



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**

Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

(In) Segurança Jurídica tributária sob o prisma da Teoria dos Jogos:

Uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles

Doutorado em Direito

São Paulo

2018

**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**

**PUC-SP**

Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

(In) Segurança Jurídica tributária sob o prisma da Teoria dos Jogos

Uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles

Doutorado em Direito

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de DOUTORA em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Gabriel Benedito Issaac Chalita.

São Paulo

2018

Banca Examinadora

---

Professor Orientador Dr. Gabriel Benedito Issaac Chalita

---

Professora Dra. Márcia Cristina de Souza Alvim

---

Professor Dr. Robson Maia Lins

---

Professor Dr. Guilherme Amorim Campos da Silva

---

Professor Doutor Henrique Garbellini Carnio

*Para Maria Clara com todo o meu amor!*

## Agradecimentos

Inicialmente, agradeço a Deus por todas as bênçãos que ele me deu! Sou uma pessoa privilegiada.

À minha mãe Silvia Barboza que é o meu maior exemplo como mulher forte. É nela que me inspiro diariamente, especialmente frente aos desafios da vida!

Ao meu marido Thiago (Dju) que um dia segurou na minha mão e não soltou mais! Com ele divido minha rotina, minha vida e minhas emoções. Juntos damos passos mais seguros e firmes.

Ao meu amigo e sócio Marcelo Andrade Ponciano que divide comigo a paixão e a persistência pela advocacia. Sabemos do nosso voto por uma vida de ajudas constantes! Juntos ainda faremos um mundo melhor!

À PUC/SP que me acolheu tão bem e me trouxe amigos tão preciosos.

Aos amigos Rui e Rafael que além das orientações sobre todos os procedimentos ao longo do meu caminho nessa Augusta casa, foram pacientes e bons ouvintes todas as vezes em que eu precisei.

Ao meu orientador Professor Dr. Gabriel Chalita por quem nutro uma grande admiração. É justamente na sua pedagogia do amor que busco força e dedicação aos meus alunos.

Aos Professores Dr. Paulo de Barros Carvalho, Dr. Robson Maia, Dr. Willis Santiago Guerra, Dra. Márcia Arruda Alvim por todos os ensinamentos compartilhados!

Aos Professores externos Dr. Henrique Garbellini e Dr. Guilherme Amorim pela avaliação do meu trabalho, saibam que tenho um respeito muito grande por vocês!

O trabalho realizado só foi possível com a bolsa de pesquisa da CAPES.

## RESUMO

A presente tese dedica à análise da Segurança Jurídica por meio da chamada Teoria dos Jogos, cujo objetivo é identificar critérios e conceitos que permitam aferir a ocorrência ou não de uma situação de violação a esse princípio. A justificativa para o estudo relaciona-se diretamente com a importância do Princípio da Segurança Jurídica e em razão de inúmeros casos em que esteve em pauta a discussão se teria havido ou não violação desse princípio. A linha de pesquisa se insere no âmbito da filosofia do direito, especialmente, no campo da interpretação e aplicação jurídica e de sua relação com o direito tributário, ramo que versa sobre a relação fisco-contribuinte. A metodologia utilizada enfoca a linguagem como meio exclusivo de manifestação do direito e elemento indispensável para sua compreensão, na tentativa de buscar entender o direito a partir do chamado construtivismo lógico-semântico.

Palavras-chaves: Tributário, Segurança Jurídica, Teoria do Jogos.

## **ABSTRACT**

The purpose of this thesis is the analysis of the Legal Certainty through the Game Theory, whose objective is identifying criteria and concepts in order to verify whether a case of violation of such principle occurred. The justification of this analysis is directly associated to the importance of Tax Legal Certainty, as well as by virtue of several cases that opened up discussions of whether such principle was violated. The line of research is under the law philosophy context, principally in the field of legal interpretation and application and their relation with the tax law, field that studies the tax authorities and taxpayer relation. The methodology applied focuses on the language as an exclusive mean of manifestation of law as well as an essential element for its comprehension, attempting to understand law based on the logic-semantic constructivism concept.

Keywords: Tax Law, Legal Certainty, Game Theory.

## SUMÁRIO

	Fls.
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>1 POSICIONAMENTO METODOLÓGICO: METODOLOGIA JURÍDICA E FILOSOFIA DA LINGUAGEM</b> .....	<b>18</b>
<b>1.1 Proposta Metodológica</b> .....	<b>18</b>
<b>1.2 O Tribunal Constitucional Alemão e a Jurisprudência dos Valores</b> .....	<b>21</b>
<b>1.3 O Pós-Positivismo</b> .....	<b>23</b>
<b>2 SEGURANÇA</b> .....	<b>26</b>
<b>2.1 Princípio da segurança jurídica</b> .....	<b>26</b>
<b>2.2 Estado democrático de direito e segurança jurídica</b> .....	<b>32</b>
<b>2.3 Sobreprincípio da segurança jurídica</b> .....	<b>35</b>
<b>2.4 Segurança jurídica e sua função constitucional</b> .....	<b>39</b>
<b>2.5 Arbitrariedade, abuso de autoridade e confiança legítima do contribuinte</b>	<b>45</b>
<b>2.6 Segurança jurídica e segundo a doutrina alemã</b> .....	<b>48</b>
<b>3 TEORIA DOS JOGOS</b> .....	<b>50</b>
<b>3.1 O jogo como fenômeno cultural segundo Huizinga</b> .....	<b>51</b>
3.1.2 Conceito de jogo em Huizinga.....	<b>53</b>
<b>3.2 O jogo segundo Neumann e Nash</b> .....	<b>55</b>
<b>3.3 O jogo como paradigma para o direito segundo Gregório Robles</b>	<b>62</b>
3.3.1 O jogo e o direito no âmbito ôntico-prático.....	<b>64</b>
3.3.2 Regras ônticas.....	<b>68</b>
3.3.3 Regras técnicas-convencionais.....	<b>70</b>
3.3.4 Regras deônticas (ou normas).....	<b>73</b>
3.3.5 Possibilidade de violação das regras.....	<b>74</b>
<b>3.4 Contribuições da teoria dos jogos para análise da Segurança Jurídica</b> .....	<b>76</b>
<b>4. ANÁLISE DO CASO DO FUNRURAL</b> .....	<b>80</b>
<b>4.1 Exposição da problemática</b> .....	<b>80</b>
<b>4.2 Histórico do FUNRURAL</b> .....	<b>81</b>
<b>4.3 Primeiro Momento: Decisões em Favor do Contribuinte</b> .....	<b>87</b>
<b>4.4 Segundo Momento: Decisão em Favor do Fisco</b> .....	<b>90</b>
<b>4.5 Questões Surgidas após o Julgamento do RE 718874/RS</b> .....	<b>98</b>
<b>4.6 Análise dos Fatores que Provocaram a Mudança Jurisprudencial</b> .....	<b>105</b>
4.6.1 Fator legislativo.....	<b>106</b>
4.6.2 Fator estrutural.....	<b>107</b>
4.6.3 Fator Político.....	<b>108</b>
4.6.4 Fator Jurídico.....	<b>109</b>
<b>4.7 Análise da questão pela ótica da Segurança Jurídica e da teoria dos jogos</b> .....	<b>111</b>

