitos já retira o caráter pleno de sua eficácia. Por essa mesma razão, não poderia tampouco ser qualificada como norma de eficácia contida, pois está também opera plenos efeitos quando da publicação da Lei Maior, podendo, todavia, ter sua eficácia restringida por norma infraconstitucional. A qualificação da regra insculpida no art. 195, § 12 CF/88, da Constituição como de eficácia limitada é comprovada inclusive pela sua aplicabilidade diferida. Somente por meio da opção do legislador ordinário que pode não exercê-la, será possível implantar a não-cumulatividade do PIS/COFINS<sup>521</sup>.

Seguindo essa linha argumentativa o legislador seria livre para seguir adotar ou não a norma introduzida pela EC n.º 42/03 em matéria de não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Apenas para fins argumentativos, questiona-se não estando o legislador adstrito a seguir o comando constitucional, mas podendo fazê-lo, poder-se-ia afirmar

---

<sup>521</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade tributos*. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2012.

que ele também é livre para adotar como fazê-lo?<sup>522</sup> Em outras palavras: a não-cumulatividade poderia ser adotada por metade para a apuração do *quantum debeat* do PIS/COFINS a critério do legislador? Sendo o § 12 do art. 195 da CF/88 norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo, o legislador tem o poder de escolher se adotará a não-cumulatividade? Poderá não fazê-lo, mantendo a forma cumulativa de exigência do PIS/COFINS, inclusive nas importações. Poderá adotar as contribuições não-cumulativas para apenas um, dois ou dez segmentos da economia, a seu alvedrio?.

Não parece ser esse o fundamento da norma do § 12 do art. 195 da CF/88. Se assim fosse, para que inseri-la na Constituição? Já não era o legislador livre para adotar o regime da não-cumulatividade antes?

Além da corrente mencionada acerca da natureza jurídica dessa norma como sendo norma de competência, que não interagiria com a legislação já em por não ser autoaplicável, também há que se mencionar uma segunda corrente que entende ser a não-cumulatividade norma de competência autoaplicável, dotada de eficácia imediata<sup>523</sup>.

HUMBERTO ÁVILA, diverge das duas correntes mencionadas. Entende não se tratar de norma de competência, mas sim de uma *regra atribuidora de um dever de agir*.<sup>524</sup> Enquanto as regras competências estabelecem uma *faculdade de agir*, as regras atribuidoras de tarefas, impõe um *dever de agir*.<sup>525</sup>

As consequências decorrentes da compreensão enquanto “faculdade” ou enquanto “mandamento” são significativamente diversas. No caso em apreço, aponta HUMBERTO ÁVILA com precisão que as regras atribuidoras de tarefas decorrem de uma

---

<sup>522</sup>ÁVILA, Humberto Bergmann. “Postulado do Legislador Coerente”. In: *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, 11 vol., São Paulo: Dialética, 2007

<sup>523</sup> BARBOSA, Daniel Marchionatti. *Não-cumulatividade da COFINS e do PIS*. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011, p.27.

<sup>524</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. “A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional”. In: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e impostos sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, p. 63-90, 2015, p. 68.

<sup>525</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. “A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional”. In: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e impostos sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, p. 63-90, 2015, p. 69.

regra de competência já existente.<sup>526</sup> A regra de competência das contribuições já está pré-definida. Para o PIS e a COFINS a Constituição prevê regras de competência (art. 195 *caput*) e impõe o dever (tarefa) ao legislador de definir para quais setores econômicos ela será não-cumulativa.

Ainda decorrente da discussão acerca da sua natureza resta saber se o regime hoje vigente está de acordo com a norma constitucional. Se a não-cumulatividade for considerada como mera técnica de arrecadação ou mesmo como norma de competência de eficácia contida, o regime atualmente aplicado poderia ser considerado como um benefício fiscal.

Se o regime da não-cumulatividade é concebido como benefício fiscal, a ele será concedido um tratamento hermenêutico e prático diferente de ser concebido como princípio (dever constitucional).

*Tributário. Agravo regimental. Pis e cofins. Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Regime da não-cumulatividade. Despesas de frete. Transferência interna de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Creditamento. Impossibilidade. Interpretação literal.*

*1. Consoante decidiu esta turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor".*

*Precedente.*

*2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao crédito*

*3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do ctn, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes. 4. Agravo regimental não provido. (agrg no resp 1.335.014/ce, rel. Ministro castro meira, segunda turma, dje 8/2/13)*

A interpretação da não-cumulatividade como benefício fiscal não deve prosperar. Primeiro porque benefício é ato de discricionariedade e pressupõe a noção

---

<sup>526</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. "A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional". In: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e impostos sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, p. 63-90, 2015, p. 68

de favor, de benesse.<sup>527</sup> Isso porque, conforme já manifestou inúmeras vezes o Superior Tribunal de Justiça, a norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada, literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica<sup>528</sup>. Além disso, as restrições ao conceito de insumo expressas nas INs SRF 247/02 e SRF 404/04 “explicitam” o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03<sup>529</sup>, viabilizando, portanto, a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. E, ainda, a concessão de qualquer favor legal na ordem tributária deve ser interpretada de forma restritiva e literal, “não se há de estender a generosidade ou renúncia de quem libera terceiros de suas obrigações a hipóteses não expressas e literalmente contempladas”<sup>530</sup>.

---

<sup>527</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional. In: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e Impostos Sobre a Renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, 63-90, p.70-73.

<sup>528</sup> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL. 1. Consoante decidiu esta Turma, “as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor”. Precedente. 2. O frete devido em razão das operações de transportes de Documento: 1060382 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 19/12/2014, página 11 de 28, Superior Tribunal de Justiça, produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento. 3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes. 4. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp 1335014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 8/2/2013).

<sup>529</sup> BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN. 1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. 2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. 3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. 4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10. 5. Recurso especial a que se nega provimento (REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe 14/5/2013).

<sup>530</sup> TRIBUTÁRIO - ICMS - ANISTIA DE MULTA MORATÓRIA - VEDADA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA INCLUIR MULTA PUNITIVA. (...) 6. Enfim, a concessão de qualquer favor legal na ordem tributária deve ser interpretada de forma restritiva e literal, pois, como ensina SAMPAIO DÓRIA, “não se há de estender a generosidade ou renúncia de quem libera terceiros de suas obrigações a

O regime não-cumulativo não tem natureza de benefício fiscal. Não é um favor legal. HUMBERTO ÁVILA aponta que a noção de favor legal envolve um elemento de discricionariedade, pressupondo livre decisão de quem tem a faculdade de concedê-lo e a liberdade de decidir como e em que medida fazê-lo<sup>531</sup>. Esse não é o caso sob exame. A Constituição Federal outorgou ao legislador a possibilidade de instituir o regime não-cumulativo e de definir a quais setores ele seria aplicável. Trata-se, portanto, de uma regra atribuidora de tarefa legislativa<sup>532</sup>.

Existe liberdade no momento de escolha; feita a opção, não há outra saída para a lei que não a adoção das regras constitucionais atinentes ao instituto que, livremente, se decidiu por implantar em dados segmentos da economia.

Embora a EC n.º 42/03 não tenha previsto uma técnica minuciosa de tal sistemática de arrecadação para o PIS e a COFINS, detendo-se em uma previsão genérica, ainda assim existe uma definição constitucional para apuração não-cumulativa dos valores de IPI e ICMS a partir da qual se pode extrair um conteúdo mínimo, com o qual é possível definir um conceito constitucional mínimo de não-cumulatividade para que o legislador possa cumprir com a *regra impositiva de tarefa*. PAULSEN e VELLOSO pontuam que “o conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas”<sup>533</sup>. Ou seja, não compete ao legislador definir os limites da sua própria competência, por meio da alteração do sentido das normas infraconstitucionais (e no presente caso inclusive prévias a constitucionalização do mandamento). Portanto, importa saber: o que é o

---

hipóteses não expressas e literalmente contempladas" (Imunidade tributária e impostos de incidência plurifásica não-cumulativa. In: *XI Curso de Aperfeiçoamento em Direito Constitucional Tributário*, Ed. Resenha Tributária, 1985, p.15). Recurso especial improvido (REsp 1184836/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/04/2010, DJe 29/04/2010).

<sup>531</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional. In: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e Impostos Sobre a Renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, 63-90, p.70.

<sup>532</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional. In: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e Impostos Sobre a Renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, 63-90, p.68.

<sup>533</sup> PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.222.

regime não-cumulativo? Qual a sua natureza jurídica? Como pode se dar a sua concretização em tributos que não são indiretos?<sup>534</sup>

### *Conclusões parciais*

A não-cumulatividade uma regra constitucional e não tem natureza de benefício. Não pode ser concebida como um favor legal. Não há não-cumulatividade sem crédito. Onde não há crédito, há cumulatividade. O legislador é livre para implementá-la ou não. Mas, ao decidir implementá-la, deve fazê-lo de forma consistente.

## **2.2 Não-cumulatividade como método de apuração do *quantum debeatur***

A Constituição Federal nomeia alguns dispositivos afirmando serem não-cumulativos.<sup>535</sup> Não obstante isso, a expressão não-cumulatividade não parece ter o mesmo sentido em todos os casos<sup>536</sup>.

Quando expressa “abatendo-se o montante cobrado nas operações anteriores” foi constitucionalizado para o ICMS e para o IPI; a Lei Maior fixou uma norma de natureza dúplice: regra e princípio. Isso porque a não-cumulatividade tem diversas funções, perseguindo, com sua implantação no sistema jurídico: (a) a neutralidade fiscal, de modo que os tributos sejam repassados (sob o prisma jurídico) ao contribuinte *de facto*, não onerando os agentes produtivos; (b) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza ao dificultar a circulação das mercadorias e serviços; (c) a

---

<sup>534</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. 2.ed., São Paulo: Noeses, 2012.

<sup>535</sup> A Constituição da República de 1988 refere-se à não-cumulatividade ao tratar dos seguintes tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados, que incide sobre operações realizadas por importador, industrial ou a este equiparado (art. 153, IV e § 3.º); impostos residuais, que somente podem ser criados pela União sobre fatos geradores que não estejam previstos na Constituição (art. 154, I); Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, no qual, apesar da competência estadual, o imposto cobrado anteriormente em qualquer estado ou no Distrito Federal é obrigatoriamente deduzido do *quantum debeatur* (art. 155, II e §§ 2.º a 5.º); Contribuições para a seguridade social de competência residual da União Federal, que seguem os mesmos ditames dos impostos residuais (art. 195, § 4.º, c/c art. 154, I); Contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, assim como sobre a importação de bens e serviços (art. 195, I, b, IV e §§ 9.º, 11 e 12).

<sup>536</sup> STF, Primeira Turma, RE n.º 258.470/RS, Relator Min. MOREIRA ALVES, DJ 12.05.2000, p.32.

conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime à *cascade* de tributação)<sup>537</sup>.

Sua função é atuar no cálculo do *quantum* devido ao Estado pelo contribuinte. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos<sup>538</sup> ou compensações<sup>539</sup> no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (im- posto-contra-imposto) ou *basis on basis* (base-contra-base)<sup>540</sup>. Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço.

Diferentemente da noção *strito sensu*, pode-se inferir que o conceito *lato sensu* de não-cumulatividade consiste em fórmula de cálculo do tributo a pagar, pela qual são deduzidos créditos dos débitos eventualmente apurados. O ônus da exação não é, nessa hipótese, juridicamente trasladado para o contribuinte *de facto* pela ausência da incidência plúrima, necessária a todo e qualquer tributo sobre valor acrescido. O que se tem é apenas um *modus operandi* diferenciado e mais complexo de apuração do *quantum debeatur*.<sup>541</sup>

---

<sup>537</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. 2.ed., São Paulo: Noeses, 2012, p.51.

<sup>538</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. 2.ed., São Paulo: Noeses, 2012, p.51.

<sup>539</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil, 1ª edição*. Saraiva, 10/2013, p. 1442.

<sup>540</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. 2.ed., São Paulo: Noeses, 2012, p.145

<sup>541</sup> Sustentam alguns autores que a não-cumulatividade nas contribuições visa, na prática, uma neutralidade mitigada, pela impossibilidade efetiva de se obtê-la naquela modalidade exacional.

### 2.2.1 Não-cumulatividade stricto sensu (ICMS e IPI)

#### a) Cadeias plurifásicas e tributação indireta

A inserção da não-cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro foi formatada para os tributos indiretos, nos quais seja possível perceber a cadeia produtiva, conforme pretende-se demonstrar.<sup>542</sup>

#### b) Não-cumulatividade nos tributos indiretos

A cumulação de tributos pode se dar em três situações distintas: (a) exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato (bitributação ou *bis in idem*); (b) inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos; e (c) incidência do tributo em dois ou mais estádios da cadeia produtiva.

Destarte, para averiguar a existência de cumulatividade decorrente da superposição de incidências da mesma exação ao longo da cadeia de produção e/ou circulação de um bem ou serviço não basta analisar a norma em si. Esta, a depender de seu critério material, poderá ofertar um indício desse fato.

Nenhuma confusão, todavia, deve ser feita entre a não-cumulatividade instaurada para as contribuições ao PIS e à COFINS e aquele mecanismo adotado no ICMS, tampouco com o regime do IVA<sup>543</sup>, o que tem sido usual, e em nada contribui para avançar na compreensão dos propósitos de cada um deles. São modelos muito distintos, pois atuam com base em materialidades substancialmente diferentes.

O modelo de não-cumulatividade eleito pela Constituição Federal, no caso do IPI e do ICMS, é uniforme ao exigir que seja compensado<sup>544</sup> o que for devido em

---

<sup>542</sup> Recurso Extraordinário n.º 105.340/RJ, o Ministro FRANCISCO REZEK pontuou: "(...) Ao contribuinte identificado como de direito só falece a prerrogativa de reaver o que recolheu indevidamente quando um contribuinte de fato, certo e individualizável, pudesse teoricamente entrar em cena, chamando a si o reembolso".

<sup>543</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. 2.ed., São Paulo: Noeses, 2012, p.145 e ss.

<sup>544</sup> Vê-se, a Constituição fez a opção pelo método a aplicar no caso dos referidos impostos. Trata-se de diretriz imperativa que confere ao contribuinte o direito subjetivo de vir observado, em cada caso concreto de apuração da base de cálculo do tributo devido, de imposto cobrado na operação anterior contra imposto no citado princípio de não cumulatividade e, por conseguinte, o da capacidade contributiva. Em síntese, quando a Constituição prescreve que a não cumulatividade se realiza compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

cada operação com o montante cobrado nas anteriores, tanto para o IPI (art. 153, § 3.º, II) quanto para o ICMS (art. 155, § 2.º, I).

A não-cumulatividade *stricto sensu* é aquela que opera em relação à incidência do mesmo tributo nos seus estágios da cadeia produtiva, evitando o aumento do ônus tributário. Essa realidade é passível de ocorrer apenas nos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços. Afinal, somente nesses casos tem-se um liame lógico-operacional desde a primeira incidência tributária, no início da cadeia, até a aquisição do bem ou serviço pelo consumidor final. Tributos cujas hipóteses de incidência sejam fatos estanques, desvinculados de um processo de circulação, não permitem que haja contraposição do mesmo tributo em relação a estágios sucessivos.

A aplicação da não-cumulatividade nos tributos sobre o consumo tende a almejar alguns ideais das economias de mercado, a dizer a neutralidade, a onerosidade exclusiva do consumo e a rentabilidade e produtividade fiscal, conforme leciona Baleeiro<sup>545</sup>. Também segundo o autor, a neutralidade refere-se a instituir uma metodologia de incidência e apuração que não interfira na concorrência entre empresas, que passam a competir por razões estranhas a tais métodos de tributação<sup>546</sup>.

A onerosidade exclusiva do consumo pretende que, com a concessão de créditos relativos ao tributo que onerou aquela cadeia previamente, o contribuinte de fato passe a ser o consumidor final, o qual pagará o preço final e arcará efetivamente com os encargos financeiros dessa tributação<sup>547</sup>. A adoção do regime da não-

---

<sup>545</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.731-734.

<sup>546</sup> Conforme cita TIPKE, Klaus apud BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.731: "Esse efeito cumulativo fere também a neutralidade da concorrência, multiplicando-se as tentativas de concentração de indústrias ou de supressão do comércio atacadista ou varejista, com o objetivo de se unificarem várias fases em uma mesma empresa (cf. Steuerrecht. *Ein Systematischer Grundriss*. 9.Auf. Köln: Otto Schmidt KG, 1983. p.411-412), a fim de se evitarem as cumulações."

<sup>547</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n.111, p.102, 2004.

cumulatividade *stricto sensu* exige, além da incidência plúrima<sup>548</sup>, que os fatos alcançados pela norma sejam de alguma forma encadeados entre si. Por essa razão a não-cumulatividade mostra-se apropriada para os tributos que gravam a circulação de riquezas, ou seja, nos tributos sobre o consumo de bens e serviços<sup>549</sup>.

Isso posto, a tributação indireta tem por pressuposto a transferência jurídica do ônus tributário para o adquirente final. O tributo indireto pode ser monofásico<sup>550</sup> ou plurifásico; sendo plurifásico, poderá ser cumulativo ou não-cumulativo.

## 2.2.2 Técnica constitucional do regime da não-cumulatividade

Por *técnica constitucional do regime da não-cumulatividade*, expressão de Misabel Derzi<sup>551</sup>, pretende-se enfatizar que “ao interprete não é lícito afastar-se do princípio da não-cumulatividade adotado pela Constituição, já que ela define a técnica de sua apropriação”<sup>552</sup>. A técnica mencionada pela autora, é a técnica de subtração.

---

<sup>548</sup> O Supremo Tribunal da década de 1980 identificou a plurifasia como requisito da não-cumulatividade. O Ministro OCTAVIO GALLOTTI afirmou: “(...) O direito, constitucionalmente garantido, da não-cumulatividade, para repartição ideal da carga tributária, só existe ao se considerar presente o trato sucessivo das operações realizadas pelo contribuinte com a mesma mercadoria. (...). Daí concluir-se que a não-cumulatividade só tem razão de ser se ocorrente a multiplicidade de operações tributáveis, realizadas por comerciantes, industriais ou produtores. É essa a presunção constitucional, que não surte efeitos quando o processo econômico se exaure numa só operação.”

<sup>549</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. 2.ed., São Paulo: Noeses, 2012, p.60 e ss. O autor demonstra que as partes estão ligadas por um negócio jurídico que, a seu turno, é pressuposto para a ocorrência, em momento subsequente, de outro negócio em torno da mesma mercadoria ou serviço. Vista de fora, a operação é uma só, com seus vários estádios concatenados, possibilitando a circulação do bem desde a extração da matéria-prima (quando tal se fizer necessário) até a entrega do produto ou serviço ao consumidor final [...] e conclui, para ser não-cumulativo, o tributo deve ser plurifásico e conferir ao contribuinte direito de crédito sobre o mesmo tributo recolhido em fases anteriores do processo de produção

<sup>550</sup> ISSQN, quando apurado por meio de porcentual sobre o valor do serviço prestado. Nesse caso a alíquota é aplicada sobre o valor da transação e destacada em documento fiscal, demonstrando que o contribuinte *de facto* é o tomador do serviço.

<sup>551</sup> DERZI, Misabel. Não-cumulatividade e substituição tributária na Constituição. In Martins, Ives Gandra. *Princípios constitucionais relevantes*, V II, São Paulo: Fecomércio [sd], pp31-64.

<sup>552</sup> DERZI, Misabel. Não-cumulatividade e substituição tributária na Constituição. In Martins, Ives Gandra. *Princípios constitucionais relevantes*, V II, São Paulo: Fecomércio [sd], pp31-64

A noção geral de não-cumulatividade, portanto, é a de que seja tributado somente o que se agrega se ao bem ou serviço em cada etapa de circulação<sup>553</sup> subtraindo o que custo da etapa anterior<sup>554</sup>.

A Constituição não elegeu qualquer escolha prévia de método para coibir a cumulatividade na cadeia plurifásica. Deixou ao legislador escolher ordenar a metodologia da não-cumulatividade.

O método de subtração admite duas variantes: (a) base-contra-base (*basis on basis*), ou seja, deduz-se do preço de venda o custo de aquisição da mercadoria (ou serviço), obtendo-se com isso a base tributável; (b) imposto-contra-imposto (*tax on tax*), no qual o valor do tributo devido na saída é descontado daquele incidente nas etapas anteriores do processo produtivo<sup>555</sup>.

Esses dois métodos – *tax on tax* e *basis on basis* – estabelecem critérios de *subtração* para alcance do valor agregado. E é somente no método subtrativo que atua a não-cumulatividade. A compensação se dá, em regra, por período de tempo (débitos de um mês contra créditos do mesmo mês ou do anterior), não havendo vinculação produto a produto. Outrossim, para controle tanto dos contribuintes como do fisco, a legislação exige o destaque do imposto em nota fiscal (razão pela qual o método de apuração em comento é também nominado *invoice credito*)<sup>556</sup>.

O sistema mais usualmente adotado é o imposto-contra-imposto. Nessa hipótese não se tem uma incidência sobre o valor acrescido propriamente dito. Tributa-

---

<sup>553</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 10* (nova série) – *O Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2004, p.436.

<sup>554</sup> A essa conclusão chegaram os partícipes do Simpósio de Estudos Tributários realizado pelo Centro de Extensão Universitária em 1978. Ao analisar o fato gerador do ICM, cuja nota essencial é a não-cumulatividade, o plenário formou opinião de que “o valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM. O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido.” MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 4* (nova série) – *Sanções Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1990, p.642.

<sup>555</sup> IVES GANDRA, Ives. “Aspectos relacionados aos parcelamentos da Lei 11.941/2009 e da Lei interpretativa 12.249/2010”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 181, out/2010, p. 78-88.

<sup>556</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. 2.ed., São Paulo: Noeses, 2012, p.60.

se o valor integral da operação e, em momento subsequente, compensa-se o valor do IVA suportado na aquisição de mercadorias para revenda, insumos e bens do ativo imobilizado (desde que estes não sejam alheios à atividade do contribuinte-empresário<sup>557</sup>).

Uma derivação desse método é o intitulado base-contra-base (*basis on basis*). Neste, deduz-se da *base de cálculo* do o valor de insumos e serviços adquiridos pelo contribuinte (cujo abatimento seja autorizado pela lei)<sup>558</sup>. Sobre a base apurada mediante a subtração, aplica-se a alíquota. Assim é que a não-cumulatividade, se presta para alcançar a base de cálculo do tributo – e não o seu valor devido, que será obtido com a mera incidência da alíquota sobre a base.

MARCO AURÉLIO GRECO analisando o regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, asseverou: “vale dizer, as leis em questão criam um critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade que, em parte, se assemelha ao “base sobre base”, na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes - e ao “imposto sobre imposto”, pois o montante não

---

<sup>557</sup> É certo que a autorização para crédito relativamente a determinadas aquisições pode variar, haja vista que alguns países adotam o IVA tipo produto (que não reconhece direito ao abatimento do imposto que grava as aquisições para o ativo fixo), o IVA tipo renda (que permite a dedução do ativo de forma fracionada, caso do ICMS no Brasil) ou o IVA tipo consumo (que confere integral direito à compensação do tributo suportado na aquisição do imobilizado).

214 Na Europa o IVA é calculado “por fora”: em uma operação de R\$ 100,00, o imposto (alíquota de 12%, v.g.) será cobrado no montante de R\$ 12,00, totalizando um valor devido de R\$ 112,00. No Brasil, o IPI segue a mesma sistemática, ao passo que o ICMS é calculado “por dentro” (uma venda interestadual de R\$ 100,00 importará no pagamento, v.g., de R\$ 12,00 a título de ICMS, porém o preço final do produto continuará sendo de R\$ 100,00).

215 Como já dito e repisado, tal consideração deve ser lida do ponto de vista jurídico, pois economicamente não é possível sustentar-se que a não-cumulatividade transfere o peso fiscal ao consumidor final. Tal constatação depende de variáveis de mercado, alheias ao direito tributário

<sup>558</sup> O método “invoice credit” (adotado, no Brasil, para o ICMS e o IPI) é assim descrito pelos especialistas em IVA do Fundo Monetário Internacional: “Sob o método ‘invoice credit’, o vendedor aplica a alíquota a cada venda e entrega ao comprador uma fatura (invoice) que demonstra o valor do tributo cobrado. O comprador, se sujeito ao IVA em suas próprias vendas, fica autorizado a creditar o tributo suportado em suas compras sobre o tributo cobrado em suas vendas (...)” (EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p. 20 – tradução livre do original em inglês

é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo<sup>559</sup>

Ives Gandra, por sua vez, considera que não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita. Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade do PIS e da COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.<sup>560</sup>

Isto posto, cumpre-nos indagar: em qual espécie de tributo poderá a não-cumulatividade atuar? Ou melhor: quais são os pressupostos para que determinada exação seja considerada não-cumulativa?

### 2.2.3 Não-cumulatividade *lato sensu* e o conceito de insumo

A não-cumulatividade *lato sensu* é aquela aplicada a exações não incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Assim, devem ser apontados os pontos em que há convergência entre os seus institutos próprios e aqueles da não-cumulatividade clássica. Para a não-cumulatividade *lato sensu* é essencial o conceito de insumo, pois a partir dele poder-se-á apurar o *quantum debeatur*.

No que tange ao núcleo da não-cumulatividade, optando o legislador pela não-cumulatividade, o núcleo mínimo essencial desse instituto deverá ser mandatoriamente observado. O regime da não-cumulatividade está presente nas Constituições brasileiras desde a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965. A sua natureza e seu conteúdo normativo, entretanto, foram sofrendo alterações<sup>561</sup>. Aliomar

---

<sup>559</sup> GRECO, Marco Aurélio. A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS. Revista de Estudos Tributários, nº 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005, pp. 125-40

<sup>560</sup> Também André Moreira diferencia a não-cumulatividade *stricto sensu* da *lato sensu*. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2 ed., São Paulo: Noeses, 2012.

<sup>561</sup> Sobre não-cumulatividade anterior à CF/88, ver: BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p.139. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p.149.

Baleeiro arrolava a proibição de cobrança do IPI e do ICM em caráter cumulativo como um dos princípios de que decorrem limitações ao poder de tributar, ainda que sem a generalidade que revestiria outros princípios<sup>562</sup>. Por outro lado, Marco Aurélio Greco considerava tratar-se de mera técnica de tributação<sup>563</sup>. Esses dois posicionamentos antagônicos demonstram que, desde a sua origem, sua natureza já era polêmica.

A partir da Constituição de 1988, passou-se a vislumbrar um novo regime para a não-cumulatividade. De um lado há a não-cumulatividade já conhecida do IPI e do ICMS, não-cumulatividade *stricto sensu*.<sup>564</sup> De outro, há a não-cumulatividade do PIS e da COFINS *lato sensu*.

#### a) não-cumulatividade na cadeia monofásica e plurifásica das contribuições

A não-cumulatividade *lato sensu*<sup>229</sup> decorre da EC nº 42/03, a Constituição passou a predicar a aplicação desse instituto às contribuições sobre a receita bruta. Como estas não são exações plurifásicas, porém ao mesmo tempo passaram a ser não-cumulativas por imposição da CR/88 e de suas leis de regência, criou-se uma nova modalidade de não-cumulatividade no País, aplicada a exações que não gravam o consumo de bens e serviços. Sendo assim é pertinente a diferenciação não-cumulatividade *stricto sensu*, que é o instituto clássico e aplicado a tributos plurifásicos, e a não-cumulatividade *lato sensu*, que consiste em técnica de apuração do *quantum debeatur*

Não se pode confundir o ônus fiscal em cascata gerado pela cadeia do PIS e da Cofins com os efeitos da típica cumulatividade tributária do ICMS e do IPI, pois conforme muito bem explica Ricardo Lodi Ribeiro<sup>565</sup>, em seu artigo intitulado como<sup>44</sup>:

Na verdade, a rigor, só há que se falar no fenômeno da cumulatividade, como conhecida no direito tributário brasileiro, em tributos que incidam

---

<sup>562</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

<sup>563</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.

<sup>564</sup> Para diferenciar a não-cumulatividade do ICMS e do IPI da não-cumulatividade do PIS e da COFINS adotou-se os adjetivos *stricto sensu* e *lato sensu* respectivamente

<sup>565</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 111, P. 102, 2004

sobre a circulação de bens e serviços sobre as várias etapas da cadeia econômica. O faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, não diz respeito ao fenômeno circulatório, se não a partir de uma visão

exclusivamente vinculada à repercussão econômica. É claro que a incidência do PIS e da Cofins sobre todos os agentes da cadeia econômica acaba gerando um ônus fiscal em cascata para o preço final do bem ou serviço, mas não há que se confundir essa circunstância econômica com o fenômeno jurídico da cumulatividade tributária, realidade restrita aos tributos sobre circulação de bens e serviços.

Assim, conforme alerta Calcini, “não podemos unir cegamente a não-cumulatividade do ICMS e do IPI àquela prevista para as contribuições de PIS e Cofins” em razão de suas matrizes constitucionais diversas, pois que os dois impostos incidem sobre circulação de mercadorias e saída de produtos industrializados, respectivamente, enquanto que as contribuições em questão tem como matriz o faturamento ou a receita. Disso resulta que “deve existir para fins de PIS e Cofins uma não-cumulatividade em função da receita”<sup>566</sup>.

No entanto, frisa-se que a necessidade de aproximação interpretativa do conceito de não-cumulatividade não deve ser entendida como contraditória às agora apontadas como necessárias diferenças de método e sistemática. Essas diferenças de cunho metodológico e sistemático ocorrem justamente para que se consiga, ao máximo, dar efetividade ao conceito constitucional defendido, haja vista o âmbito de incidência diferenciado, conforme apontou Calcini.

Se assim não fosse, e a sistemática do PIS e da Cofins fosse estritamente vinculada à metodologia do IPI e do ICMS, não havendo a necessária diferenciação em razão da cadeia de incidência das contribuições sociais sobre a receita, na prática a previsão do art. 195, §12 da CF estaria aniquilada<sup>567</sup>, pois não há como calcular-se créditos pagos em operações anteriores da mesma cadeia – como é feito quanto ao

---

<sup>566</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 176. p. 46-47 Assim, toda exação não-cumulativa é indireta (criada para, juridicamente, ter o seu ônus transportado para o contribuinte de fato), desde que incida sobre operações de circulação de riquezas. Ao revés, se a não-cumulatividade for aplicada a gravames que incidem sobre outras materialidades (como a receita ou faturamento, caso da contribuição para o PIS/ COFINS) não se poderá concluir da mesma forma (é dizer: nesse caso, a não-cumulatividade não terá sido utilizada em sua função original e, conseqüentemente, não terá o condão de tornar indireta, per se, a exação).

<sup>567</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 111, P. 102, 2004

IPI e ao ICMS – para ser abatido posteriormente se se trata de um tributo incidente sobre receita.

Nesse contexto, o que procedeu o legislador com a não-cumulatividade foi compensar o aumento da alíquota das contribuições em questão, a incidir sobre o faturamento, com a possibilidade de tomada de crédito sobre os insumos. Ademais da discussão que vem sendo travada desde então acerca da amplitude que deve ter o termo insumos para fins do referido creditamento, fato é que as leis do PIS e da Cofins restringem tal conceito de modo a excluir uma série de dispêndios.

Ocorre que muitos desses dispêndios não passíveis de creditamento acabaram por operar crescimento exacerbado da carga tributária de PIS e Cofins para algumas empresas que não se utilizam de insumos conforme definido pelas leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Esses diplomas legais não revogaram o regime cumulativo de arrecadação, previsto na Lei nº 9.718/9858, mas sim estabeleceram um regime paralelo àquele. Esse novo regime, todavia, não pode ser escolhido livremente pelo contribuinte, pois existem alguns critérios eleitos para tornar obrigatória a adoção da nova sistemática por alguns deles. Assim, para algumas empresas, esse crescimento da carga tributária foi imposto em razão de alguns critérios de discrimen adotados, ora citados exemplificativamente.

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

- I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;
- II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- V – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples; – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. da Constituição de 1988;
- VI – as receitas decorrentes das operações:
  - a) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)
  - b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;
  - c) referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;
- VII- as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

V - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-

VI - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

Faz-se necessária a diferenciação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação ao IPI e ao ICMS em razão de sua matriz constitucional diferente. De fato, há um método não-cumulativo próprio de que as contribuições ao PIS e à COFINS se valem, em que o montante devido é calculado sobre a receita, sendo então abatidos créditos apurados relativamente às despesas incorridas nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Enquanto que para o IPI e o ICMS a não-cumulatividade se dá calculando-se a diferença entre o montante pago na saída do produto e os valores pagos em suas operações anteriores, conforme determina o texto constitucional, em relação ao PIS e à Cofins ela se dá calculando a diferença entre o resultado da incidência da alíquota sobre a receita bruta e o resultado da alíquota incidente sobre as despesas necessárias da empresa. Nessa sentido:

Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).

A conclusão acima é afiançada pela impossibilidade de se considerar créditos referentes à contribuição incidente sobre bens e serviços ingressos no estabelecimento, uma vez que a Cofins e o PIS não incidem sobre a circulação destes. Em outras palavras, a única possibilidade constitucionalmente viável de se conjugar não-cumulatividade e tributação sobre o faturamento é a adoção do sistema "base sobre base", a partir da tributação das receitas após a dedução das despesas indispensáveis à sua

produção, pois outra coisa não tributa a Cofins e o PIS – e isto é uma decisão constitucional que não restou modificada pela EC nº 42/03 – do que o faturamento ou a receita.<sup>568</sup>

Assim, a sistemática da não-cumulatividade para as mencionadas contribuições sociais é apurada de maneira diferente do que ocorre no caso da não-cumulatividade constitucionalmente prevista para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (artigo 153, § 3º, II) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (artigo 155, § 2º, I), o método adotado para a Contribuição ao PIS e para a COFINS foi o chamado Método Subtrativo Indireto, conforme reconhecido expressamente pela Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135. Esse método, segundo IVES GANDRA, consiste na concessão de créditos fiscais<sup>569</sup> calculado com base na aplicação da alíquota do tributo em referência sobre as compras autorizadas e discriminadas pela legislação tributária<sup>570</sup>. Dessa forma, o referido crédito fiscal, de maneira diversa do que ocorre nos casos do IPI e do ICMS, independe de haver encargo correspondente na mesma medida, na etapa anterior da cadeia de produção e comercialização de bens e serviços.

Superada a diferenciação entre as técnicas de não-cumulatividade de PIS e Cofins em relação àquelas de IPI e ICMS, cabe ressaltar que ambas tem o mesmo objetivo, que definem o seu conteúdo mínimo, o de evitar a onerosidade da cadeia produtiva, relativamente ao número de etapas que compõe a cadeia, (consequentemente fomentar a verticalização das empresas) qua seja elas, tendo em vista a neutralidade fiscal.