<b>5. O VOTO DE MINERVA NO CARF.....</b>	<b>113</b>
<b>5.1 Exposição da problemática.....</b>	<b>113</b>
<b>5.2 Histórico da forma de votação no CARF.....</b>	<b>116</b>
<b>5.3 Das inconstitucionalidades apontadas.....</b>	<b>119</b>
5.3.1 Da inconstitucionalidade material.....	119
5.3.1.1 Violação da igualdade.....	119
5.3.1.2 Do devido processo legal e o princípio da proporcionalidade.....	127
5.3.1.3 Violação do princípio da moralidade e da impessoalidade.....	129
5.3.2 Da inconstitucionalidade formal.....	133
<b>5.4 Dos pronunciamentos judiciais sobre o tema.....</b>	<b>134</b>
<b>5.5 Do projeto de lei nº 6.064/2016.....</b>	<b>138</b>
<b>5.6 Análise da questão pela ótica da Segurança Jurídica e da Teoria     dos Jogos.....</b>	<b>143</b>
<b>6 O REFIS 2000 E A EXCLUSÃO POR PAGAMENTO DE VALOR IRRISÓRIO.....</b>	<b>145</b>
<b>6.1 Exposição da problemática.....</b>	<b>145</b>
<b>6.2 Histórico do REFIS.....</b>	<b>146</b>
<b>6.3 Natureza jurídica.....</b>	<b>147</b>
<b>6.4 Da exclusão do REFIS.....</b>	<b>147</b>
6.4.1 Da violação ao princípio da legalidade.....	148
6.4.2 Da violação ao sobreprincípio da segurança jurídica	151
6.4.3 Da necessidade de observância da decadência e da prescrição	152
6.4.4 Da aplicação da <i>suppressio</i> e do <i>venire contra factum         proprium</i> .....	156
6.4.5 Análise da exposição de motivos da lei nº 9.964/2000.....	159
<b>6.5 Análise da jurisprudência sobre o caso.....</b>	<b>161</b>
<b>6.6 Análise da questão pela ótica da Segurança Jurídica e da teoria     dos jogos.....</b>	<b>167</b>
<b>7. APLICAÇÃO DA TEORIA DA KATCHANGA AOS CASOS APRESENTADOS.....</b>	<b>169</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>177</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>181</b>

## INTRODUÇÃO

Iniciar uma pesquisa sobre um tema tão vasto é um grande desafio. A segurança jurídica em matéria tributária sempre pareceu óbvia e necessária, porém cada dia mais e mais distante. Esta doutoranda tem dedicado ao estudo da segurança jurídica em matéria tributária e, ao chegar no doutorado, intentou desenvolver alguma contribuição ao tema. Em conversa com o Professor Dr. Henrique Garbellini Carnio, surgiu o interesse por associar a segurança jurídica em matéria tributária à teoria dos jogos como uma solução natural, uma vez que ambos os conceitos lidam com possibilidades esperadas ou não diante de um sistema fechado de regras.

A linha de pesquisa do presente estudo teórico se insere no âmbito da filosofia do direito, especialmente no campo da interpretação e aplicação jurídica e de sua relação com o direito tributário, ramo que versa sobre a relação fisco-contribuinte. A metodologia utilizada enfoca a linguagem como meio exclusivo de manifestação do direito e elemento indispensável para sua compreensão, na tentativa de buscar entender o direito a partir do chamado construtivismo lógico-semântico.

Inicialmente, tem como objetivos o diálogo com o Direito Tributário e a sua necessária Segurança Jurídica sob o prisma da Teoria dos Jogos. Assim, antes de intentar apresentar uma resposta padrão definitiva, o objeto é voltado para fomentar a pesquisa da problemática por meio de um prisma metodológico relacionada com a citada teoria.

O objetivo final deste trabalho, portanto, não será enquadrar o direito dentro de compartimentos estanques classificatórios, mas sim estudar a relação fisco-contribuinte por meio da compreensão do jogo como fator cultural relevante na determinação do teor das decisões tomadas em qualquer esfera de poder e sua correlação com o princípio da segurança jurídica.

Quando se fala em teoria dos jogos, aqui, está-se a referir àquela do Direito Espanhol defendida por Gregório Robles, que analisa a relação dos jogos com o direito através da método linguístico. A ressalva é necessária uma vez os jogos também são objeto de estudos pela a matemática e a economia, sob um

enfoque estratégico. Aqui se estuda o jogo como elemento cultural da sociedade humana, inclusive no direito, enquanto que para a Economia é uma teoria matemática.