---

<sup>568</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 111, P. 102, 2004

<sup>569</sup> Em razão dessa necessidade de “concessão de crédito” o referido autor entende como presente a natureza de “recursos públicos ou renúncia fiscal”. Gandra, Ives. Solução de consulta. Disponível em [www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public)

<sup>570</sup> Em razão dessa necessidade de “concessão de crédito” o referido autor entende como presente a natureza de “recursos públicos ou renúncia fiscal”. Gandra, Ives. Solução de consulta. Disponível em [www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public)

*b) Conceito de insumo no regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS e a intensidade de restrição ao creditamento*

*b1) Disposições legais e infra legais*

Logo após a promulgação das MP 66/2002, a qual já permitia o crédito de PIS sobre insumos, a RFB ao perceber a abrangência de tal concessão e da mesma forma a sua fragilidade no texto ordinário, publicou a IN 247/2002, alterada pela IN 358/2003 que dentre outros pontos tratou de determinar o que deveria ser classificado como insumo. Nota-se claramente no texto, a aproximação da legislação do IPI no aferimento de tal disposição, onde lê-se: Conforme já exposto, com a edição da Medida Provisória nº 66 e da Medida Provisória nº 135, convertidas, respectivamente, na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, alterou-se a sistemática de apuração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a finalidade explícita de estimular os setores produtivo, comercial e exportador nacionais.

Os créditos concedidos, como mecanismo para viabilizar a não-cumulatividade

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

Verifica-se a partir da simples leitura do dispositivo que o referido dispositivo legal limita intensivamente a sistemática de não-cumulatividade. Logo após a promulgação das MP 66/2002 e 135/2003 a RFB ao perceber a abrangência de tal concessão publicou a IN 247/2002, alterada pela IN 358/2003, que dentre outros pontos tratou de determinar o que deveria ser classificado como insumo. O mesmo se deu em relação à COFINS, hoje sujeita à IN 404/2004. As referidas INs aproximam o conceito de insumo daquele presente na legislação do IPI. Questionável é: a materialidade e a base de cálculo do IPI é similar a do PIS/COFINS?

*b2) Crédito para fins de não-cumulatividade de PIS/ COFINS: insumo ou despesa? IPI, essencialidade, IRPJ?*

No atual estágio de desenvolvimento da discussão acerca da caracterização de insumo para configuração de crédito de PIS/COFINS, três grandes correntes se formaram: a de aproximação com o conhecido conceito de isumos para fins de IPI, o da essencialidade do produto para a atividade exercida e o de aproximação com o IRPJ. Essas três correntes encontram-se presente inclusive nas decisões do CARF<sup>571</sup>.

---

<sup>571</sup> Cita-se no presente momento as decisões do CARF apenas para demonstrar a concretude de aplicação de cada uma das três correntes pelo órgão máximo de julgamento na seara administrativa.

O IPI é um imposto que incide especificamente sobre produtos nacionais ou importados que passam por qualquer tipo de processo de industrialização, conforme exposto no capítulo (II, B, 2.2.1) este imposto deve ser apurado pelo do método de crédito *imposto contra imposto*, nos termos da própria Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. (BRASIL, 1988) (grifo nosso)

A possibilidade de tomada de crédito está diretamente vinculada à produção. Ou seja, insumo equivale a matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, permitindo a tomada de crédito mesmo daqueles que sejam consumidos no processo de fabricação

A analogia a estrutura de creditamento do IPI pode ser percebida nas próprias decisões do CARF

[...] No cálculo da Cofins o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas realizadas com fretes, despachos, carretos, bônus de terceiros, aluguéis, comissões, depreciações ou gastos com vendas e despesas administrativas.<sup>572</sup>

[...] O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.<sup>573</sup>

---

<sup>572</sup> Acórdão 201-79.759 de 07.11.2006

<sup>573</sup> Acórdão 3301-00-424 de 03.02.2010

A segunda corrente considera de insumo como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte” Apesar de permitir, em alguma medida, a aplicação do conceito de insumo para fins de crédito, considerar insumo “bem indispensável” “relativamente” ao objeto social do contribuinte gera um casuísmo intolerável. O que é bem indispensável? Pode a administração dizer ao contribuinte o que é bem indispensável à sua atividade? Pode ela restringir crédito de bem que o contribuinte considera indispensável? Esse conceito não serve para orientar a atividade do contribuinte e errar a interpretação é por demais oneroso.

Exemplo desse casuísmo é o fato de o STJ ter de analisar se produto de limpeza é ou não é essencial para uma empresa do setor de alimentos. Nesse caso, a decisão do TRF1 considerou que “os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final”. Logo, seguiu a corrente restritiva que aproxima crédito de PIS/COFINS do conceito de insumo de IPI “não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final”.

No STJ o relator do REsp nº 1246317 / MG, ministro Mauro Campbell Marques, votou a favor da pretensão da empresa. Segundo ele, o termo “insumo” deve compreender todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, “que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço”. O relator levou em consideração o critério da essencialidade, destacando que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Para o ministro, o reconhecimento da essencialidade não deve se limitar ao produto e sua composição, mas a todo o processo produtivo. “Se a prestação do serviço ou a produção depende da aquisição do bem ou serviço e do seu emprego,

direta ou indiretamente, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo”, concluiu o ministro.

Há, pelo menos dois problemas sensíveis na consideração do critério essencialidade para configuração de insumo. O primeiro diz respeito a sua subjetividade e a necessária análise de terceiros (Receita Federal ou Judiciário) para aferir se aquilo que o contribuinte julgou essencial para sua atividade, de fato era essencial. Existe um alto grau de dificuldade de controle intersubjetivo desse critério. O segundo problema é o do casuísmo. Lei que não orienta não serve ao seu propósito. Por acaso produto de limpeza não é essencial para qualquer atividade empresarial?

A terceira corrente, em oposição a corrente restritiva e a da essencialidade, sustenta a proximidade dos créditos para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS não com o conceito de insumo, mas sim com a noção de despesa para apuração do IRPJ<sup>574</sup>. Sendo considerado como dedutível dentre outras, as despesas operacionais que são necessárias a manutenção da atividade da empresa, como pode ser observado no art. 299 do Decreto 3.000/1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A comparação existente entre base do IRPJ para a caracterização do conceito de insumo a ser aplicado no PIS e na COFINS fundamenta-se na sua proximidade<sup>575</sup>, em razão de ambas atuarem na base sobre a qual incidirá a alíquota.

---

<sup>575</sup> . Este atributo pode ser notado, uma vez que ambas as suas bases se encontram no resultado da empresa, enquanto a base de cálculo do PIS e a COFINS recai sobre as primeiras linhas da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE englobando a receita/faturamento da entidade, a base para o IRPJ é encontrada nas últimas linhas do mesmo demonstrativo, atingindo o lucro apurado

Também esse posicionamento, ainda que de forma mais remota, pode ser encontrado no próprio CARF<sup>576</sup>

[...] O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço [...]

A presente discussão encontra-se sob análise do STJ. Em 23/09/2015 a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça apreciou o Recurso Especial Repetitivo 1.221.170/PR<sup>577</sup>, interposto pela ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, empresa que exerce a atividade de criação e abate de aves para industrialização de alimentos e ração. Nesse processo o relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho ampliou o conceito de insumo.

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator do processo<sup>578</sup>, proferiu voto favorável ao contribuinte, conferindo à legislação mencionada interpretação ampliativa ao conceito de insumos para aproveitamento de créditos das contribuições PIS e COFINS, nos moldes do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Para o Min. Napoleão, o crédito de IPI só pode recair sobre INSUMOS, já que é tributo que incide sobre produto. Por outro lado, em se tratando de PIS e COFINS, o creditamento passa a revestir-se de caráter de *desconto*, uma vez que o fato gerador das contribuições é *o faturamento*. Logo, o crédito, neste caso, decorre e só poderia decorrer das *despesas*.

Na ocasião, o Ministro ressaltou que a matéria referente ao crédito das contribuições não deve ser interpretada restritivamente, por não se enquadrar nas previsões do art. 111 do CTN (isenção, suspensão/exclusão de crédito tributário, dispensa de cumprimento de obrigação acessória). Posto isso, concluiu que o rol do

---

<sup>576</sup> acórdão 3202-000.226 de 8.12.2010

<sup>577</sup> Recurso Especial Repetitivo 1.221.170/PR

<sup>578</sup> conceito de insumo tal como empregado nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição de bens e serviços constitui tema do Recurso Especial 1.221.170/PR, da relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do disposto no art. 543-C do CPC e na Resolução n. 8/STJ, cujo processamento se encontra pendente na Primeira Seção.

art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 é meramente exemplificativo, incluindo-se, no conceito de insumo *todas as despesas* diretas e indiretas do contribuinte, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial por ser físico, por exemplo, do que é acidental.

Dessa forma, deverá ser classificado como insumo tudo que o produtor adquirir para a produção, independentemente de qualquer reflexão. O Ministro inovou a jurisprudência do STJ, que até então, vinculava o conceito de insumo ao critério da essencialidade. Segundo Napoleão, o critério da necessidade deve preferir ao da essencialidade, pois nem tudo que é necessário para a produção é essencial.

Com base nesta interpretação ampliativa e significativamente benéfica ao contribuinte, o Ministro deu provimento ao Recurso Especial, que foi suspenso por pedido de vista do Ministro Benedito Gonçalves.

Esse voto do ministro relator parece ter trazido racionalidade à discussão posta, pois não desnatura a essência da não-cumulatividade das contribuições. Apesar de concordar com o posicionamento do Min. Relator, que leva em consideração a impropriedade da utilização de crédito de insumo, descoda-se de seu fundamento. Com vistas a solucionar a demanda sub judice, o Min. Relator propõe a interpretação ampliativa dos dispositivos legais em comento. O que se pretende mostrar é que os referidos dispositivos não são consistentes com a legislação e interpretá-los de forma ampliativa não os tornará consistentes.

## 2.2.4 Conclusão parcial

Conforme demonstrado a Constituição Federal impõe ao legislador o dever de observar a não-cumulatividade em alguns de seus dispositivos.<sup>579</sup> Inobstante isso, o termo não-cumulatividade não possui o mesmo sentido em todos os casos<sup>580</sup>.

Quando expressa “abatendo-se o montante cobrado nas operações anteriores” foi constitucionalizado para o ICM e para o IPI, a Lei Maior passou a efundir mais do que uma simples regra de apuração do *quantum* devido, eis que a não-cumulatividade possui diversas funções: (a) a promoção da neutralidade fiscal; (b) o desenvolvimento da sociedade, pois a tributação cumulativa onera e dificulta e verticaliza a produção e a circulação de mercadorias.<sup>581</sup>

Sua função é atuar no cálculo do *quantum* devido ao Estado pelo contribuinte. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos<sup>582</sup> ou compensações<sup>583</sup> no valor do tributo devido ou na sua base de<sup>584</sup>. Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço.

Diferentemente do ICMS e do IPI, o conceito *lato senso* de não-cumulatividade consiste em fórmula de cálculo do tributo a pagar, pela qual são deduzidos créditos dos débitos eventualmente apurados. O ônus da exação não é,

---

<sup>579</sup> A Constituição da República de 1988 refere-se à não-cumulatividade ao tratar dos seguintes tributos:

Imposto sobre Produtos Industrializados, que incide sobre operações realizadas por importador, industrial ou a este equiparado (art. 153, IV e §3º); Impostos residuais, que somente podem ser criados pela União sobre fatos geradores que não estejam previstos na Constituição (art. 154, I); Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, no qual, apesar da competência estadual, o imposto cobrado anteriormente em qualquer estado ou no Distrito Federal é obrigatoriamente deduzido do *quantum debeat* (art. 155, II e §§2º a 5º); Contribuições para a seguridade social de competência residual da União Federal, que seguem os mesmos ditames dos impostos residuais (art. 195, §4º c/c art. 154, I). Contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, assim como sobre a importação de bens e serviços (art. 195, I, b, IV e §§ 9º, 11 e 12).

<sup>580</sup> STF, Primeira Turma, RE nº 258.470/RS, Relator Min. MOREIRA ALVES, DJ 12.05.2000, p. 32, grifos nossos

<sup>581</sup> MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2012, p 51

<sup>582</sup> MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2012, p 51

<sup>583</sup> 1442 GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil, 1ª edição*. Saraiva, 10/2013, p.1442

<sup>584</sup> 145 GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 195 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil, 1ª edição*. Saraiva, 10/2013, p. 145

nessa hipótese, juridicamente trasladado para o contribuinte *de facto* pela ausência da incidência plúrima, necessária a todo e qualquer tributo sobre valor acrescido. O que se tem é apenas um *modus operandi* diferenciado e mais complexo de apuração do *quantum devido*.

### **3 ANÁLISE DO DEVER DE CONSISTÊNCIA LEGISLATIVA**

#### **3.1 Obrigatoriedade de adoção do regime não-cumulativo para alguns contribuintes**

O segundo ponto a ser analisado diz respeito à sujeição passiva nos regimes concorrentes de apuração do *quantum debeat* do PIS e da COFINS (cumulativo vs. não-cumulativo), mais especificamente acerca da utilização do regime de apuração do imposto sobre a renda para definir a obrigatoriedade de opção por um ou outro regime.

##### *3.1.1 imposição do regime de apuração do quantum debeat do PIS e da COFINS pelo critério “regime de apuração do imposto sobre a renda”*

Conforme referido no histórico da evolução legislativa anteriormente apresentado, a introdução do sistema não-cumulativo de PIS e COFINS deu-se com as Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente. A evolução legislativa das contribuições e de seus regimes, realizada pormenorizadamente no capítulo anterior, revela o propósito do legislador ordinário na instituição do regime não-cumulativo.

Revela-se, pois, que o objetivo foi a busca dos benefícios da implantação do sistema não-cumulativo, tais como o combate à verticalização artificial das empresas, sem abrir mão, contudo, da arrecadação procedida. Dessa forma, justificou-se o aumento de alíquotas procedido pelas novas leis com a dita ampla possibilidade de creditamento sobre insumos. No entanto, tal manutenção da carga tributária foi e é até hoje ponto de discordância entre fisco e contribuintes.

Nesse contexto, o que fez o legislador com a não-cumulatividade foi compensar o aumento da alíquota das contribuições em questão a incidirem sobre o faturamento, com a possibilidade de tomada de crédito sobre os insumos. Ademais da discussão que vem sendo travada desde então acerca da amplitude que deve ter o termo

*insumos* para fins do referido creditamento, o fato é que as leis do PIS e da COFINS restringem tal conceito de modo a excluir uma série de dispêndios.

Ocorre que muitos desses dispêndios não passíveis de creditamento acabaram por operar crescimento exacerbado da carga tributária de PIS e COFINS para algumas empresas que não se utilizam de insumos, conforme definido pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Assim, a proposta apresentada pelo legislador de apenas alterar a forma de cobrança não produziu o efeito prático pretendido.

Além de não produzir o efeito pretendido, em decorrência da vedação parcial de tomada de crédito, ao tornar esse regime obrigatório para alguns contribuintes (e tornar a cumulatividade obrigatória para outros), o legislador acabou adotando critérios diferentes (e até desconexos). Por vezes o setor da economia é a causa da diferenciação (setor agrícola, imobiliário, etc.), por vezes é o regime de tributação. Neste último caso, são levantadas pelo menos duas inconformidades que precisam ser avaliadas do ponto de vista da consistência legislativa: (1) Igualdade: duas empresas que atuam no mesmo setor, utilizam os mesmos insumos e são concorrentes. Uma, por determinação legal é obrigada a apurar o Imposto de Renda com base no lucro real, a outra faz a apuração pelo lucro presumido. Elas não estarão sujeitas à mesma incidência do PIS e da COFINS? (2) A desigualdade prática sentida pelos contribuintes em razão da diferenciação obrigatória gera efeitos na livre concorrência?

Nesse particular ressalta-se, ao introduzir a não-cumulatividade o legislador: (a) não a tornou obrigatória para todos os contribuintes; (b) não a tornou facultativa para todos os contribuintes; e (c) vinculou (dentre outros critérios que não são analisados no presente trabalho) a não-cumulatividade ao regime de apuração do Imposto de Renda. Assim dispõe a legislação:

**Art. 8.º da Lei 10.637/02: Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 6.º. (Produção de efeito)**  
I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6.º, 8.º e 9.º do art. 3.º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei n.º 7.102, de 20 de junho de 1983;  
**II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;** (Vide Medida Provisória n.º 497, de 2010)  
III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

[...]

Art. 11, § 3.º, da Lei 10.637/02: A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido, **passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real, terá, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep**, direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens e ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo.

Art. 10 da Lei 10.833/03: **Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS**, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 8.º: (Produção de efeito)

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6.º, 8.º e 9.º do art. 3.º da Lei n.º 9.718, de 1998, e na Lei n.º 7.102, de 20 de junho de 1983;

**II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;** (Vide Medida Provisória n.º 497, de 2010)

III – as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições

VI – sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7.º do art. 3.º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3.º do art. 1.º; (Vide Medida Provisória n.º 413, de 2008) (Vide Lei n.º 11.727, de 2008); (Vigência)

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS; [...] (destaquei)

Exposto o problema, passa-se a analisar a consonância do critério de diferenciação dos contribuintes, consistentes no regime de apuração do imposto sobre a renda.

### 3.1.2 Elementos estruturais relevantes da norma e de seu contexto

A partir da análise da exposição de motivos, são encontrados os indícios iniciais da relação de consistência legislativa com base nos seus elementos estruturantes. A partir das finalidades e das justificativas será possível analisar se o critério de discriminação dos contribuintes é em conformidade com o dever de consistência legislativa:

<b>Elementos constitutivos do dever de consistência legislativa</b>		
<b><i>Estrutura legiferante</i></b>	<b><i>Elemento relacional do dever de consistência legislativa</i></b>	<b><i>Elemento relacional</i></b>
Pré-norma Tributo Contribuição PIS/Pasep	<b>Finalidade mediata</b> perseguida pelo legislador (instituto ou ramo do sistema)	Finalidade arrecadatória
	<b>Fundamento</b> do legislador para a finalidade e para a norma (Por quê?)	PIS: COFINS: para satisfazer interesse público
Introdução da não- cumulatividade	<b>Finalidade imediata</b> perseguida pelo legislador da norma concretizadora ou alteradora do instituto ( <i>Qual o estado de coisas que pretende alcançar?</i> )	PIS: Adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado  COFINS: garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como corrigir uma distorção da cumulatividade: verticalização empresarial
	<b>Fundamento da finalidade</b> (Por quê?)	<i>PIS: o modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas</i>  <i>COFINS: modelo traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social</i>
Norma Item B	<b>Norma 1</b> (conteúdo normativo ou decisão fundamental)	O PIS e a COFINS serão apurados de forma não-cumulativa
Item B	<b>Norma 2</b> (concretiza a norma fundamental ou excepciona fundamentalmente da norma 1)	Art. 8.º, II, Lei 10.637/02 e art. 10, II, Lei 10.833/03

Item C	Praticabilidade ou Efeitos concretos	O legislador optou por introduzir o sistema não-cumulativo, como forma de cobrança, sem alterar a tributação, mas diferenciou contribuintes sujeitando-os a ônus tributários diferentes
--------	--------------------------------------	---

A partir da análise da exposição de motivos das medidas provisórias que introduziram o regime não-cumulativo no PIS (MP 66/02) e na COFINS (MP 135/03), foram identificadas a finalidade e os fundamentos das novas normas. A partir da finalidade poderá ser averiguada a constitucionalidade dos eventuais critérios de diferenciação eleitos, a sistematicidade (pertinência material) das normas posteriores e a proporcionalidade dos efeitos impostos aos destinatários das normas. Nesse sentido, passa-se à análise da consistência legislativa mediante os mandamentos da igualdade e da sistematicidade.

### 3.1.3 Imposição parcial do regime não-cumulativo e igualdade

As exigências e, conseqüentemente, o controle da realização do dever de igualdade por meio do dever de consistência legislativa se dá em três etapas distintas. Na primeira etapa verifica-se se há arbitrariedade no tratamento dispensado pela lei. Na segunda etapa, prova-se o equilíbrio de tratamento dispensado a grupos interessados que sejam essencialmente iguais, mas que estejam sujeitos a diferentes efeitos e, na terceira etapa, a relação deles com o critério de diferenciação e com a fundamentação da diferenciação imposta, com vistas a identificar se a diferenciação é constitucionalmente sustentável.

A razão da desigualdade decorre de duas *opções legislativas* cuja constitucionalidade se questiona: (1) o legislador, ao invés de adotar o critério posto na Constituição para apontar os contribuintes que estariam sujeitos à não-cumulatividade (setores da economia), adotou (2) o critério: regime de apuração do Imposto de Renda para determinar se o contribuinte deve apurar o PIS e a COFINS no regime cumulativo ou no regime não-cumulativo.

A questão posta se restringe a saber: o critério regime de apuração do Imposto de Renda está em consonância com o dever de consistência legislativa? Ele

desenvolve a tributação materialmente consistente com as disposições prévias a sua inserção e garante igualdade prática entre os contribuintes?

Nesse particular deve-se ressaltar se, ao introduzir a não-cumulatividade, o legislador (a) não a tornou obrigatória para todos os contribuintes; (b) não a tornou facultativa para todos os contribuintes e; (c) vinculou (dentre outros critérios não analisados no presente trabalho) a não-cumulatividade ao regime de apuração do Imposto de Renda. Assim dispõe a legislação: em relação ao PIS e à COFINS foram definidos os seguintes elementos: ambos têm natureza tributária de contribuição, cuja validade está condicionada à finalidade (causa) pública de custear a seguridade social, possuindo, portanto, *natureza fiscal arrecadatória*. Ao PIS inseriu-se o regime não-cumulativo para a cobrança do tributo, com a *finalidade* de adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado. A razão (*fundamento*) pela qual foi instituído esse regime decorre de demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas. À COFINS inseriu-se o regime não-cumulativo para cobrança do tributo, com a *finalidade* de garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como para corrigir uma distorção decorrente da cumulatividade: verticalização empresarial. A razão (*fundamento*) pela qual foi instituído esse regime decorre de demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas. Na concretização dessa medida, optou por tornar o regime cumulativo obrigatório para empresas que apurem o Imposto de Renda com base no lucro presumido. Essa decisão está fundamentada? Guarda relação com a finalidade pretendida? Em outras palavras, o critério *discrimen* é consistente com a finalidade da norma e produz efeitos consistentes no sentido da equânime partilha do ônus tributário?

**8.º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep**, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 6.º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6.º, 8.º e 9.º do art. 3.º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, e Lei n.º 7.102, de 20 de junho de 1983;

**II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;**

I – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por

lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

Art. 10. **Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS**, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 8.º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6.º, 8.º e 9.º do art. 3.º da Lei n.º 9.718, de 1998, e na Lei n.º 7.102, de 20 de junho de 1983;

**II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;**

III – as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI – sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7.º do art. 3º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

Considerando, então, o exposto no capítulo anterior, a forma de concretização da não-cumulatividade (que ao restringir a tomada de crédito se configura em legítima cumulatividade) o regime de apuração das contribuições, que não deveriam alterar a carga tributária, dado tratar-se de mera alteração na forma de cobrança, criou desigualdades estruturais práticas. Assim, para algumas empresas, esse crescimento da carga tributária foi imposto em razão de alguns critérios de *discrimen* adotados, enquanto sua concorrente, por adotar outro regime de apuração do IRPJ, tem um ônus significativamente reduzido.

Por fim, quanto ao critério de *discrimen*, que se pretende analisar, cabe ressaltar que sua aplicação não é estática, de modo que acaso um contribuinte inicialmente tributado pelo lucro presumido passe a ser tributado pelo lucro real – seja em decorrência de opção sua, seja em decorrência do aumento de sua receita bruta – , passará obrigatoriamente ao regime não-cumulativo, conforme previsão do art. 11, § 3.º, da Lei n.º 10.637/02 e art. 12, § 5.º da Lei n.º 10.833/03.

Em recente julgado, a Primeira Turma do STF assentou que "a previsão de estabelecimento de diferentes regimes tributários pela Lei n.º 10.637/2002, de modo a limitar deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS a determinado grupo de

empresas, não implica ofensa ao princípio da isonomia. Não cabe ao Judiciário imiscuir-se no mérito das decisões políticas adotadas pelo legislador e pela Administração tributária" (AI 837957 AgR, Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe-094, 19.5.2014). Tal posicionamento, contudo, merece ser revisto.

#### 3.1.4 *Análise do dever de consistência legislativa*

Quando da proposta de introdução do regime não-cumulativo pelo legislador não havia qualquer previsão constitucional acerca do modo como deveriam ou poderiam ser apuradas as referidas contribuições. Após a promulgação das medidas provisórias, o regime da não-cumulatividade foi introduzido na Constituição Federal. A partir do momento de sua previsão na Constituição a não-cumulatividade passou a ter *status* constitucional, e conseqüentemente influenciando na dinâmica das normas infraconstitucionais.

As normas infraconstitucionais, com base nos critérios adotados pelo legislador, acabam promovendo efeitos de extrema desigualdade entre os contribuintes. A questão gira em torno das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que criaram as hipóteses não-cumulativas do PIS e da COFINS. No regime cumulativo, as alíquotas dessas contribuições são de 0,65% e 3%. No regime não-cumulativo, subiram para 1,65% e 7,6%, mas essa elevação seria compensada com a possibilidade de o contribuinte deduzir, do tributo devido, seus créditos de PIS e COFINS embutidos no valor de bens e serviços adquiridos em suas atividades empresariais. Desse modo, a elevação da alíquota se destinou a equalizar as cargas tributárias, quanto a essas contribuições, nos dois regimes.

O legislador buscou essa solução de implementação da não-cumulatividade para corrigir um vício sistêmico prévio. Quando havia apenas o regime cumulativo algumas atividades, para realizar sua ofício, adquiriam bens e serviços onerados com as referidas contribuições, na condição de contribuinte de fato e, portanto, tinham sua carga tributária real agravada, em comparação com outras, entre as quais as prestadoras de serviços, que tinham pouca ou nenhuma carga tributária indireta, sendo, portanto, beneficiadas, comparativamente, pelo sistema cumulativo.

Exatamente para corrigir essa distorção a Constituição introduziu o § 12 no art. 195 da Constituição, que elevou ao nível constitucional a precisão do regime não-cumulativo para a COFINS.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do *caput*, serão não cumulativas.

Logo, setores que por sua natureza fossem mais onerados deveriam sujeitar-se à não-cumulatividade; setores que praticamente não adquirem insumos tributados deveriam manter-se no regime cumulativo.

A *isonomia*, dada a ausência de qualquer justificativa que impusesse critérios diferentes, determina que, contribuintes com mesma capacidade contributiva devam suportar o mesmo ônus tributário. Portanto, o critério de comparação entre os contribuintes dever ser a sua capacidade contributiva. FERNANDO FACURY SCAFF aponta o caso de uma indústria de fiação e tecelagem que viu sua carga tributária de PIS e COFINS ser majorada em mais de 100%.<sup>585</sup>

A problemática da falta de isonomia decorrente do critério adotado pelo legislador aflige tanto a doutrina quanto o Judiciário. As tentativas para compor uma solução são várias. Por vezes, fala-se em rol “exemplificativo”<sup>586</sup> dos arts. 8.º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03 para abarcar contribuintes; em outras oportunidades procura-se usar redução teleológica para colmatar lacuna oculta.<sup>587</sup>

As propostas exemplificadas, entretanto, não promovem uma solução satisfatória. O ponto central está na identificação de que a finalidade arrecadatória somente pode ser viabilizada por meio de estruturas que garantam efetiva igualdade.

---

<sup>585</sup> SCAFF, Fernando Facury. PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n.151, p.16, 2008.

<sup>586</sup> SCAFF, Fernando Facury. PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n.151, p.16, 2008.

<sup>587</sup> A questão destes autos não é, portanto, de constitucionalidade ou inconstitucionalidade das disposições legais questionadas, e sim de interpretação e integração do sistema normativo aplicável, que apresenta lacuna de regulamentação, colmatável pela via da *redução teleológica*. E, por essa linha de argumentação concluo por dar parcial provimento à apelação para assegurar à autora o direito de prosseguir vinculada ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços, e de compensar os valores pagos indevidamente. Quanto à compensação, por brevidade, remeto ao voto do ilustre Relator, do qual nessa parte não divirjo. Tribunal Regional Federal da 4.ª Região. Apelação Cível n.º 2004.71.08.010633-8. Relator: Desembargador Federal Leandro Paulsen. Recorrente: Top Service Serviços e Sistemas LTDA. Recorrido: União Federal. D.J. 25/04/200.

O critério adotado pelo legislador afronta o dever de consistência legislativa, na sua dimensão finalística, na medida em que não promove a efetiva e justa repartição do ônus tributário e, conjuntamente, não oferece nenhuma razão para tanto. Ou seja, a finalidade e a norma mantêm relação de inconsistência legislativa.

### 3.1.5 Conclusões parciais e análise crítica

A dimensão finalística do dever de consistência legislativa permite que esta exerça uma função relevante de controle de constitucionalidade das normas, que por muitos anos foi praticamente ignorada no âmbito tributário. Nesse sentido, o dever de consistência legislativa impõe ao legislador que: (a) uma vez fixando determinada finalidade a ser perseguida por uma norma, ele desenvolva mecanismos que sirvam à finalidade pretendida; e (b) as normas decorrentes da decisão fundamental originária mantenham relação de consistência com a finalidade (mediata) perseguida ou, caso pretendam excepcioná-la, que o façam de forma expressa e previamente fundamentada.

O legislador optou por manter dois regimes de tributação, o cumulativo e o não-cumulativo. Ao fazer tal opção, haveria de adotar um critério razoável de *discrimen* para determinar quais empresas passariam para o regime não-cumulativo e quais permaneceriam no cumulativo. O dever de consistência legislativa, por meio da obrigação imposta ao legislador de repartir de forma isonômica o ônus tributário, determina a imposição tributária com base na capacidade contributiva. Assim, para o regime não-cumulativo, deveriam ser encaminhadas aquelas empresas que acumulariam significativo volume de créditos em virtude das mercadorias e dos serviços adquiridos no processo produtivo, permanecendo no cumulativo as que, por sua natureza, não teriam como realizar tais créditos. Esse critério inclusive ganhou *status* constitucional no art.195, § 12.

Na sistemática não-cumulativa instituída para o PIS e a COFINS, a elevação de alíquotas procedida com a adoção do regime acabou sendo extremamente desvantajosa para aqueles contribuintes que não possuem créditos significativos a serem apropriados. Muito disso deve-se à restrição quanto ao creditamento sobre diversos insumos que se constituem como principais dispêndios

para o funcionamento de diversas empresas. Para contribuintes que não estão previstos nas demais exceções dos arts. 8.º e 10 acima citados, e que têm no regime não-cumulativo um fator de elevação do *quantum debeatur*, a vinculação obrigatória à não-cumulatividade de PIS e COFINS acaba por representar violação à capacidade econômica do contribuinte e à própria não-cumulatividade constitucional, em razão do *desproporcional aumento da carga tributária*.

### 3.2 Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/COFINS

*Regras ou medidas não são coextensivas a objetos aos quais elas se aplicam, pois, do contrário, a medida perderia seu propósito cognitivo, que é o de padronizar e unificar casos de aplicação: Se houvesse tantas regras e medidas quantas são as coisas medidas ou regradadas, cessaria a utilidade da regra ou da medida, que é permitir que muitas coisas possam ser conhecidas a partir de uma só. E assim nenhuma seria a utilidade da lei, se fosse estendida a apenas um ato.*

Luis Fernando Barzzotto, Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade, *Revista Direito GV*, v.3, n.2, p.219-260, jul.-dez. 2007, p.226.

#### 3.2.1 Exposição do problema e elementos estruturais relevantes da norma e de seu contexto

A partir da análise da exposição de motivos, são encontrados os indícios iniciais da relação de consistência legislativa com base nos seus elementos estruturantes:

<b>Elementos constitutivos do dever de consistência legislativa</b>		
<b>Estrutura legiferante</b>	<b>Elemento relacional do dever de consistência legislativa</b>	<b>Elemento relacional</b>
Pré-norma Tributo Contribuição PIS/Pasep	<b>Finalidade mediata</b> perseguida pelo legislador (instituto ou ramo do sistema)	Finalidade arrecadatória
	<b>Fundamento</b> do legislador para a finalidade e para a norma (Por quê?)	PIS: COFINS: para satisfazer interesse público

Introdução da não-cumulatividade	<p><b>Finalidade imediata</b> perseguida pelo legislador da norma concretizadora ou alteradora do instituto <i>(Qual o estado de coisas que pretende alcançar?)</i></p>	<p>PIS: Adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado</p> <p>COFINS: garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como corrigir uma distorção da cumulatividade: verticalização empresarial</p>
	<p><b>Fundamento da finalidade</b> (Por quê?)</p>	<p><i>PIS: o modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas</i></p> <p><i>COFINS: modelo traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social</i></p>
Norma Item B	<p><b>Norma 1</b> (conteúdo normativo ou decisão fundamental)</p>	O PIS e a COFINS serão apurados de forma não-cumulativa
Item B	<p><b>Norma 2</b> (concretiza a norma fundamental ou excepciona fundamentalmente da norma 1)</p>	art. 3.º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03
Item C	Praticabilidade ou efeitos concretos	O legislador optou por introduzir o sistema não-cumulativo, mas os efeitos decorrentes da restrição de crédito acabam mantendo a cumulatividade com alíquota majorada

A partir da análise da exposição de motivos das medidas provisórias que introduziram o regime não-cumulativo no PIS (MP 66/02) e na COFINS (MP/03), identificaram-se a finalidade e os fundamentos das novas normas. A partir da finalidade poderá ser averiguada a constitucionalidade dos eventuais critérios de diferenciação eleitos, a sistematicidade (pertinência material) das normas posteriores e a proporcionalidade dos efeitos impostos aos destinatários das normas. Nesse sentido, passa-se à análise da consistência legislativa mediante os

mandamentos da igualdade e da sistematicidade.

### *3.2.2 Restrição do crédito e igualdade*

As exigências e, conseqüentemente, o controle da realização do dever de igualdade por meio do dever de consistência legislativa se dá em três etapas distintas. Na primeira etapa verifica-se se há arbitrariedade no tratamento dispensado pela lei. Na segunda etapa, prova-se o equilíbrio de tratamento dispensado a grupos interessados que sejam essencialmente iguais, mas que estejam sujeitos a diferentes efeitos e, na terceira etapa, a relação deles com o critério de diferenciação e com a fundamentação da diferenciação imposta.

Nesse tópico específico o objeto restringe-se simplesmente à restrição de crédito, sem perquirir se há diferentes apurações para os diversos grupos. Então, hipoteticamente, se todos os contribuintes estivessem igualmente sujeitos à não cumulatividade, com as restrições ao creditamento impostas pela lei, haveria problema de consistência legislativa em relação à igualdade? Aparentemente não. A questão do tratamento diferenciado é objeto do capítulo II, B, 3.

O problema de consistência legislativa em relação aos efeitos (cumulativos) da não-cumulatividade guardam relação com a sistematicidade, que se passa a analisar.