Todavia, como ambas as correntes citadas usam os jogos como elemento de estudo, ora com enfoque linguístico, ora com enfoque estratégico-matemático, será necessário fazer um breve esboço histórico deste último e destacar as principais contribuições de alguns de seus pensadores.

Em seguida, pretende-se tecer considerações acerca dos elementos que compõem a segurança jurídica. Essa distinção se faz em razão da vastidão e densidade do Princípio da Segurança Jurídica e sua necessária existência e presença no âmbito das relações tributárias.

Nesse sentido, no primeiro capítulo dessa tese faz-se o necessário esclarecimento acerca da metodologia jurídica empregada para o desenvolvimento desta pesquisa, com enfoque principal, mas não exclusivo, nos estudos do pensamento jurídico no pós-guerra.

Neste capítulo, o trabalho se iniciará sob a estruturação do Tribunal Constitucional Alemão, após o término do referido conflito, e o aparecimento de concepções jusfilosóficas a fim de permitir ao intérprete da lei maior autonomia decisória. É nesse contexto que se busca contextualizar ainda no primeiro capítulo a superação do positivismo jurídico pelo pós-positivismo.

Por positivismo compreende-se o movimento surgido em diversas partes do mundo em busca do primado da lei sobre os poderes absolutistas então em voga. Com isso, a soberania pertenceria ao povo, que passava a ser representado por meio dos seus congressistas, que por sua vez editavam leis soberanas, com comandos de fazer ou deixar de fazer algo. Pensava-se que, com isso, se estaria afastando o arbítrio de qualquer governante.

Tal movimento, iniciado com as dos Estados Unidos de 1787 e a da França de 1791, em essência buscava atingir determinado nível de segurança nas relações travadas entre o indivíduo e o Estado.

Em um segundo momento, já no período posterior à Segunda Guerra, cientes das limitações impostas pelo positivismo, os juristas se debruçaram na criação de um pensamento que veio a ser hoje classificado como pós-positivista, a necessária antítese da teoria então em vigor com o objetivo de superar suas limitações.

Assim, os pós-positivistas, que nem de longe desenvolveram teorias uniformes entre si, havendo inúmeras divergências entre eles, buscavam em síntese apertada a valorização do processo interpretativo do direito. Não pela aplicação pura e mecânica no enunciado gramatical do texto legal positivado, mas sim pelo processo de construção da norma e do direito pelo ser cognoscente. Portanto, produto da própria linguagem humana, que entre os extremos do ato de escrever a norma e a sua aplicação ao caso concreto encontra um ser humano consciente que realiza a interpretação do enunciado.

Com isso, distingue-se neste trabalho à luz do paradigma pós-positivista, não só o texto da norma, mas a problemática entorno dos princípios.

Feita toda essa digressão metodológica a fim de esclarecer ao estudioso os caminhos até aqui trilhados, situando-o na verdadeira floresta de conceitos que é por natureza o direito, volta-se ao tema principal da pesquisa que é a análise da segurança jurídica como um princípio que deve ser observado e resguardado pelo aplicador do direito no momento da tomada de decisão.

Assim, o segundo capítulo passa a analisar a aplicação da segurança jurídica à luz da já citada teoria dos jogos de Gregório Robles. É evidente, e a experiência assim tem apontado, que a formulação de conceitos abstratos teóricos, por mais que acertados do ponto de vista argumentativo, de nada servem se não encontrar na prática sua necessária aplicação. É por isso que os capítulos seguintes desta tese passam a testar essas teorias com casos práticos do direito tributário, atingindo assim o objetivo inicialmente exposto.

O direito, como é de conhecimento notório que não demanda maiores explicações, divide-se em ramos por questões metodológicas, acadêmicas e de ensino. Todavia, elegeu-se neste trabalho o direito tributário por razões específicas e bem delineadas.

Uma vez que se pense que o tributo é um direito do Estado de intervir no patrimônio dos particulares, pessoas físicas ou jurídicas, e sendo este mesmo direito regrado por uma disciplina rígida que impõem limites a fim de evitar abusos, chega-se a inarredável conclusão que é o ramo muito qualificado para ser tomado como objeto de estudo das referidas teorias.

Não sem razão, as primeiras Cartas Magnas criadas pela humanidade tutelavam não só as liberdades e garantias individuais, mas principalmente estas sob o prisma patrimonial.

Há que se ressaltar, contudo, que se busca neste trabalho uma análise de questões caras ao direito tributário brasileiro, não que exemplos de casos práticos notórios inexistam no exterior, mas principalmente porque as situações aqui vivenciadas são suficientemente diversificadas e disruptivas do que se espera de decisões tomadas já sob o manto do neo-constitucionalismo.

Assim, no capítulo terceiro problematiza-se a questão do FUNRURAL, tributo criado pela União a fim de custear as despesas da Seguridade Social. A referida exação esteve envolta em polêmicas que terminaram por criar decisões conflitantes no Supremo Tribunal Federal.

O tema será exaustivamente debatido nesta tese em momento próprio, mas, apenas para que se tenha uma ideia resumida da polêmica se esclarece de antemão que o Supremo teve oportunidade de analisar a questão em pelo menos três situações, sendo que nas duas primeiras decidiu em favor do contribuinte e na última em favor do Estado.

Para trazer ainda mais complicações ao jogo decisório, após a terceira decisão o Senado Federal editou resolução com fulcro no art. 52, X, da Constituição Federal de 1988 dando efeitos *erga omnes* à primeira análise feita pelo Supremo, decisão tirada contra os interesses do fisco. Assim, discute-se no referido capítulo questões atinentes à segurança jurídica, especificamente a inobservância do dever de protegê-la, bem como sua relação com a teoria dos jogos.

Por sua vez, ainda alinhada à intenção de fundamentar a teoria com a *praxis*, no capítulo quarto é introduzido ao debate a questão do voto de minerva nos julgamentos realizados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão

colegiado do Ministério da Fazenda responsável pelo julgamento de recursos administrativos feitos contra exações tributárias.