### *3.2.3 Restrição de crédito e sistematicidade*

O ordenamento jurídico, por não ser um simples conglomerado de normas (capítulo I, B, 2), pressupõe a sistematicidade das normas que o compõem. Por meio da análise de sistematicidade da lei, procura-se identificar se a norma em comento (art. 3.º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03) está em consonância com a decisão fundamental do legislador. Logo, analisa-se apenas o subsistema no qual determinada norma se insere para ver se é com ele consistente, na medida em que, havendo o legislador decidido por “a”, suas decisões posteriores necessariamente precisam ser consistentes com “a”. Exatamente em função da análise relacional entre as normas, o

dever de consistência legislativa precisa ser sistematicamente apreensível e juridicamente controlável.

A liberdade do legislador é escalonada. Ele é tanto mais livre quanto menos determinado instituto for desenvolvido e tanto mais restrito quanto mais instensamente o instituto for desenvolvido. Frente a essa graduação, perquire-se: (a) qual norma está sendo questionada? (b) A essa norma precede uma decisão fundamental do legislador? (c) Essa decisão fundamental “funda um novo sistema” ou pertence a um sistema alterando-o pontualmente, sem romper com o dever de consistência legislativa?

Em relação ao PIS e à COFINS, foram definidos os seguintes elementos: ambos têm natureza tributária de contribuição, cuja validade está condicionada à finalidade (causa) pública custear seguridade social, possuindo, portanto, *natureza fiscal arrecadatória*. Ao PIS inseriu-se o regime não-cumulativo para cobrança do tributo, com a *finalidade* de adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado. A razão (*fundamento*) pela qual foi instituído esse regime decorre de demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas. À COFINS inseriu-se o regime não-cumulativo para cobrança do tributo, com a *finalidade* de garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como para corrigir uma distorção decorrente da cumulatividade: verticalização empresarial. A razão (*fundamento*) pela qual foi instituído esse regime decorre de demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas.

Quando da proposta de introdução do regime não-cumulativo pelo legislador não havia qualquer previsão constitucional acerca do modo como deveriam ou poderiam ser apuradas as referidas contribuições. Após a promulgação das medidas provisórias, o regime da não-cumulatividade foi introduzido na Constituição Federal. A partir do momento de sua previsão na Constituição, a não-cumulatividade passou a ter *status* constitucional, e, conseqüentemente, vem influenciando na dinâmica das normas infraconstitucionais.

Enquanto no primeiro momento (o da fixação de sua decisão fundamental) o legislador detém amplo espaço de decisão, na medida em que o instituto é

concretizado, aumenta a sua vinculação ao sistema e, conseqüentemente, seu espaço de decisão é reduzido. O legislador deve ser consistente. Eventuais diferenciações entre contribuintes ou mesmo alterações na forma de tributação devem ser materialmente justificadas.

Isso posto, no primeiro nível (decisão fundamental), está basicamente sujeita à vedação de arbitrariedade. Já no segundo nível há uma intensa demanda por justificação, e seu controle está sujeito ao postulado da proporcionalidade.

A *decisão fundamental* do legislador, em *um primeiro momento*, foi a de introduzir na cobrança do PIS e da COFINS a *não-cumulatividade*. Com que finalidade ele fez isso? Com a finalidade de adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado (PIS) e de garantir maior eficiência econômica para o Brasil, bem como para corrigir uma distorção decorrente da cumulatividade: verticalização empresarial (COFINS). Tinha o legislador competência e liberdade para instituir essa nova forma de cobrança naquele momento? Para responder a essa questão deve-se analisar: (1) trata-se de decisão arbitrária? (2) os seus fundamentos são pertinentes?

ANDREI PITTEN VELLOSO afirma que a arbitrariedade deve ser valorada de modo objetivo, jurídico, de forma que seu controle não pode estar vinculado à intenção e à voluntariedade do legislador. Nas palavras do autor, “assim, até mesmo os equívocos involuntários estão submetidos à limitação da não arbitrariedade”<sup>588</sup>. O legislador é livre, respeitados os limites de sua competência constitucional, para definir *quais fins* vai perseguir e *quais meios* vai adotar para buscar esses fins. A ausência de arbitrariedade na eleição dos fins, que justificarão os meios, se dá pela motivação e justificação da finalidade perseguida.

No caso, analisada a decisão *voluntária*, o legislador (anterior à EC 42/03) observará que a instituição do regime não-cumulativo não é arbitrária e é pertinente em relação à finalidade perseguida. No âmbito de um tributo eminentemente fiscal, e, portanto, com finalidade arrecadatória, com vistas à eficiência econômica e à modernização da forma de financiamento da seguridade social, decidiu o legislador

---

<sup>588</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.243.

pela implementação da não-cumulatividade. E ressaltou tratar-se de mera forma de cobrança, para evitar a verticalização.

Após a decisão fundamental, *questiona-se a sua implementação*. As normas decorrentes da decisão de implementação do regime não-cumulativo estão em consonância com a decisão fundamental? Ainda que utilizado o método adotado, promove a finalidade pretendida? Os efeitos decorrentes da norma são os pretendidos na decisão fundamental?

Para implementar a não-cumulatividade, o legislador fixou nos arts.1.º e 2.º das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014.)

Posteriormente, no art. 3.º, determinou a restrição de créditos.

Frente a essa graduação perquire-se: (a) Qual norma está sendo questionada? (b) A essa norma precede uma decisão fundamental do legislador? (c) Essa decisão fundamental “funda um novo sistema” ou pertence a um sistema alterando-o pontualmente, sem romper com o dever de consistência legislativa?

Do valor apurado na forma do art. 2.º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004.) [...]

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2.º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004.)

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007.)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004.)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para

utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005.)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009.)

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014.)

[...]

A sequência de restrições ao crédito é longa. A questão tormentosa é: é compatível com não-cumulatividade a restrição ao crédito? Havendo a incidência das contribuições nas etapas anteriores e repetindo-se, há como falar-se em não-cumulatividade?

Os efeitos da restrição ao crédito no regime não-cumulativo, de contribuição que incide sobre o faturamento, necessariamente traduz-se em cumulatividade. As consequências jurídicas têm papel relevante para o dever de consistência legislativa. Os efeitos advindos das normas são relevantes para a análise da sua consistência.

Na aquisição de insumos diretos ou indiretos há a incidência desse tributo. Todo o dispêndio para a atividade produtiva é insumo. Não interessa se foi direta ou indiretamente. Logo a não-cumulatividade, para produzir efeitos de não-cumulatividade precisa abranger os insumos sobre os quais na sua aquisição incidiu essa exação. Caso contrário haverá cumulatividade. O contribuinte vai pagar duas vezes essa exação. Paga quando adquire o insumo e paga quando vende o seu produto, porque está incluso no seu faturamento.

A única forma de garantir o conteúdo mínimo da não-cumulatividade consiste em indagar-se se na aquisição o adquirente pagou esse tributo. Se pagou, deve-se creditar; se não pagou, evidentemente não se vai creditar. Se pagou e não se creditou, houve uma superoneração e uma ofensa à não-cumulatividade. A não-

cumulatividade é exatamente isto: retirar-se da operação seguinte o que se pagou na operação anterior.

Nesse particular há ainda o argumento de alguns juristas sustentando ser essa norma um benefício fiscal e que, portanto, o legislador seria livre para definir o montante do qual está abdicando, não havendo necessidade de alargar os créditos restritos previstos na legislação. Essa afirmação também não tem sustento frente ao dever de consistência legislativa, por dois argumentos essenciais:

Primeiro: ainda que fosse um benefício, para que ele fosse legítimo teria que ter razões justificadoras da sua imposição. Imposição sem justificativa e sem fundamento é arbitrária. E mais, ainda que fosse considerado um benefício e ainda que não fosse considerado arbitrário, esse benefício teria que beneficiar. Qual o benefício para um contribuinte, obrigado a adotar o regime não-cumulativo, com alíquota majorada para 7,6%, sem a possibilidade de deduzir o custo tributário anterior? Não há. Logo, não é um benefício. Se fosse, seria arbitrário e inconsistente.

Segundo: ainda que a decisão pela não-cumulatividade tenha sido anterior à EC 42/03, após a elevação ao *status* constitucional da não-cumulatividade, passou o legislador a ter o dever de tornar as contribuições mencionadas em, de fato, não-cumulativas. Seu grau de liberdade foi reduzido com essa norma. Não há mais a possibilidade de optar “se” adota o regime não-cumulativo. A não-cumulatividade deve ser adotada, competindo ao legislador apenas definir os setores para os quais ela será adotada.

Não-cumulatividade, no mínimo, significa não cumular a incidência do tributo em uma cadeia produtiva. No caso em apreço, o legislador decidiu implementar a não-cumulatividade, mas os efeitos da implementação contrariam a sua finalidade. Assim, é inconsistente e incompatível com a Constituição por violação do dever de consistência legislativa, na sua dimensão interna material (cap. I, A, 3.1.1, b) a norma inserta no art 3.º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

#### *3.2.4 Conclusões parciais e análise crítica*

O legislador tem o dever de legislar de forma consistente; isso significa que, ao adotar determinado instituto, deve desenvolvê-lo de forma consistente. Ao adotar o regime da não-cumulatividade com restrição (inclusive infralegal) de crédito, percebe-

se inconsistência entre a finalidade da norma, sua adoção voluntária pelo legislador e a forma como ela foi desenvolvida.

A partir da identificação da decisão fundamental (implementar o regime não-cumulativo), cabe ao legislador instituir um modelo de disciplina cuja compatibilidade em relação a ele será aferida pelo sentido e pela consistência formal e material das respectivas normas. Isso implica o legislador: (a) não poder criar exigência que extrapole a sua justificativa; (b) não poder eleger critérios arbitrários impondo distinção de repartição do ônus tributário de forma desigual; e (c) nem criar mecanismos e regras com ele incompatíveis. Tendo as contribuições ao PIS e à COFINS sua base de cálculo no faturamento, os mecanismos passíveis de serem aplicados pelo legislador só podem existir dentro de suas balizas. O legislador decidiu implementar a não-cumulatividade no PIS e na COFINS, mas os efeitos da implementação contrariam a sua finalidade e não desenvolvem de forma consistente a decisão inicial. Assim, é inconsistente e incompatível com a constituição por violação do dever de consistência legislativa, na sua dimensão interna material (cap. I, A, 3.1.1, b), a norma inserta no art. 3.º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

## CONCLUSÃO

Conforme exposto no início deste trabalho, a tributação tem sido percebida, tanto pelos contribuintes, quanto pelos operadores do Direito como “irracional”, “assistemática”, “caótica”, “incompreensível”, “imprevisível” e, conseqüentemente, injusta. Esses adjetivos atribuídos à tributação são sintomas decorrentes da carência de sistematicidade da tributação. Dentro dessa temática ampla, de compreensão do Direito como sistema, insere-se a presente pesquisa. Não se pretendeu com a presente pesquisa elaborar uma teoria do sistema, nem discutir justiça sistêmica ou mesmo coerência sistêmica em sentido amplo, mas estudar um ponto específico vinculado a essas categorias, qual seja, a da consistência legislativa (*Folgerichtigkeit*). O presente trabalho pretende definir o conteúdo de dever de consistência legislativa, como dever do legislador, demonstrando seus elementos, suas dimensões de eficácia e seus fundamentos, com vistas à sua aplicação no Direito Tributário. Acredita-se que, por meio da correta compreensão do dever de consistência legislativa, a atividade legiferante poderia ser exercida com maior qualidade, bem como, quando violada, passaria o Judiciário a dispor de um “novo olhar” sobre fenômenos cujas conseqüências injustas em razão de efeitos anti-isonômicos são claramente perceptíveis, mas, a pretexto da discricionariedade legislativa, acabam sendo institucionalizadas. Assim, buscou-se: (I) compreender, delimitar e demonstrar os fundamentos do dever de consistência legislativa; e (II) demonstrar a concretização do dever de consistência legislativa no Direito Tributário, partindo dos seus mecanismos de controle e aplicando-os em problemas conhecidos. Este trabalho objetivou contribuir, portanto, para a reconstrução do dever de consistência legislativa à luz do ordenamento jurídico brasileiro, sendo, ao seu final, possível apontar as seguintes conclusões:

1. A noção de consistência legislativa (*Folgerichtigkeit*) como dever decorrente da igualdade e do Estado de Direito foi descoberta pelo Tribunal Constitucional alemão (*Bundesverfassungsgericht*).

2. A partir da análise das decisões proferidas pelo Tribunal Constitucional alemão acerca do desenvolvimento do dever de consistência legislativa, percebe-se uma evolução no significado do dever de consistência legislativa e, conseqüentemente, na sua abrangência e nos seus efeitos. Num primeiro momento estava estritamente atrelado à noção de sistema, cujas conseqüências apontavam para uma inconformidade sistêmica (*Systemwidrigkeit*), mas não necessariamente para uma inconstitucionalidade. Em um segundo momento, agregou-se à ideia de inconformidade sistêmica a proibição de contradição e arbitrariedade. No terceiro momento, mais do que não contradição, o legislador tem o dever de buscar repartir de forma isonômica o ônus tributário, como decorrência da consistência legislativa. No momento atual de desenvolvimento desse instituto, percebe-se um dever constitucional dirigido ao legislador para que as normas mantenham conformidade formal e material para com o sistema no qual elas se incluem, de forma que sejam consistentes desde a sua finalidade até os seus efeitos, bem como que busquem a concretização da efetiva igualdade na partilha do ônus tributário entre os cidadãos (contribuintes).

3. No âmbito do Direito Tributário, a conformação da atividade legislativa com o dever de consistência legislativa pode ser percebida, no que concerne ao exercício do poder discricionário do legislador, em três momentos distintos. Em um primeiro momento, tem o legislador ampla liberdade para escolher a hipótese de incidência e conseqüente tributário. Nesse primeiro nível, a análise da consistência legislativa se limita ao controle de arbitrariedade. Em um segundo momento, a liberdade do legislador é restringida de forma mais intensa pelo dever de consistência legislativa. Ou seja, o legislador deve, de forma sistemicamente consistente, realizar a hipótese de incidência previamente fixada, com vistas à igualdade de repartição do ônus tributário (*im Sinne der Belastungsgleichheit*). Em um terceiro momento, o dever de consistência legislativa impõe que as conseqüências jurídicas (efeitos) advindas da norma estejam em consonância com a sua respectiva finalidade. E, no seu estágio mais recente, agrega à noção de consistência a necessidade de que a legislação preveja mecanismos de praticabilidade que viabilizem a equânime partilha do ônus tributário.

4. Por meio da análise das dimensões de eficácia do dever de consistência legislativa, percebeu-se que podem ser: (a) externas e anteriores à

norma, na determinação da finalidade, dos meios e das justificativas; (b) decorrentes imediatamente da norma: (b1) do ponto de vista formal, quando há contradição expressa entre duas normas, (b2) do ponto de vista material, quando as determinações materiais já existentes de um determinado instituto e a forma como esse instituto veio a ser desenvolvido não são consistentes ou quando a finalidade pretendida pela norma fundamental e a forma como ela foi concretizada não são consistentes; e (c) externas e posteriores à norma, quando o legislador expressamente pretende obter um determinado efeito e não o obtém ou, ainda, quando os meios (técnicas de arrecadação tributária) não estão em consonância com a sua finalidade, proporcionando consequências desiguais.

**5.** O dever de consistência legislativa, apesar de possuir elementos comuns, difere dos seus institutos afins: (a) unidade do ordenamento jurídico; (b) segurança jurídica; (c) *venire contra factum proprium*; e (d) justiça sistêmica. Isso porque todos os princípios citados tutelam dois elementos comuns em relação ao dever de consistência legislativa: (a) evitar que o ordenamento jurídico contenha contradições/inconsistências; e (b) limitar o agir legislativo. Cada um dos princípios retromencionados preocupa-se com determinadas situações que não correspondem ao objeto do dever de consistência legislativa, ainda que, em alguma medida, haja sobreposição.

**5.1.** As particularidades do dever de consistência legislativa que o distinguem dos demais institutos são: (a) tem como sujeito normativo o legislador; (b) como critério, a análise de adequação das normas à finalidade do próprio instituto; (c) analisa as normas relativas ao desenvolvimento de um instituto a partir da decisão prévia do mesmo legislador; (d) impõe que as decisões legislativas sejam formal e (principalmente) materialmente consistentes; (e) tem como objetivo garantir a efetiva igualdade entre os contribuintes (cidadãos); (f) não requer, para sua configuração, o elemento temporal; e (g) independe de qualquer exercício efetivo ou lesão de particulares. Em razão das suas particularidades, os demais princípios acabam por distinguir-se.

**5.2.** A unidade do ordenamento jurídico tem por objeto fundamental garantir a não contradição entre normas, valores e princípios que compõem o ordenamento jurídico. Assim, ela se preocupa menos com o desenvolvimento dos

institutos jurídicos e mais com a compatibilidade dos institutos entre si, considerando a diversidade de valores, de princípios e de legisladores de uma federação que podem vir a tutelar (consistentemente) institutos que são contraditórios entre si.

**5.3.** A segurança jurídica, por sua vez, atua em âmbito macrojurídico, sendo dirigida a todos os poderes e, além de configurar um valor em si, ela atua protegendo o indivíduo de frustração da sua legítima confiança, sendo indiferente (nesse particular) à concretização da igualdade.

**5.4.** O *venire contra factum proprium* não guarda relação sistemática com determinado instituto e ocupa-se com a existência de contradição, aferíveis “sim” ou “não”. É dirigido a todos os poderes e também aos particulares na conformação de atos e negócios jurídicos; e, quando verificada a frustração da confiança em razão da deslealdade da parte adversa, atuará com vistas à proteção do interesse individual, sendo indiferente (nesse particular) à igualdade. Dessa forma, destina-se à comparação de situações jurídicas em diferentes momentos de tempo.