No tema desenvolvido neste capítulo resgata-se a origem do termo “Voto de Minerva” na mitologia grega para em seguida, fazendo um paralelo com as normas que previam formas de solução de empate dentro de julgamentos administrativos tributários desde o início do século passado até agora. Mais uma vez, busca-se com essa análise a extração de situações chaves para compreensão da segurança jurídica e a teoria dos jogos.

No último caso prático utilizado, objeto de análise no capítulo sexto quinto, é colocado à prova teórica a questão tributária do Refis 2000 (também chamado de Refis I). Trata-se do primeiro programa de natureza extraordinária, voltado para recuperação de tributos e parcelamento de débitos, criado em um contexto de crise econômica com a intenção de salvar empresas.

Em sua primeira versão, o Refis não possuía limite de parcelas de pagamento. O passivo tributário era consolidado e pago através de um percentual incidente sobre o faturamento. Em versões posteriores foi limitado o número de vezes em que o débito deveria ser pago, normalmente em torno de 180 meses. Todavia, frise-se, essa limitação inexistia na primeira vez que o programa foi criado.

Ocorre que o Fisco passou a aplicar as regras dos programas posteriores sobre aqueles indivíduos que haviam aderido no primeiro programa, excluindo os contribuintes por “inadimplemento”, apesar do pagamento feito em dia, sob a alegação de que as parcelas pagas eram insuficientes para amortizar o valor da dívida e seus respectivos encargos.

A questão submete-se ao tema aqui debatido em razão da possibilidade de análise sob o prisma da segurança jurídica, especialmente diante de inequívocas situações colhidas da jurisprudência em que se observa que pouca ou nenhuma atenção foi dada à questão.

Conforme já aludido em linhas pretéritas, não se espera apresentar uma resposta definitiva e absoluta aos temas aqui abordados, muitos dos quais podem estar voltados ao viés da prática jurídica desta doutoranda.

Todavia, durante todo o trabalho de pesquisa buscou-se analisar os fatos jurídicos e as teorias do direito com a maior isenção e imparcialidade possíveis, condutas que devem nortear todo pesquisador científico.

# 1. POSICIONAMENTO METODOLÓGICO: METODOLOGIA JURÍDICA E FILOSOFIA DA LINGUAGEM

## 1.1 Proposta Metodológica

No campo da metodologia, a presente tese curva-se à inevitável e imperiosa influência do chamado “Giro-Linguístico”, sob o enfoque do Constructivismo lógico-semântico. Nos dias atuais não é possível mais filosofar, principalmente em direito, sem se referir à preponderância da linguagem como fonte de toda realidade e de todo conhecimento.

Considerando que o objetivo principal do presente trabalho está voltado para a análise que Gregório Robles faz acerca dos jogos e o direito, insta esclarecer que o citado autor espanhol desenvolveu a chamada Teoria Comunicacional do Direito, também com enfoque na linguagem.

Demonstrar a compatibilidade entre essas concepções filosóficas é medida que se impõe, mas não é tarefa demasiadamente árdua. A semelhança entre o que aqui se chama de “Constructivismo” e em Robles é “Teoria Comunicacional” já foi identificada e descrita por Paulo de Barros Carvalho, que traça a necessária ligação entre as duas concepções acerca da preponderância da linguagem:

O Constructivismo mantém relação muito íntima com a Teoria Comunicacional do Direito. Esta, desenvolvida e apurada pelo Prof. Gregório Robles, tem abrangência maior, aproximando-se mais de uma concepção filosófica. Ambas, porém, tomam a linguagem como constitutiva da realidade, depositando o objeto de todas suas preocupações. Procuram levar às últimas consequências duas premissas fundamentais: a palavra é a morada do ser (Heidegger) e tudo aquilo que puder ser interpretado é texto (Gadamer).<sup>1</sup>

Portanto, há inequívoca sintonia e compatibilidade entre a utilização do Constructivismo Lógico-Semântico como metodologia, considerando que a filosofia

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/101/edicao-1/constructivismo-logico-semantico>>

que se põe a discutir, a Teoria Comunicacional do Direito, possui as mesmas influências filosóficas.

Conforme leciona Aurora Tomazini de Carvalho, a filosofia ocupou-se durante séculos com o estudo da realidade como um ser independente, tomando a linguagem apenas como um acessório, um instrumento para o sujeito fazer uma descrição. A partir de Immanuel Kant e Ludwig Wittgenstein, todavia, consciência e linguagem assumem protagonismo filosófico<sup>2</sup>:

Não existe mais um mundo “em si”, independente da linguagem, que seja copiado por ela, nem uma essência nas coisas para ser descoberta. Só temos o mundo e as coisas na linguagem; nunca “em si”. Assim, não há uma correspondência entre linguagem e o objeto, pois este é criado por ela. A linguagem, nesta concepção, passa a ser o pressuposto por excelência do conhecimento.<sup>3</sup>

Depreende-se dessa concepção que a linguagem é criadora do ser, pois não existe por si só. Linguagem é um ato de construir a existência, não de mera descrição do “ser em si”. A linguagem não descreve, mas define; não só o conceito, mas a própria existência do ser. Os estudos que enfocam essa metodologia no Brasil têm adotado em comum o termo “Constructivismo Lógico-Semântico”.

Gregório Robles por sua vez, ao empreender o trabalho que fundamenta boa parte desta tese, que é o ensaio “As Regras do Direito e as Regras do Jogo”, expressamente refere-se a sua metodologia afirmando o enfoque na linguagem. Sustenta o autor que a questão poderia ser analisada através do método causal (histórico), estratégico (matemático), teleológico (transcendência da regra) e linguístico (comunicacional). Todavia, escolhe este último, uma vez que os outros pressupõem a existência prévia do ser para que seja estudado, enquanto que a análise através da linguagem lhe é anterior e necessária.

Nesse sentido, afirma que:

Um problema que surge neste contexto e que se relaciona diretamente com a adoção de determinadas perspectivas epistemológicas é o da definição. No caminho que estamos empreendendo trataremos, obviamente, da definição do jogo e da definição do Direito. [...] Tanto a indagação das causas e os efeitos

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 26.

<sup>3</sup> Ibid., p. 27.

com relação a um jogo como o exame das estratégias adequadas para vencer supõem a “existência” prévia do jogo como tal. [...] o que foi dito acima é plenamente aplicável ao ordenamento jurídico. Para isso, o leito apenas tem que substituir a palavra jogo pela palavra Direito. A conclusão que se deriva de todas a análise anterior é que, com relação ao Direito, tanto o método causal como o estratégico e o teleológico supõem a definição prévia do Direito entendido como um conjunto de proposições linguísticas às quais denominamos regras.<sup>4</sup>

Por sua vez, Aurora Tomazinni também discorre sobre o tema com a mesma visão, todavia, extraindo seu fundamento diretamente de Wittgenstein:

A teoria dos jogos de linguagem, apresentada por WITTGENSTEIN, pretende acentuar que, nos diferentes contextos, existem diferentes regras, podendo-se, a partir delas determinar o sentido das expressões lingüísticas. [...] De acordo com a teoria dos jogos, todo jogo é composto por um conjunto de regras próprias, que o determina e o diferencia dos demais. É mediante o cumprimento destas regras que se joga o jogo e é por meio delas que sabemos qual o jogo jogado. Assim, para jogarmos um jogo temos que, primeiramente, aceitar suas regras e realizar cada jogada dentro do modelo estabelecido, caso contrário, ela não é aceita como uma jogada daquele jogo.<sup>5</sup>

O ponto que aqui se pretende esclarecer, portanto, é que a análise que se fará funda-se em uma abordagem com preponderância filosófica da linguagem, através do constructivismo lógico-semântico.

Esse esclarecimento é necessário não só porque toda abordagem científica deve fazê-lo, mas porque a presente tese em determinado capítulo faz referência à chamada Teoria dos Jogos na matemática, cujo desenvolvimento rendeu o prêmio Nobel de Economia de 1994 para Reinhard Selten, John Forbes Nash e John Harsanyi. A presente tese, ao referir-se à teoria dos jogos, o faz com especial relevância a Nash em razão do seu pioneirismo no assunto, os demais trabalhos de Selten e Harsanyi intencionalmente não serão abordados por distanciar dos objetivos aqui propostos.

A referida teoria matemática parte de uma metodologia com enfoque na estratégia, isso porque tenta descobrir qual a melhor opção dentro de um jogo com

---

<sup>4</sup> ROBLES, Gregorio. As regras do direito e as regras dos jogos: Ensaio sobre a teoria analítica do direito. São Paulo: Noeses, 2011. p. 19-23.

<sup>5</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 40.

diversas escolhas, o que implica em resultados práticos diferentes do pretendido enfoque linguístico.

Não que tais resultados obtidos através da matemática sejam contraditórios da Teoria da Comunicacional de Robles, pois no momento oportuno pretende-se demonstrar a semelhança entre essas teorias em razão da função estrutural desempenhada pelas regras.

Dito de outra forma, mesmo quando a presente tese fazer referência sobre a teoria dos jogos desenvolvida pelos economistas e matemáticos, o faz sempre em termos metodológicos adotados em todo o trabalho, ou seja, o constructivismo lógico-semântico e a preponderância da linguagem. Não o faz sob o viés da matemática pura ou aplicada, vez que sua complexidade fugiria muito do escopo aqui pretendido.

## **1.2 O Tribunal Constitucional Alemão e a Escola da Jurisprudência dos Valores.**

A tentativa de desenvolver uma teoria do direito pensado sob a marca constitutiva do conceito de jogo possui um imbrincada relação com a retomada dos estudos jurídicos que ocorrem, em especial, no período posterior à Segunda Guerra Mundial.

Nesse momento, ao fundo, o que se nota é um esforço teórico em se aproximar das noções estritas do “jogo” positivista - mais precisamente decisionista em termos schmittianos – a noção de valores propondo uma espécie de terceira via que se situe para além do jusnaturalismo e do juspositivismo. Tal fato, de algum modo liga e antecipa a razão da abordagem inicial metodológica feita no tópico anterior.

Na Alemanha, a concretização dessa abordagem se expressa com o Tribunal Constitucional Federal Alemão, que passa a compreender o problema interpretativo do direito como algo mais complexo, já que não está em tela mais apenas o entendimento daquilo que os textos legais comunicam, mas também, e principalmente, o conhecimento e a compreensão do sentido do direito.

A estrutura deste tipo de pensamento é desenvolvida pela escola da Jurisprudência dos Valores.

Desse modo, as transformações pelas quais passaram a filosofia e a teoria do direito no segundo pós-guerra não se deram a partir de uma pura especulação lógico-formal. Mas, pelo contrário, os impulsos que elas recebem se originam da experiência dos tribunais e da ascensão daquilo que se pode chamar de *judicialismo*, numa clara oposição ao *legalismo* anterior. Ou seja, essas transformações representam uma radical mudança de postura daqueles que refletem sobre o direito na tradição continental, a partir de uma maior atenção despendida à decisão judicial propriamente dita.

Já falamos sobre o problema que o Tribunal Constitucional alemão enfrentava nos anos que se seguiram à promulgação da Lei Fundamental no que atina ao julgamento de casos que tinham como objeto relações jurídicas constituídas ainda sob a égide das leis nazistas. Dissemos também que, para solucionar estes casos e outros similares, o Tribunal começou a lançar mão de uma série de novos instrumentos conceituais que permitiam uma justificação da decisão descolada da simples interpretação textual da lei e da própria Constituição. Sendo assim, *princípios, cláusulas gerais, e enunciados abertos* eram invocados pelo tribunal para que fosse possível legitimar suas decisões ainda que, num sentido estrito, fossem contrárias à lei. Isso surge no contexto das atividades jurisdicionais do Tribunal e não simplesmente de uma justificação filosófico-cultural de tais mecanismos. No momento em que o Tribunal começa a decidir assim, tem-se por aberto um espaço positivo para a reflexão filosófica sobre o direito e, a partir de então, passaram a ser exploradas posições filosóficas que fundamentassem a utilização de tais mecanismos.<sup>6</sup>

Nesse trilha que o Tribunal Constitucional Alemão, juntamente com outros tribunais europeus começam a utilizar conceitos “valorativos” sendo o mais significativo deles o de princípio que servirá como referência para se pensar o próprio conceito de direito a partir de então e será o balizador das principais questões hermenêuticas no direito. Na presente tese, como já exposto, nossa preocupação se centrará no princípio da segurança jurídica.