**5.5.** Por fim, a justiça sistêmica busca a concretização da “consistência” interna de todo o sistema e a justa ordenação das normas, como condição para viabilizar a interpretação sistêmica dos institutos jurídicos. Assim, a justiça sistêmica é orientada à justiça e à segurança jurídica.

**6.** O dever de consistência legislativa é uma *norma jurídica de natureza complexa*: orienta o legislador na elaboração das normas, exigindo atenção quanto às relações da “nova norma” com as normas por ele já pré-definidas (consistência legislativa – postulado), busca a concretização do ideal de justiça distributiva mediante a exigência contínua de perseguir a repartição igualitária dos privilégios e dos ônus tributários (consistência legislativa – princípio), atua como limite ao poder de legislar, impondo a elaboração de leis consistentes e livres de discriminações injustificadas (consistência legislativa – regra) e funciona como critério de avaliação de compatibilidade material de conteúdos normativos (consistência legislativa – critério).

**7.** O dever de consistência legislativa é uma norma complexa que exige do Poder Legislativo a implementação formal e materialmente consistente de suas decisões fundamentais prévias no desenvolvimento dos institutos jurídicos, com vistas a garantir isonomia efetiva entre os cidadãos, de forma que a finalidade perseguida pelo legislador mantenha relação de adequação com as normas que a implementam

e com as consequências efetivas delas advindas, salvo se houver uma justificção (novo sistema ou extrafiscalidade) para posterior discrepância relativamente à decisão fundamental prévia.

**8.** O dever de consistência legislativa é um dever constitucional por derivação decorrente do Estado de Direito e do dever constitucional de igualdade.

**8.1.** O dever de consistência legislativa decorre do Estado de Direito na medida em que o princípio do Estado de Direito tem como objetivo a disciplina jurídica dos poderes públicos e a justa organização da sociedade. Se compreendido o princípio de Estado de Direito como dever de otimização, o dever de consistência legislativa dele decorrente contribui para a racionalização dos processos de decisão política, de forma que democracia, Estado de Direito e dever de consistência legislativa cooperam e se complementam.

**8.2.** O dever de consistência legislativa da tributação obriga o legislador a direcionar as leis de forma consequente, para partilhar o ônus tributário de forma equânime, tendo por base critérios previamente definidos que dão unidade à tributação. Sua derivação da igualdade relaciona-se com: (1) o critério de diferenciação dos contribuintes que (1.1) precisa guardar relação com a finalidade perseguida e (1.2) deve ser justificado em diferença que legitime o tratamento desigual, sob pena de arbitrariedade do critério; e (2) com a intensidade dos efeitos discriminatórios, de forma que a intensidade dos efeitos resultantes de tratamentos não isonômicos sujeita-se ao controle da proporcionalidade.

**9.** Além do fundamento constitucional, o dever de consistência legislativa tem fundamento sistemático. O legislador tem amplo espaço de atuação (*Gesetzgebungsspielraum*) para o exercício do poder discricionário, tendo “liberdade” de definir: (a) se haverá a implementação de um ato legislativo; e (b) como e com quais critérios esse ato normativo será concretizado no que concerne à determinação de finalidades almejadas. O espaço de discricionariedade do legislador vai reduzindo na mesma medida em que é intensificada a regulamentação de determinado instituto, pois o legislador é vinculado à lei e aos seus próprios atos, devendo justificá-los ao desviar da *stricta* consistência legislativa.

**10.** O dever de consistência legislativa não restringe o princípio democrático, nem viola a separação de poderes, pois prevê como exceções ao dever

de consistência a persecução de finalidade extrafiscal (previamente justificada) ou a criação de um novo sistema, fundado em princípios e critérios diversos do da norma fundamental anterior. Assim, diverge o legislador do sistema posto, passando a adotar essas decisões como decisões fundamentais que precisam ser consistentemente desenvolvidas. Fora desses casos, deve o legislador ser consistente.

**10.1.** Para que uma norma tenha natureza extrafiscal e, conseqüentemente, produza o efeito de desviar legitimamente do dever de consistência, faz-se necessário que ela, de fato, seja extrafiscal. Ou seja, a norma é voltada: (a) para a concretização de uma finalidade constitucional externa à tributação, cujo conhecimento foi dado pelo legislador ao contribuinte de forma motivada e prévia aos efeitos (o fim justifica os efeitos; os efeitos não podem, *a posteriori*, indicar um pretense fim); (b) deve conter mecanismos indutores constantes na sua hipótese de incidência e nos seus conseqüentes compatíveis com a finalidade perseguida; e (c) ter aptidão para produzir os efeitos pretendidos de forma consistente. Se essas características não forem aferíveis, a norma não pode ser considerada extrafiscal e, portanto, deve manter estrita observância ao dever de consistência legislativa.

**10.2.** A segunda hipótese de exceção ao dever de consistência legislativa consiste na criação de um novo sistema. Um novo sistema pressupõe uma nova decisão fundamental ou novo princípio orientador do sistema. Nesse sentido não pode o legislador criar distinções entre contribuintes que não sejam consistentes com a sua decisão fundamental, a menos que, de fato, promova uma nova orientação fundamental.

**11.** Na medida em que se pode identificar uma inconsistência, a *contrario sensu*, há um dever de consistência não atendido satisfatoriamente pelo legislador. Conseqüentemente, o dever de consistência legislativa demanda concretização no ordenamento jurídico tributário e controle pelo Judiciário em caso de violação, por meio do controle da igualdade e da sistematicidade.

**12.** As exigências e, conseqüentemente, o controle da realização do dever de igualdade por meio do dever de consistência legislativa se dá em três etapas distintas. Na primeira etapa verifica-se se há arbitrariedade no tratamento dispensado pela lei. Na segunda etapa prova-se o equilíbrio de tratamento dispensado a grupos

interessados que sejam essencialmente iguais e, na terceira etapa, a relação deles com o critério de diferenciação.

**12.1.** Igualdade na sua dimensão negativa equivale à vedação de arbitrariedade. A ocorrência da arbitrariedade é medida em uma relação “meio-fim”, com base na apreciação das razões que sustentam a diferenciação e da relação dessas razões com contexto de suporte fático que dá sentido à norma legislativa. A proibição de arbitrariedade pode-se dar tanto em *relação ao fim*, quanto em *relação aos meios*. O controle da arbitrariedade dos fins perseguidos depende da motivação e da fundamentação de sua eleição. Já o controle de arbitrariedade dos meios depende da sua relação teleológica com o fim pretendido pelo legislador. Assim, a análise de consistência entre finalidade, fundamento e norma para verificar a ocorrência de arbitrariedade deve ser perpetrada por meio do segmento da adequação do princípio da proporcionalidade.

**12.2.** Igualdade na sua dimensão positiva deve ser concebida como proibição do desequilíbrio, de forma que apenas diferenças significativas entre dois grupos de pessoas podem justificar uma desigualdade de tratamento, sendo que a extensão dessas diferenças terá de ser tanto maior e preponderante quanto mais extensa for a desigualdade de tratamento.

**13.** A verificação da sistematicidade decorre do nível escalonado de liberdade do legislador. Para a fixação de uma *decisão fundamental* tem o legislador ampla liberdade, cujos limites são dados pela competência e pela vedação de arbitrariedade. Na medida em que a decisão fundamental é desenvolvida, aumenta a sua vinculação ao sistema e, conseqüentemente, seu espaço de decisão é reduzido. O legislador deve ser consistente. Eventuais diferenciações entre contribuintes ou mesmo alterações na forma de tributação devem ser materialmente justificadas.

**14.** O legislador decidiu implementar o regime da não-cumulatividade no PIS e na COFINS (decisão fundamental). A essa decisão, posteriormente, agregou-se a introdução do regime da não-cumulatividade na Constituição Federal. A partir do momento de sua previsão na Constituição a não-cumulatividade passou a ter *status constitucional*, e, conseqüentemente, produzir efeitos inclusive sobre a decisão legislativa anterior.

**14.1.** A não-cumulatividade não tem natureza de benefício e não pode ser concebida como um favor legal. O legislador tem o dever de implementá-la e o deve fazer de forma consistente: garantindo que finalidade, meios e efeitos sejam consistentes, bem como promovendo a isonômica partilha do ônus tributário. Ainda que a decisão pela não-cumulatividade tenha sido anterior à EC 42/03, após a elevação ao *status* constitucional da não-cumulatividade, passou o legislador a ter o dever de tornar as contribuições mencionadas em, de fato, não-cumulativas. Seu grau de liberdade foi reduzido com essa norma. Não há mais a possibilidade de optar se se adota ou não o regime não-cumulativo. A não-cumulatividade deve ser adotada, competindo ao legislador apenas definir os setores para os quais ela será adotada.

**15.** A partir da identificação da decisão fundamental (implementar o regime não-cumulativo), cabe ao legislador instituir um modelo de disciplina cuja compatibilidade em relação a ela será aferida pelo sentido e pela consistência formal e material das respectivas normas. Isso implica o legislador: (a) não poder criar exigência que extrapole a sua justificativa; (b) não poder eleger critérios arbitrários impondo distinção de repartição do ônus tributário de forma desigual; e (c) nem criar mecanismos e regras com ele incompatíveis.

**16.** A partir da análise da exposição de motivos das medidas provisórias que introduziram o regime não-cumulativo no PIS (MP 66/02) e na COFINS (MP/03), identifica-se a sua finalidade, a partir da qual se podem analisar as decisões legislativas dela decorrentes.

**16.1.** O PIS tem *natureza tributária* de contribuição, cuja validade está condicionada à finalidade (*causa*) pública de custear a seguridade social, tendo natureza fiscal arrecadatória. Ao PIS inseriu-se o regime não-cumulativo para a *cobrança* do tributo, com a *finalidade de adequação do sistema relativamente aos tributos plurifásicos com vistas à cobrança em regime de valor agregado*. A razão (fundamento) pela qual foi instituído esse regime decorre da *demandada pela modernização* do sistema tributário brasileiro, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas. A COFINS, por sua vez, tem *natureza tributária* de contribuição, cuja validade está condicionada à finalidade (*causa*) pública de custear a seguridade social, tendo natureza fiscal arrecadatória. À COFINS inseriu-se o regime não-cumulativo para a *cobrança* do tributo, com a *finalidade de garantir maior*

*eficiência econômica para o Brasil, bem como para corrigir uma distorção decorrente da cumulatividade: verticalização empresarial.* A razão (fundamento) pela qual foi instituído esse regime decorre de demanda pela *modernização do sistema de custeio* da área de seguridade social, sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas.

**17.** A não-cumulatividade legal do PIS/COFINS incide sobre a receita bruta das empresas. As respectivas leis apontam os diversos créditos de PIS/COFINS calculados sobre os determinados dispêndios incorridos pelos contribuintes dessas exações.

**17.1.** A análise da decisão por restringir créditos, por não versar (nesse particular) pela diferenciação imposta entre contribuintes, prescinde da análise da igualdade.

**17.2.** Análise da sistematicidade relativamente à decisão fundamental demonstra que a decisão *voluntária* do legislador (anterior à EC 42/03) pela instituição do regime não-cumulativo *não é arbitrária e é adequada em relação à finalidade perseguida*. No âmbito de um tributo eminentemente fiscal, e portanto com finalidade arrecadatória, com vistas à eficiência econômica e à modernização da forma de financiamento da seguridade social, decidiu o legislador pela implementação da não-cumulatividade. E ressaltou que se trata de mera forma de cobrança para evitar a verticalização. Logo, em relação à decisão fundamental não há vício de sistematicidade.

**17.3.** Após a decisão fundamental, no segundo nível com maior restrição de liberdade, questiona-se sua implementação pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, com extensa restrição de créditos, estão em consonância com a decisão fundamental? Ainda que utilizado o método adotado, promovem a finalidade pretendida? Os efeitos decorrentes da norma são os pretendidos na decisão fundamental?

**17.3.1.** Os efeitos da restrição ao crédito no regime não-cumulativo, de contribuição que incide sobre a receita bruta, necessariamente traduz-se em cumulatividade, estando em verdadeira contradição com a decisão fundamental, violando, portanto, o dever de consistência legislativa. No caso em apreço, o legislador decidiu implementar a não-cumulatividade, mas os efeitos da implementação contrariam a sua finalidade e a sua decisão fundamental. Assim, é inconsistente e

incompatível com a Constituição, por violação do dever de consistência legislativa, na sua dimensão interna material (cap. I, A, 3.1.1, b) a norma inserta no art. 3.º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

**17.3.2.** A única forma de garantir o conteúdo mínimo da não-cumulatividade consiste em indagar-se se na aquisição o adquirente pagou esse tributo. Se pagou, deve-se creditar; se não pagou, evidentemente não se vai creditar. Se pagou e não se creditou, houve uma superoneração e uma ofensa à não-cumulatividade. A não cumulatividade é exatamente isto: retirar-se da operação seguinte o que se pagou na operação anterior.

**17.4.** Ainda que a não-cumulatividade fosse considerada um benefício, para que ele fosse legítimo, teria que ter razões justificadoras da sua imposição. Imposição sem justificativa e sem fundamento é arbitrária. E mais, ainda que fosse considerado um benefício e ainda que não fosse considerado arbitrário esse benefício, teria que beneficiar. Qual o benefício para um contribuinte, obrigado a adotar o regime não-cumulativo, com alíquota majorada para 7,6%, sem a possibilidade de deduzir o custo tributário anterior? Não há. Logo, não é um benefício. Se fosse, seria arbitrário e inconsistente.

**18.** A determinação da sujeição passiva nos regimes concorrentes de apuração do *quantum debeat* do PIS/COFINS (cumulativo vs. não-cumulativo), mais especificamente a utilização do *regime de apuração do imposto sobre a renda* como critério *discrimen* também não está em consonância com o dever de consistência legislativa.

**18.1.** As vicissitudes do regime não-cumulativo do PIS/COFINS quando aplicado aos prestadores de serviço demonstram desigualdade extrema e injustificada dos efeitos em razão do critério escolhido pelo legislador para determinar a sujeição passiva relativamente ao regime de apuração.

**18.2.** O fator de *discrimen* eleito pela legislação é arbitrário e inconstitucional, pois sujeita empresas em idêntica situação, via de regra concorrentes, cuja única diferença consiste no regime de apuração do imposto sobre a renda, a formas distintas de tributação (sendo que o regime não-cumulativo do PIS/COFINS é, em regra, mais gravoso que o cumulativo), restringindo indevidamente o direito ao livre exercício profissional e à livre concorrência.

**BIBLIOGRAFIA**

- ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2013
- ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Baden-Baden: Nomos Verlag, 1985.
- ALBERS, Marion. "Gleichheit und Verhältnismässigkeit". *Juristische Schulung*, vol. 48, 2008, p. 945 - 949.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007,
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 3ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. "El Derecho Tributario ante la Constitucionalización del Derecho a un Medio Ambiente Sano". In TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*, São Paulo: Malheiros, 2005.
- AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- AMARAL, Héctor A. *La Doctrina de Los Propios Actos de La Administración Pública*. Buenos Aires: Depalma, 1988, p. 133/138
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2005.
- ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ANSELMO, Márcio Adriano. "O princípio da não-cumulatividade do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, n. 52, p. 100-136, set./out. 2003.
- APAN, Rodica-Diana; MIFF, Angela. "From The Strictness Of The Regulation To The Inconsistency Of The Implementation; Case Law Study In The Field Of Attachment Validation." *Fiat Iustitia*, no. 2, July 2015, p. 20-34. Legal Source, EBSCOhost (accessed March 20, 2016).
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Forense, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. "ICMS na Constituição". *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 57, p. 91-104, jul/set. 1991.

- \_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. “ICM – Abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade”. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 29-30, p. 110-208, jul/dez. 1984.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. “A não cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional”. In ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições e impostos sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 63-90.
- \_\_\_\_\_. “Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 32, 2014, p. 159-197.
- \_\_\_\_\_. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, 2013, p. 181-204.
- \_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011.
- \_\_\_\_\_. “Proporcionalidade e o Direito Tributário”. *RDTA*, 2011, p. 83-104
- \_\_\_\_\_. “Parecer: Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária em Proveito da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. Exame da Constitucionalidade. Violação à Regra de Competência para a Instituição de Taxas e aos Princípios da Igualdade e da Segurança Jurídica”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 174, março 2010, p. 136-144.
- \_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed., ver. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- \_\_\_\_\_. “Postulado do Legislador Coerente”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões do Direito Tributário Atual*, 11 vol., São Paulo: Dialética, 2007.
- \_\_\_\_\_. “Direitos Fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação”. In PIRES, Adilson; TORRES, Heleno (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

- \_\_\_\_\_. “Princípios e Regras e a Segurança Jurídica”. In SANTI, Eurico (coord.). *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005.
- \_\_\_\_\_. “Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, proporcionalidade e Excessividade”. In \_\_\_\_\_. (org.). *Fundamentos do estado de direito*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- \_\_\_\_\_. “Repensando o ‘Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular’”. *Revista Diálogo Jurídico*, ano I, vol. I, n. 7, Bahia, outubro de 2001.
- \_\_\_\_\_. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *RDA 215/179*, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16. ed., atualizado por DEJALMA DE CAMPOS. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARBOSA, Daniel Marchionatti. *Não-cumulatividade da Cofins e do PIS*. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011.
- BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- BARTONE, Roberto. “Rechtsfolgenanordnungen in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht.” In EMMENENGER, Sigrid; WIEDMANN, Ariane (Hrsg.). *Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von wissenschaftlichen Mitarbeitern*. Berlin: Walter de Gruyter, 2011, p. 73-92.
- BARRETO, Aires. “Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 84. São Paulo: set. 2002, p. 7-32.
- BARRETO, Paulo Ayres. “Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária”. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 335.
- BARZZOTTO, Luis Fernando. “Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade”. *Revista Direito GV*, V. 3 N. 2, p. 219 – 260, jul/dez 2007.