---

<sup>6</sup> ABOUD, Georges, CARNIO, Henrique Garbellini e OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à teoria e filosofia do direito*. 3 ed., São Paulo: RT, 2015, p. 246.

### 1.3 O Pós- Positivismo

No Brasil, o pensamento de uma terceira via - que de algum modo vai se lançar como conjugador, na maioria dos casos, de elementos do direito natural, em especial o moderno, com elementos do positivismo normativista - foi denominado como pós-positivista. A nomenclatura é bastante genérica e pode relativizar a complexidade do fenômeno jurídico no pós-guerra, de qualquer modo, os fins pelos quais aqui dela nos aproximamos é simplesmente para situar como o conceito de direito vai se estruturar sob a perspectiva do conceito de princípio, conceito que serve de condutor para as principais questões apresentadas nesta tese.

A principal questão para a teoria pós-positivista é o de pensar um novo conceito de norma que não mais exista simplesmente de maneira semântica e abstrata, mas a ser concreta e produto da própria linguagem.

Desse modo, para uma teoria jurídica desenvolver-se sob as bases de um paradigma *pós-positivista*, faz-se necessário elaborar-se juntamente uma concepção pós-positivista de norma que a distinga do texto normativo, o que, por sua vez, implica a necessidade de uma estruturação pós-positivista de sentença não mais vista como um processo de subsunção.

O conceito de norma no paradigma pós-positivista não pode ser o mesmo do positivismo. Nessa perspectiva, os fundamentos do paradigma pós-positivista passam por três pontos fundamentais: (a) a diferença entre texto e norma; (b) a interpretação do direito deixa de ser ato revelador da vontade da lei ou do legislador; (c) a sentença deixa de ser processo silogístico, ou seja, as questões jurídicas não podem mais ser aplicadas por subsunção.<sup>7</sup>

Como aponta Lenio Streck, quando se fala em norma, primeiro é preciso compreendê-la em sua diferença com relação ao texto. Haveria uma *diferença ontológica* (no sentido heideggeriano) entre texto e norma de tal modo que quando falamos de norma, falamos necessariamente em interpretação, fruto de um processo compreensivo que não se reduz à compreensão sintático-semântica do texto, mas envolve um contexto pragmático que é muito mais amplo.

---

<sup>7</sup> ABBOUD, Georges, CARNIO, Henrique Garbellini e OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à teoria e filosofia do direito*. 3 ed., São Paulo: RT, 2015, p. 371 e 372.

Quando quero dizer que a norma é sempre o resultado da interpretação de um texto, quero dizer que estou falando do sentido que este texto vem a assumir no processo compreensivo. *A norma de que falo é o sentido do ser do ente (texto)*. O texto só exsurge na sua “normação”<sup>8</sup>.

Por essas vias que o conceito pós-positivista de norma jurídica não pode mais possuir acepção semântica. A norma não pode ser confundida com o texto normativo, ela surge, na realidade, na solução de caso jurídico, seja ele real ou fictício.

Daí é que decorre a importância de pensar o problema que tem aparecido como central na teoria do direito, a saber, o do conceito de direito ser baseado a partir da noção de princípios e regras<sup>9</sup>. Tal questão invoca, para os fins desta tese que se ocupa do princípio da segurança jurídica, a problematização e determinação do conceito de princípio, e não simplesmente por uma discussão estrutural de como deve se dar esta classificação que se ocupa em distinguir duas espécies normativas.

Como apontam Abboud, Carnio e Oliveira, os princípios situam-se em um âmbito compartilhado de crenças e decisões que são tomadas no passado e que possibilitam a abertura de um projeto decisional futuro, constituindo-se como fundamento normativo das principais questões jurídicas. Isso não representa nenhum conformismo ou conservadorismo, já que a pessoa que não é associal acolhe sempre o outro e aceita o intercâmbio com ele e a construção de um mundo comum de convenções. Assim, toda reflexão sobre o conceito de princípio e as possibilidades de sua determinação precisam atentar para o fato de que eles são construídos no interior de uma comunidade histórica que desde sempre é compreendida antecipadamente na historicidade. Todo princípio possibilita uma

---

<sup>8</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. 5 ed, Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004, p. 224-226.

<sup>9</sup> O objeto da distinção entre princípios e regras não é o foco da abordagem deste trabalho, de toda forma, para uma leitura ampla e explicativa do tema cf. ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Trad. Jorge M. Seña. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997. p. 162 e segs. e *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: CEC, 2002., AFONSO DA SILVA, Virgílio. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-americana de Estudos Constitucionais*. n. I Belo Horizonte: Del Rey, jan.-jun. 2003. p. 607-63; ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre regras e princípios e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*. vol. 215. Rio de Janeiro: Renovar, jan.-mar. 1999 e DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

decisão – no sentido de abrir um espaço para que o juiz decida, *de forma correta*, a demanda que lhe é apresentada – mas, ao mesmo tempo, a *comum-unicidade* dos princípios limita esta mesma decisão uma vez que impõe que ela seja tomada ao modo de padrões já estabelecidos e compreendidos historicamente.<sup>10</sup>

Nessa medida que se pode compreender a afirmação de Lenio Streck de que os princípios efetuam um “fechamento hermenêutico”<sup>11</sup> no momento da decisão.

Pelo exposto, fica claro que o modo como o pensamento jurídico do pós-guerra se estruturou, em especial sob a ideia de princípios, remete a um “jogo” no direito que se dá pela via da hermenêutica jurídica.

Dessa forma, posta a dimensão jurídica metodológica na qual se baseia essa tese, sequentemente será desenvolvida a ideia de como a noção de segurança jurídica se firma com princípio – ampliando-se ainda mais a perspectiva aqui empreendida sobre o conceito de princípio – e posteriormente como a ideia de jogo é um elemento fundamental, apesar de pouco trabalhado ainda, para se pensar a hermenêutica jurídica e problemas centrais da teoria da decisão jurídica cujo enfrentamento será esclarecido nos últimos capítulos com exemplos concretos do direito tributário.

---

<sup>10</sup> ABOUD, Georges, CARNIO, Henrique Garbellini e OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à teoria e filosofia do direito*. 3 ed., São Paulo: RT, 2015, p. 366 e 367.

<sup>11</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. p. 213 e segs.

## 2 SEGURANÇA<sup>12</sup>

O homem é um ser social e como tal precisa se manter protegido, livre de riscos, seguro. Segurança é cautela, garantia de que o perigo está distante ou não o alcançará. Desse modo, segurança passa a ser a estabilidade das relações, a previsibilidade mínima dos futuros acontecimentos. Segurança Jurídica não pode ser diferente, é uma forma de valor que se concretiza por meio do Princípio da Segurança Jurídica.

O significado do verbete Segurança expressão que segundo o Dicionário Aurélio é “(...) 2. Estado, qualidade ou condição de seguro. 3. Condição daquele ou daquilo em que se pode confiar. 4. Certeza, firmeza, convicção. (...) 6. Caução, garantia, seguro.”<sup>13</sup>

Assim, a segurança é algo necessário e buscado pelo indivíduo enquanto ser social, que almeja convívio pacífico e duradouro.

### 2.1 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica, por vezes, está inserida em certos dispositivos constitucionais, com alguma abstração conceitual dos demais princípios tributários, conforme se verificará adiante. Sua definição é difícil em razão da substantividade de seu conceito.

Segurança Jurídica é certamente o sobreprincípio<sup>14</sup> rotineiramente evocado, porém se manifesta com tamanha indefinição que sua conceituação vem sendo amplamente discutida na doutrina nacional e estrangeira. Desde já, registra-se que a intenção aqui não é esgotar o vasto tema e sim compilar alguns

---

<sup>12</sup> Parte desse capítulo foi desenvolvida pela doutoranda em sua dissertação de mestrado, defendida perante banca de professores na PUC-SP, em 2014.

<sup>13</sup> FERREIRA . Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa. 3ª. Edição. Curitiba-PR, Ed. Positivo . 2004. Pág.: 1821

<sup>14</sup> Registre-se que a definição de sobreprincípio será desenvolvida em tópico próprio.

posicionamentos, propor argumentos para fomentar e dar continuidade a hipótese aqui perseguida.

Em trabalhos recentemente publicados<sup>15</sup><sup>16</sup>, em outros nem tão recentes<sup>17</sup>, em teses de doutoramento e, inclusive, em concurso de titularidade da cadeira de direito tributário de prestigiosa Universidade<sup>18</sup>, discute-se as mais distintas vertentes desse instituto considerado sobreprincípio estruturante do direito tributário na tentativa de reduzir a indeterminação causada pela sua ambiguidade e ambivalência<sup>19</sup>.<sup>20</sup>

---

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: LUCCA, Newton De; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; BAETA NEVES, Mariana Barboza Baeta (Org.). Direito Constitucional Contemporâneo. Homenagem ao Professor Michel Temer. 1ª edição, São Paulo-SP. Quartier Latin, 2012., GRAU, Eros. Os Princípios são regras. In: LUCCA, Newton De; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; BAETA NEVES, Mariana Barboza Baeta (Org.). Direito Constitucional Contemporâneo. Homenagem ao Professor Michel Temer. 1ª edição, São Paulo-SP. Quartier Latin, 2012. LODI. Ricardo Ribeiro. A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Imprensa: Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008; NAVARRO COELHO. Sacha Calmon (Cord.) Segurança Jurídica – Irretroatividade das decisões Judiciais Prejudiciais aos contribuintes. Forense . Rio de Janeiro. 2013.

<sup>16</sup> BAETA NEVES, Mariana Barboza. A modulação de efeitos e sua aplicação em matéria tributária. In: Revista Brasileira de Direito tributário e Finanças Públicas. Porto Alegre: Magister; São Paulo Instituto Nacional de Ciências Sociais/ Centro de Extensão Universitária, 2007. Coordenação: Hugo de Brito Machado, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, Francisco Pedro Jucá e régis Fernandes de Oliveira. V. 42 (jan./ fev. 2014)

<sup>17</sup> GOMES DA SILVA. Sergio André Rocha. A tributação na sociedade de risco. In Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres, Organizada por: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Torres . Renovar, Rio de Janeiro 2006 e NOVOA. César García. El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y sociales, S.A. Madrid. 2000.

<sup>18</sup> É de conhecimento público que no concurso para a cadeira de professor titular de Direito Tributário da USP – Universidade de São Paulo, onde os Professores Heleno Taveira Torres e Humberto Ávila apresentaram seus respectivos trabalhos, ambos com abordagem bem distintas mas fundamentados na análise da Segurança Jurídica. Heleno Taveira Torres desenvolveu o estudo denominado Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário e Humberto Ávila o trabalho Segurança Jurídica – Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário.