- BASTOS, Filipe Brito. "The Borelli Doctrine Revisited: Three Issues of Coherence in a Landmark Ruling for EU Administrative Justice." *Review Of European Administrative Law* 8, no. 2 (July 2015): 269-298. *Academic Search Complete*, EBSCOhost (accessed march 12, 2016).
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed., São Paulo: Noeses, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4. ed., São Paulo: Noeses, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Carnaval Tributário*. 2. ed., São Paulo: Lejus, 1999.
- BIRK, Dieter. "Steuer-moral, Steuerkultur und Rückwirkung von Steuergesetzen". In MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 13-28.
- \_\_\_\_\_. "Das Ungerechte der Steuergerechtigkeit". *Steuer und Wirtschaft* 4/2011, p. 354.
- \_\_\_\_\_. "Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jungsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG. *DStR*. 2009, p. 877.
- \_\_\_\_\_. "Ordnungsmuster im Steuerrecht – Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen". In SPINDLER, Wolfgang; TIPKE, Klaus und RÖDDER, Thomas (Hrsg.). *Steuer Zentrierte Rechtsberatung: Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2009, p. 3-20.
- \_\_\_\_\_. *Steuerrecht*. 8., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2005.
- \_\_\_\_\_. (org.). "Steuern auf Erbschaft und Vermögen". *DStJG Band 22*. Köln: Dr. Otto Schimdt, 1999.
- \_\_\_\_\_. "Gleichheit und Gesezmäßigkeit der Besteuerung". *StuW* 3/1989.
- \_\_\_\_\_. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1983.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Santos e apres. Tércio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10. ed., 1999.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI E ICM: fundamentos da técnica não cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- BORDA, Alejandro. *La Teoria de Los Actos Propios*, 2. ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1992, p. 136/138.

- BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. "A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº 42/03". *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 109, 2004, p. 102.
- BREINERSDORFER, Stefan. "Der Gestaltungsspielraum der Steuergesetzgeber – einige Überlegungen anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des EuGH". *Steuer und Wirtschaft* 3/2009, p. 211-220.
- BREUER, Rüdiger. "Betrachtungen zur Lage der Gesetzgebung". In DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p. 345-362.
- BRÜNING, Christoph. "Gleichheitsrechtliche Verhältnismässigkeit". *Juristen Zeitung*, vol 56 (2001), p. 669—73.
- BULLA, Simon. *Freiheit der Berufswahl*. Nomos, 2009.
- \_\_\_\_\_. "Das Verfassungsprinzip der Folgerichtigkeit und seine Auswirkungen auf die Grundrechtsdogmatik. Zugleich eine Besprechung der Nichtraucherschutz-Entscheidung des BVerfG vom 30.7.2008". *ZJS* 6/2008, p. 585-596.
- BUMKE, Christian. "Die Pflicht zur a konsistenten Gesetzgebung". *Der Staat* 49, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Relative Rechtswidrigkeit*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004.
- \_\_\_\_\_. "Gesetzgebungskompetenz unter bundesstaatlichen Kohärenzzwang". *ZG*, 1999, 376.
- BYDLINSKI, Franz. "Über die Lex-lata-Grenze der Rechtsfindung". In KOLLER, Ingo; HAGER, Johannes; JUNKER, Michael; SINGER, Reinhard; NEUNER, Jörg (Hrsg.). *Einheit und Folgerichtigkeit im Juristischen Denken – Symposion zu Ehren von Herrn Professor Dr. Dr. h.c. mult. Claus-Wilhelm Canaris*. München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1998, p. 27-88.
- CAETANO, Marcelo. *Manual de Direito Administrativo*. Vol I. Coimbra: Almedina, 1991.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. "PIS e Cofins: Algumas ponderações acerca da não cumulatividade". *Revista Dialética de Direito Tributário* n 176. p. 46-47.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier/campus jurídico, 2009.

- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. "Dankesworte". In KOLLER, Ingo; HAGER, Johannes; JUNKER, Michael; SINGER, Reinhard; NEUNER, Jörg (Hrsg.). *Einheit und Folgerichtigkeit im Juristischen Denken – Symposion zu Ehren von Herrn Professor Dr. Dr. h.c. mult. Claus- Wilhelm Canaris*. München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1998, p. 187-195.
- \_\_\_\_\_. *Systemdenken und Systembegriff in der Juirsprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts*. Berlim, 1969,
- CANAS, Vitalino. "Constituição *prima facie*: igualdade, proporcionalidade, confiança (aplicados ao "corte" de pensões)". *Revista Eletrônica de Direito Público*, n. 1, janeiro de 2014. Disponível em: <http://e-publica.pt/constituicaoprimafacie.html>, acesso em 01.07.2015.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003.
- \_\_\_\_\_. "Anotação ao Acórdão n.º 359/91". *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 124, 1991-1992, p. 318-327.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.
- \_\_\_\_\_. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 135-149.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO NADER, Belisa. "Os 'triângulos normativo e judicial europeus': a coerência intersistemática em matéria de direitos humanos". *Revista de Direito Internacional*. 9, 2, July 2012, p. 25-43.
- CASSONE, Vittorio. "A não-cumulatividade: aspectos fundamentais no direito brasileiro e do IVA no direito italiano". *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 2, n. 10, jul. 2004.
- CLARO, J. Martins. "O princípio da igualdade". In MIRANDA, Jorge (org.). *Nos Dez Anos da Constituição*. Lisboa: INCM, 1987, p. 31 ss.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: 2010, p. 474 e ss.

- \_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CONTE, Carmine. "From Only the 'Bottom-up'? Legitimate Forms of Judicial Reasoning in Private Law." *Oxford Journal Of Legal Studies* 35, no. 1 (Spring 2015): 1-30.
- CORRÊA, José Manoel Sérvulo. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 1987.
- CORREIA, Fernando Alves. *O plano urbanístico e o princípio da igualdade*. Coimbra: Almedina, 1989, págs. 425-426.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 149.
- COUTO E SILVA, Almiro. "Responsabilidade do Estado e Problemas Jurídicos Resultantes do Planejamento". In \_\_\_\_\_. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015
- \_\_\_\_\_. "Problemas Jurídicos do Planejamento". In \_\_\_\_\_. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015
- \_\_\_\_\_. "Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo". In \_\_\_\_\_. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015
- \_\_\_\_\_. "Responsabilidade pré-negocial e culpa in contrahendo no Direito Administrativo Brasileiro". In \_\_\_\_\_. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015
- \_\_\_\_\_. "O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei 9.784/99)." In \_\_\_\_\_. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Poder Discrecional no Direito Administrativo Brasileiro". In \_\_\_\_\_. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DEGENHART, Christoph. *Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat*. München, 1976.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. "A Causa final e a regra-matriz das contribuições". In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

- DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de Compensar o Imposto Pago a Maior, em Razão da Técnica da Substituição Tributária Progressiva”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 101. São Paulo: Dialética, fev/2004, p. 115-3.
- DESENS, Marc. “Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht”. *Steuer und Wirtschaft* 2/2011, p. 113-130.
- Dicionário Editora de Alemão-Portugues. Porto (Portugal): Porto Editora, 1986.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.
- DIETERICH, Peter. *Systemgerechtigkeit und Kohärenz: Legislative Einheit und Vielheit durch Verfassungs- und Unionsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2015.
- DROEGE, Michael. “Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?” *Steuer und Wirtschaft* 2/2011, p. 105-112.
- DRÜEN, Klaus-Dieter. “Systembildung und Systembindung im Steuerrecht.” In MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 29-49.
- \_\_\_\_\_. “Über Theorien im Steuerrecht.” In TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.) *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p. 57-82.
- \_\_\_\_\_. “Vorbehaltsfestsetzung und Vertrauensschutz.” *Steuer und Wirtschaft* 2/2009.
- EBLING, Iris; EBLING, Klaus. “Die Quadratur des Gordischen Knotens im Steuerrecht”. In MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 51-66.
- EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.
- ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*. Colônia: Otto Schmidt, 1999.
- EISENBERG, José; POGREBINSCHI, Thamy. “Pragmatismo, direito e política.” *Novos Estudos*, CEBRAP, n. 62, mar. 2002, pp. 107-21. Acesso em 10/04/2016.

- ENGEL, Christoph. "Inconsistency in the Law: In Search of a Balanced Norm (December 2004)." *MPI Collective Goods Preprint No. 2004/16*. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=628387> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.628387>.
- ENGLISH, Joachim. "Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot". In TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und English (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p. 167-220.
- ERICHSEN, Hans-Uwe; MARTENS, Wolfgang. *Allgemeines Verwaltungsrecht*. Berlin: De Gruyter, 1986.
- FACCI, Lucio Picanço. "A Proibição do Comportamento Contraditório no âmbito da Administração Pública: A Tutela da Confiança nas Relações Jurídico-Administrativas". *Revista da EMERJ*, vol. 14, n. 53, 2011, p. 197-229.
- FERNANDEZ, Tomas-Ramon. *De la arbitrariedad del legislador*. Madrid: Civitas Ediciones, 1998.
- FERRAZ, Roberto. "Igualdade nas desonerações fiscais – exigência de racionalidade do sistema". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes questões atuais de direito tributário*, vol. 17, São Paulo: Dialética, 2013, p. 262-292.
- \_\_\_\_\_. Roberto. Discricionalidad administrativa versus Justicia Tributaria - perspectivas el el siglo XXI. *El Otro Derecho*, v. 39, p. 157-169, n. 2010.
- \_\_\_\_\_. Roberto. Racionalidade para um Sistema Tributário Sustentável. *Direito Tributário Atual*, v. 21, p. 282-291, n. 2007.
- \_\_\_\_\_. Roberto. Cofins e PIS não-cumulativos - Direito à exclusão na base de cálculo de todas as despesas dedutíveis para apuração do IRPJ, inclusive as de mão-de-obra.. In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 1ed. São Paulo: Dialética, 2012, v.16 p.314-326
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de sistema no direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ed. Da Universidade de São Paulo, 1976.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. *A invalidade superveniente das contribuições em razão do descumprimento da finalidade constitucional através de legislação orçamentária* (Monografia vencedora do concurso do IET de 2008). Disponível em: <http://online.sintese.com>, acesso em 01.09.2015.
- \_\_\_\_\_. *Natureza jurídica das contribuições na Constituição de 1988*. São Paulo: MP, 2006.

- FILIPPO, Luciano Gomes. "Tributação da Renda Familiar". *Revista Brasileira de Direito Tributário e de Finanças Públicas* n. 25, mar-abr/2011, p. 139-162.
- FINNIS, John. *Fundamentos de ética*. Tradução de Arthur M. Ferreira Neto. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- FORSTHOFF, Ernst. *Lehrbuch des Verwaltungsrecht*. 10. ed. München: C.H.Beck, 1973.
- \_\_\_\_\_. *Der Staat der Industriegesellschaft: dargestellt am Beispiel d. Bundesrepublik Deutschland*. 2. ed. Munique: Beck, 1971.
- FRANZIUS, Claudio. "Vertrauen in der Gesetzgebung." In KLOEPFER, Michael (Hrsg.). *Gesetzgebung als wissenschaftliche Herausforderung – Gedächtnisschrift für Thilo Brandner*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2011, p. 123-136.
- GAISBAUER, Helmut; CLEMENS, Sedmak. "A Decision on Inheritance Tax by the German Constitutional Court: A Brief Comment." *German Law Journal* 16, no. 5 (October 2015), p. 1227-1234.
- GANDRA, Ives. "Parecer: Incentivos Fiscais concedidos por lei e Revogados por Resolução – Ilegalidade e Inconstitucionalidade – Inteligência da Resolução Normativa da ANEEL n. 234/06, da Lei n. 5.655/71 e da MP n. 2.199-14/01 – Incentivos para o desenvolvimento Regional ou Setorial que objetivam Beneficiar o Investidor Diretamente e Só Indiretamente o Consumidor pela Criação de Serviço antes inexistente". *Revista Brasileira de Direito Tributário e de Finanças Públicas* n. 25, mar-abr/2011, p. 43-63.
- \_\_\_\_\_. "Aspectos relacionados aos parcelamentos da Lei 11.941/2009 e da Lei interpretativa 12.249/2010". *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 181, out/2010, p. 78-88.
- GARCÍA, Alejandro Nieto. *El arbitrio judicial*. Barcelona: Ariel, 2000.
- GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- GAWEL, Erik. "Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung – Lenkung und Finanzierung als Problem lenkender (Umwelt)Steuern". *StuW* 1/2001.
- \_\_\_\_\_. *Umweltabgaben zwischen Steuer- und Gebührenlösung : eine finanzwissenschaftliche Kritik der Rechtsformrestriktionen für administrierte Umweltpreise*. Baden-Baden: Nomos Verlag, 1999.
- GEORGIADES, Apostolos. "Das Zustandekommen des internationalen Kaufvertrages und der Grundsatz der Autonomie des Dokumentenakkreditivs." In

- KOLLER, Ingo; HAGER, Johannes; JUNKER, Michael; SINGER, Reinhard; NEUNER, Jörg (Hrsg.). *Einheit und Folgerichtigkeit im Juristischen Denken – Symposion zu Ehren von Herrn Professor Dr. Dr. h.c. mult. Claus- Wilhelm Canaris*. München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1998, p. 89-102.
- GLASER, Andreas. "Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung." *Steuer und Wirtschaft* 2/2012, p. 168-181.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. "Comentários ao art. 195 da Constituição Federal". In CANOTILHO, J. Gomes. *Comentários à Constituição do Brasil, 1ª edição*. Saraiva, 10/2013,
- \_\_\_\_\_. "Solidariedade social e tributação". In GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189
- \_\_\_\_\_. *Contribuições: (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRIBNAU, Hans. *Chapter 2: Equality, Consistency, and Impartiality in Tax Legislation (November 12, 2002). Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation: The Struggle for Equality in European Tax Law*, Editor: Hans L.M. Gribnau (2003). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2464179>
- GROLIG, Christine Antonia. *Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013.
- GRZESZICK, Bernd. "Staat, Verfassung und Einheit der Rechtsordnung". In DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p. 93-110.
- HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais: Doutrina e Prática*. Atlas, 03/2015. VitalSource Bookshelf Online, p. 58.
- HARGER, Marcelo. *A Discricionariade e os Conceitos Jurídicos Indeterminados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 756/ 11.
- HENNRICHS, Joachim. "Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung". In TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.) *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p. 237-254.

- HUSTER, Stefan. "Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht". *JZ*, vol. 49, n. 11, 1994, p. 541-549.
- HÜTTEMANN, Rainer. "Das Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot". In MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 627-639.
- IAROVYI, Dmytro. "Horizontal coherence in EU social media diplomacy: case of Ukraine." *Informacijos Mokslai / Information Sciences* 70, (December 2014), p. 7-24.
- JACHMANN, Monika. "Neue Wege bei der Steuerrechtfertigung vom Öko-Steuern?". *StuW* 3/2000.
- \_\_\_\_\_. *Wider das Steuerchaos*. Jenaer Schriften zum Recht, Bd. 21. Stuttgart: Richard Boorberg Verlag, 1998.
- JOBIM, Marcio Felix. *Confiança e contradição: a proibição do comportamento contraditório no direito privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- KAHL, Wolfgang. "Vertrauen (Kontinuität)". In KUBE, Hanno; MELLINGHOFF, Rudolf; MORGENTHALER, Gerd; PALM, Ulrich; PUHL, Thomas; SEILER, Christian (Hrsg.). *Leitgedanken des Rechts: Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2013, p. 297-307.
- KANZLER, Hans-Joachim. "Einige Bemerkungen zum Abzugsverbot für private Steuerberatkungskosten". In TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.) *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p. 601-613.
- KARRENBROCK, Lukas. *Die steuerliche Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste im Inland: Eine Untersuchung unter dem verfassungsrechtlichen Aspekt der Folgerichtigkeit*. Baden-Baden: Nomos, 2013.
- KIRCHHOF, Georg. "Gesetz." In KUBE, Hanno; MELLINGHOFF, Rudolf; MORGENTHALER, Gerd; PALM, Ulrich; PUHL, Thomas; SEILER, Christian (Hrsg.). *Leitgedanken des Rechts: Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2013, p. 351-360.
- KIRCHHOF, Paul. *Recht last hoffen*. München: C.H. Beck, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Bundessteuergesetzbuch: ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*. Heidelberg: C.F.Müller, 2011, p. 396.

- \_\_\_\_\_. “Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht.” *Steuer und Wirtschaft* 4/2011, p. 365 – 371.
- \_\_\_\_\_. “Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetz”. In TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.) *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p. 451- 476.
- \_\_\_\_\_. *Das Maß der Gerechtigkeit - Bringt unser Land wieder ins Gleichgewicht!* München: Droener, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Das Gesetz der Hydra – Gebt den Bürgern ihren Staat zurück!*. München: Knaur, 2008.
- \_\_\_\_\_. “Die Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit”. In MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 1-22.
- \_\_\_\_\_. “Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung”. *Steuer und Wirtschaft* 1/2006, p. 3-21.
- \_\_\_\_\_. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht - klar, verständlich, gerecht*. München: DTV, 2005.
- \_\_\_\_\_. “Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht”. *StuW* 2000, 31.
- \_\_\_\_\_. *Besteuerung im Verfassungsstaat*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.
- \_\_\_\_\_. “Rückwirkung von Steuergesetzen”. *Steuer und Wirtschaft* 3/2000, p. 221-231.
- \_\_\_\_\_. “Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung”. *StuW* 1996, 3.
- \_\_\_\_\_. “Die Steuern als Instrument der Umweltpolitik”. In LAU, Dieter. *Mit Steuern steuern? Einsatz der Besteuerung für finanzfremde Zwecke und seine Auswirkung*. Hamburg: Bund der Steuerzahler, 1993, p. 21.
- \_\_\_\_\_. “Steuergleichheit”. *Steuer und Wirtschaft*, 4/1984, p. 297-301.
- KISCHEL, Uwe. “Rationalität und Begründung”. In KUBE, Hanno; MELLINGHOFF, Rudolf; MORGENTHALER, Gerd; PALM, Ulrich; PUHL, Thomas; SEILER, Christian (Hrsg.). *Leitgedanken des Rechts: Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2013, p. 371-383.
- \_\_\_\_\_. “Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs”. In MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.).

*Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof.* Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 175-194.

- \_\_\_\_\_. "Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz". *AöR*, vol. 124, 1999, p. 174 e ss.
- KLEIN, Hans H. "Verfassungsgerichtsbarkeit und Verfassungsstruktur: Von Rechtsaat zum Verfassungsstaat". In KAUFMANN, Marcel; SCHWARZ, Kyrill (Hrsg.). *Hans H. Klein - Das Parlament im Verfassungsstaat: Ausgewählte Beiträge.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 409-424.
- \_\_\_\_\_. "Gedanken zur Verfassungsgerichtsbarkeit". In KAUFMANN, Marcel; SCHWARZ, Kyrill (Hrsg.). *Hans H. Klein - Das Parlament im Verfassungsstaat: Ausgewählte Beiträge.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 425-444.
- \_\_\_\_\_. "Verfassungsgerichtsbarkeit und Gesetzgebung". In KAUFMANN, Marcel; SCHWARZ, Kyrill (Hrsg.). *Hans H. Klein - Das Parlament im Verfassungsstaat: Ausgewählte Beiträge.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 445-470.
- \_\_\_\_\_. "Bundesverfassungsgericht und Begründungszwang". In KAUFMANN, Marcel; SCHWARZ, Kyrill (Hrsg.). *Hans H. Klein - Das Parlament im Verfassungsstaat: Ausgewählte Beiträge.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 471-484.
- KLOEPFER, Michael. "Zur Bindung von Gesetzen na Gesetze". In KLOEPFER, Michael (Hrsg.). *Gesetzgebung als wissenschaftliche Herausforderung – Gedächtnisschrift für Thilo Brandner.* Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2011, p. 93-106.
- KREIBICH, Roland. *Der Grundsatz von Treu und Glauben Recht dogmatische Untersuchung seiner äußeren Bezüge und inneren Struktur, exemplarisch vertift an den Grundsätzen der Verwirkung und des venire contra factum proprium.* Heidelberg: C.F. Müller Juristischer Verlag, 1992.
- KUBE, Hanno. "Federal Constitutional Court Declares Inheritance and Gift Tax Act Unconstitutional." *German Law Journal* 16, n. 5, october 2015, p. 1235-1246.
- \_\_\_\_\_. "Rechtliche Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit". In MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof.* Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 23-50.
- KYRILL-A, Schwartz. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip.* Baden-Baden: Nomos, 2002, p. 296 e ss.

- LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaften*. Berlin: Springer-Verlag, 1991.
- LEHNER, Moris. "Die Verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale". *DStR* 2009, 185.
- LEPSIUS, Oliver. "Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax." *German Law Journal* 16, n. 5, October 2015, p. 1191-1225.
- LERCHE, Peter. "Facetten der "Konkretisierung" von Verfassungsrecht". In KOLLER, Ingo; HAGER, Johannes; JUNKER, Michael; SINGER, Reinhard; NEUNER, Jörg (Hrsg.). *Einheit und Folgerichtigkeit im Juristischen Denken – Symposium zu Ehren von Herrn Professor Dr. Dr. h.c. mult. Claus-Wilhelm Canaris*. München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1998, p. 7-26.
- LEWINSKI, Kai von. "Kodifikationsstrategien im Datenschutzrecht, oder: Wann ist der Zeitpunkt der Unkodifizierbarkeit erreicht?" In KLOEPFER, Michael (Hrsg.). *Gesetzgebung als wissenschaftliche Herausforderung – Gedächtnisschrift für Thilo Brandner*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2011, p. 107-122.
- LEY, Ursula. "Zur unsystematischen Behandlung von Einbringungen in und Ausbringungen aus einer gewerblichen Personengesellschaft". In TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p. 683-698.
- LUENGO, Javier Garcia. *El Principio de la Protección de la Confianza en el Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas, 2002, p. 30.
- MACCORMICK, Neil. *Institutions of Laws – an Essay in Legal Theory*. Oxford: Oxford University Press, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Rhetoric and the Rule of Law*. New York: Oxford University Press Inc., 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 38.
- \_\_\_\_\_. "O Livre exercício da atividade econômica e a Inscrição do contribuinte". *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 189, Jun 2011, p. 47-57.
- \_\_\_\_\_. *Os princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 110-111.
- MANN, Thomas. "Gesetzgebungsverfahren". In KUBE, Hanno; MELLINGHOFF, Rudolf; MORGENTHALER, Gerd; PALM, Ulrich; PUHL, Thomas;

SEILER, Christian (Hrsg.). *Leitgedanken des Rechts: Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2013, p. 361-370.

MARTÍNEZ-CARANDE, Eduardo García de Enterría. “La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria”. *Revista de administración pública*, n. 30, 1959, p. 131-166.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10 (nova série) – O Princípio da Não-Cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 436.

\_\_\_\_\_. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_. (coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4 (nova série) – Sanções Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1990, p. 642.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação*. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

\_\_\_\_\_. “A Ilícitude Derivada do Exercício do Comportamento Contraditório de Um Direito: o Renascer do *Venire Contra Factum Proprium*”. *Revista Forense*, vol. 376/109-129, 2004.

MAURER, Hartmut. *Allgemeines Verwaltungsrechts*. München, C.H.Beck, 1997.

MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht*, v. I, 3. ed. München: Duncker & Humblot, 1914, p. 200-15.

MEDAUAR, Odette. *O Poder Discricionário na Administração*, RT610/39.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLINGHOFF, Rudolf. “Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers”. In MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich (Hrsg.). *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, p. 153-169.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. “IPI: créditos nas entradas de bens desonerados do imposto. A aplicação do princípio da não-cumulatividade”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3, p. 191-205.

- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 99-100.
- MENDES, Gilmar; COELHO, Inocencio; BRANCO, Paulo. *Curso de direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010
- MEßERSCHMIDT, Klaus. "Gesetzesänderung in der Europäischen Union". In KLOEPFER, Michael (Hrsg.). *Gesetzgebung als wissenschaftliche Herausforderung – Gedächtnisschrift für Thilo Brandner*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2011, p. 29-46.
- MEUWESE, Anne. "Constitutional aspects of regulatory coherence in TTIP: an EU perspective." *Law & Contemporary Problems* 78, n. 4, october 2015, p. 153-174. *Academic Search Complete*, EBSCOhost (accessed march 12, 2016).
- MICHAEL, Lothar. "Los derechos de igualdad como principios iusfundamentales", In Jan-R. Sieckmann (ed.) *La teoría principialista de los derechos fundamentales. Estudios sobre la teoría de los derechos fundamentales de Robert Alexy*. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 137-167.
- \_\_\_\_\_. *Der allgemeine Gleichheitssatz als Methodennormen komparativer Systeme*. Berlin: Duncker & Humblot, 1997.
- MOES, Christoph. *Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2010.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/>. Acesso em: 2016-02-28.
- MORGENTHALER, Gerd. "Gleichheit und Rechtssystem – Widerspruchsfreiheit, Folgerichtigkeit". In MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 51-66.
- MUSIL, Andreas. "Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht". In SCHÖN, Wolfgang; RÖDER, Erik. *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*. Berlin: Springer-Verlag, 2014, p. 129-148.
- NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004.

- \_\_\_\_\_. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NETO, Diogo Figueiredo Moreira. *Legitimidade e Discricionariedade*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- NETTESHEIM, Martin. *Gesetzgebungsverfahren im europäischen Staatenverbund – zwischen Voluntarismus und Loyalitätspflicht*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2014.
- ODENDAHL, Kerstin. “Der allgemeine Gleichheitssatz: Willkürverbot und "neue Formel" als Prüfungsmaßstäbe Forschungsplattform”. *Juristische Ausbildung*, 2000, p. 170-176.
- OLSON, David; FUSCO, Stefania. "Rules Versus Standards: Competing Notions Of Inconsistency Robustness In Patent Law." *Alabama Law Review* 64, n. 3, april 2013, p. 647-695. Academic Search Complete, EBSCOhost (accessed march 20, 2016).
- OPROIU, Monica. "Current challenges for EU coherence in promoting the rule of law in kosovo." *Europolity* 9, n. 2, july 2015, p. 147-178 (accessed march 12, 2016).
- ORTEGA Y GASSET, Jose. *Meditaciones del Quijote*. Madrid: Espasa-Calpe, 1964.
- OSTERLOH, Lerke. “Folgerichtigkeit”. In BÄUERLE, Michael; DANN, Philipp; WALLRABENSTEIN, Astrid (Hrsg.). *Demokratie-Perspektiven: Festschrift für Brun-Otto Bryde zum 70. Geburtstag*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, p. 429-442.
- PARGA, Milagros Otero. “La arbitrariedad”. *Anuario de Filosofia Del Derecho*, vol XII, 1995, p. 387-400.
- PAULA, Afonso Henrique Arantes de. *As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29112013-075617/>>. Acesso em: 2016-02-28.
- PAUSCH, Alfons; PAUSCH, Jutta. *Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler: Steueruntertanen - Steuerrebelln - Steuerbürger*. Köln: O. Schmidt, 1988.
- PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa: Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

- \_\_\_\_\_. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PEREIRA, Ravi. “Igualdade e proporcionalidade: um comentário às decisões do Tribunal Constitucional de Portugal sobre cortes salariais no sector público”. *REDC*, vol. 98, 2013, p. 317-370.
- PIEROTH, Bodo. *Rückwirkung und Übergangsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 1981.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.
- PITTONDO, Maysa de Sá. *Contribuições destinadas à seguridade social: competência residual*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-130453/>>. Acesso em: 2016-02-28.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição Federal de 1967 com a Emenda 1 de 1969*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, t. II.
- POSNER, Richard. A. *Economic Analysis of Law*. 7. ed. New York: Aspen Publishers, 2007.
- \_\_\_\_\_. “Legal Pragmatism”. *Metaphilosophy*, vol.25, n. 1/2, jan. 2004.
- PUHL, Thomas. “Gleichheit und parlamentarisches System – Bindung des Gesetzgebers, der Regierung, der Verwaltung, der Rechtsprechung”. In MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). *Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2008, p. 67-112.
- PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. *O poder discricionário da Administração*. Coimbra: Coimbra Editora Ltda., 1948.
- \_\_\_\_\_. *Reflexões sobre a teoria do desvio de poder em Direito Administrativo*. Coimbra: Coimbra Editora Ltda, 1940.

- RIBEIRO, Ricardo Lodi. "A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis". *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 111, p. 102, 2004.
- RIEZLER, Erwin. *Venire contra factum proprium. Studien im römischen, englischen und deutschen Zivilrecht*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1912.
- ROSA, João Guimarães. *Grande sertão: veredas*. São Paulo: Editora Aguilar, 1994.
- ROSSI, Matthias. "Interpalamentarische Demokratie? Zur Einbindung der nationalen Parlamente in die Rechtsetzung der Europäischen Union". In KLOEPFER, Michael (Hrsg.). *Gesetzgebung als wissenschaftliche Herausforderung – Gedächtnisschrift für Thilo Brandner*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2011, p. 47-80.
- SACHS, Michael. "Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes - Willkürverbot und sogenannte neue Formel". *Juristische Schulung*, 1997, p. 124 e ss.
- SCAFF, Fernando Facury. "PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais". *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 151/2008, p. 16.
- SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 2 ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: RT, 2013.
- SCHABERL, Michael. *Abgeltungsteuer: vereinbar mit dem Postulat einer gerechten Besteuerung?* Hamburg: Diplomica Verlag, 2012.
- SCHAFF, Dimitri. *Entwicklung von der Willkürformel zur Gruppenvergleichsformel*. GRIN Verlag, 2013 (eBook).
- SCHAUER, Frederick. *Thinking like a Lawyer: a New Introduction to Legal Reasoning*. Cambridge: University Press, 2009.
- SCHAUMBURG, Harald. "Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht". In KIRCHHOF, Paul; NIESKENS, Hans (Hrsg.). *Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2008, p.25-44.
- SCHILLING, Theodor. "Gesetzgebung im Namen der Vielsprachigkeit". In KLOEPFER, Michael (Hrsg.). *Gesetzgebung als wissenschaftliche Herausforderung – Gedächtnisschrift für Thilo Brandner*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2011, p. 81-92.
- SCHMEHL, Arndt. "Steuersystematik, Steuerausnahmen und Steuerreform: Zu Reichweite des Folgerichtigkeitsgebots und des Beihilfenbegriffs am Beispiel der Begrenzung der Körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung und der sog. Sanierungsklausel (§ 8c KStG)". In BÄUERLE, Michael; DANN, Philipp; WALLRABENSTEIN, Astrid (Hrsg.).

*Demokratie-Perspektiven: Festschrift für Brun-Otto Bryde zum 70. Geburtstag.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, p. 457-482.

SCHMIDTT, Antônio Ricardo Vasconcellos. *Não-cumulatividade tributária.* Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2005. Disponível em: < <http://hdl.handle.net/10183/4610>

SCHMÖLDERS, Günter. “Bart und Hochzeit, Fenster und Pelze - kein Ende der Steuerbelastung in Sicht. Kuriosa der Steuergeschichte”. In SCHULTZ, Uwe (hrsg.). *Mit dem Zehnten fing es an: eine Kulturgeschichte der Steuer.* München: Beck, 1986.

\_\_\_\_\_. *Finanzpolitik. 2. Aufl.* Berlin-Haidelberg: Springer Verlag, 1965.

SCHÖN, Wolfgang; HERDEGEN, Matthias. *Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe.* Local: editora, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* São Paulo: Saraiva, 3.ed, 2013.

\_\_\_\_\_. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. A Suave Perda da Liberdade. *Direito Tributário Atual*, v. 18, p. 7-10, n. 2004.

SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório, Tutela da Confiança e Venire Contra Factum Proprium.* 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SCHUARTZ, Luis Fernando. “Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem”. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, n. 248, maio/ago. 2008, p. 130-158.

SCHUTZE-OSLERLOH, Joachim. “Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmenbesteuerung”. In TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.) *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung.* Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p. 255-262.

SCHWARZ, Krill. “Folgerichtigkeit im Steuerrecht”. In DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee.* Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p. 949-964.

SUNDFELD, Carlos Ari. “Motivação do ato Administrativo como garantia dos administrados”. *Revistas de Direito Público.* São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 75, 1985.

THIEMANN, Christian. “Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung”. In EMMENENGER, Sigrid; WIEDMANN, Ariane

(Hrsg.). *Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von wissenschaftlichen Mitarbeitern*. Berlin: Walter de Gruyter, 2011, p. 179-212.

TIPKE, Klaus. "Steuerrecht als Wissenschaft". In TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna und Englisch (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2010, p. 21-56.

\_\_\_\_\_. "Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?" *Juristen Zeitung* 11/ 2009, p. 533-584.

\_\_\_\_\_. "Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrssteuerrecht". In KIRCHHOF, Paul; NIESKENS, Hans (Hrsg.). *Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2008, p. 9-24.

\_\_\_\_\_. "Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots". *StuW* 2007, S. 201 (insbes. 207 ff.).

\_\_\_\_\_. *Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2002.

\_\_\_\_\_. "Stuerrecht: Chaos, Konglomerat oder System?". *StuW* 1971.

TÔRRES, Heleno Taveira. "Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os Limites dos Chamados 'Tributos Ambientais'". In TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 105.

\_\_\_\_\_. "Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento". *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002, n. 84, p. 50-69.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. "Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental". In TÔRRES, Heleno Taveira (org.) *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 22.

\_\_\_\_\_. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. 2. Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TOURINHO, Rita. *Discricionariedade administrativa - ação de improbidade & controle principiológico*. Curitiba: Juruá, 2004.

TRAZASKALIK, Cristoph. *Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?* Gutachten E zum 63. Juristentag, 2000, p. E 31

- \_\_\_\_\_. Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und *anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? Gutachten E zum 63. Juristentag*. München: Beck, 2000.
- VELLOSO, Andrei Pitten. “Justiça Tributária”. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Pons Marcial: 2012, p. 35-86.
- \_\_\_\_\_. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- WALDHOFF, Christian. “Historische Entwicklung von Besteuerung”. *Steuer und Wirtschaft* 1/2014, p. 19-28.
- \_\_\_\_\_. “Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz – Zur alten und neuen Begründungspflichten des parlamentarischen Gesetzgebers”. In DEPENHEUER, Otto; HEINTZEN, Markus; JESTAEDT, Matthias; AXER, Peter (Hrsg.). *Staat im Wort – Festschrift für Josef Isensee*. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2007, p. 325-343.
- WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.
- WYSK, Peter. “Das Gesetz und seine Richter: Mund des Gesetzes: Rechtsbeistand des Gesetzgebers? Oder...?” In KLOEPFER, Michael (Hrsg.). *Gesetzgebung als wissenschaftliche Herausforderung – Gedächtnisschrift für Thilo Brandner*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2011, p. 137-154.