<sup>19</sup> Adota-se, no presente trabalho, a definição apresentada pelo Dicionário Aurélio, acerca do significado da palavra ambivalência: “*Caráter do que apresenta dois aspectos ou dois valores.*”

<sup>20</sup> Nesse sentido, ver José Juan Ferreiro Lapatza que informa: “En esta línea no parece exagerado decir que la claridad y coherencia de las normas que regulan un sistema tributario depende, básicamente, de la utilización de una técnica Jurídica adecuada en su elaboración. No es fácil, desde luego, decir cuándo, desde el punto de vista del Derecho, nos encontramos ante una norma técnicamente correcta, pero, creo, puede aceptarse la simple y sencilla idea de que una norma está correctamente formulada

O César Garcia Novoa em tese sobre o tema, iniciou sua discussão expondo a problemática em que o assunto está enraizado:

Provavelmente não há outro princípio legal tantas vezes invocada como a segurança jurídica. Mas também se poderia dizer que alguns princípios como este se manifestam de tal incerteza e com deficiência marcada de conteúdo próprio. No entanto, a evidência dos fatos vai mostrar-nos que a segurança é a mais alta aspiração do contribuinte na legislação tributária hoje.<sup>21</sup> Tradução nossa

Desse modo, tem-se que a Segurança Jurídica é um daqueles institutos periódicos na doutrina jurídica. Contudo, mesmo com esse amplíssimo lastro doutrinário, ainda demanda esclarecimento expositivo e aprofundamento teórico. Pois, por se tratar de conceito subjetivo, ambíguo e ambivalente, gera diversas interpretações que podem dar ao intérprete os mais distintos e vagos significados, sem a precisão necessária e fundamental à ciência do direito.

Destarte, alerta-se que a dificuldade de demarcação da Segurança Jurídica se inicia no campo semântico pois em outros países a expressão possui significados distintos na: “língua espanhola fala-se em *seguridad jurídica*; na França prefere-se *sécurité juridique*; na Itália mantém-se a noção de *certeza del diritto*; de igual modo, nos países anglo-saxônicos adota-se *legal certainty(...)*”<sup>22</sup>

---

cuando, con una construcción gramaticalmente adecuada, utiliza los términos y conceptos de forma coherente con todo el ordenamiento y transmite con claridad al ciudadano al que va dirigida el mandato que el legislador quiere incorporar al orden jurídico. Y que una norma así construida optimiza su función cuando se inserta en un conjunto estable, abarcable por los ciudadanos a quien va dirigido, y eficaz en su aplicación. LAPATZA. José Juan Ferreiro. Curso de Derecho Financiero español – Instituciones, 25ª edición. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales S.A Madrid. 2006. Barcelona. Pág.: 288.

<sup>21</sup> “Probablemente no exista otro principio jurídico tan habitualmente invocado como la seguridad Jurídica. Pero También se podría decir que pocos principios como éste se manifiestan con tanta indefinición y con una tan acentuada carencia de contenido propio. Sin embargo, la evidencia de los hechos nos viene a mostrar que es la seguridad la mayor aspiración del contribuyente en el Derecho tributario de nuestros días.” NOVOA. César García. El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid 2000. Pág.: 19

<sup>22</sup> TORRES. Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do sistema constitucional tributário. 2ª edição. São Paulo-SP. Revista dos Tribunais, 2012. Pág.: 24

José Casalta Nabais, tem que o princípio da Segurança Jurídica está fulcrado na idéia do Estado de Direito Democrático especialmente em Sistemas Tributários Constitucionais e impõe-se de forma limitativa ao legislador. Aduz, ainda que na Constituição Portuguesa está prescrita em duas formas: “1) na edição de normas retroactivas (desfavoráveis), e 2) na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis).”<sup>23</sup>

Não obstante, aqui adota-se a posição desenhada por Heleno Taveira Torres que possui proposta de definição do princípio-garantia de segurança jurídica e de sua extrema complexidade, em razão da expressão assumir múltiplas qualificações e significados faz com que a sua conceituação ganhe inúmeros contornos, veja-se:

Segurança Jurídica é uma expressão polissêmica e pode ser concebida como “fim” do direito ou “função” do Estado. Pode vir considerada como um valor suprapositivo, prévio à própria ordem jurídica, ou fundamento de legitimidade (ao gosto dos jusnaturalistas); pode coincidir com o conteúdo da certeza do direito, entendida como expressão da legalidade (positivismo) pode ser compreendida como um conceito vazio, em um modo finalista de conceber a segurança judicial; apresentar-se como decorrência da confiança em um procedimento lógico-racional de construção dos seus conteúdos ou integrar-se ao sistema jurídico.<sup>24</sup>

Isso se dá em razão da necessidade humana em amparar-se nos elementos subjetivos da ordem jurídica, tais como garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação, realização do direito, bem como, calculabilidade e previsibilidade em relação aos efeitos jurídicos dos atos emanados do Poder Público. Não obstante César Garcia Nova informe que a segurança jurídica é uma versão Elemental da existência da ciência do Direito:

Mas a segurança que deriva da existência do Estado não pode ser encontrada apenas na sua qualidade de poder público

---

<sup>23</sup> NABAIS. José Casalta. Direito Fiscal. Editora Almedina S.A. Coimbra. 7ª edição. Pág: 150

<sup>24</sup> TORRES. Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do sistema constitucional tributário. 2ª edição. São Paulo-SP. Revista dos Tribunais, 2012. Pág.: 192

solucionador de conflitos. O Estado, adquire sua máxima ao regular perante o direito uma situação anteriormente prevista em norma como garantia. Portanto, a segurança do Estado não pode ser outra coisa senão a segurança, a positividade da lei; segurança, por um lado, a pré-conflito, entendido como a existência de instrumentos tuteladores de interesses individuais. E segurança, por outro lado, é compositora e harmonizadora desses interesses quando colidem em possíveis conflitos.<sup>25</sup>

Humberto Ávila ao tratar da relevância do tema Segurança o divide em Segurança Jurídica e Segurança Não-Jurídica, sendo a jurídica com duas dimensões, a estática e a dinâmica. Além de informar que em se tratando de Norma-Princípio “não significa a possibilidade de alguém prever as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos, mas sim a prescrição para alguém adotar comportamentos que aumentem o grau de previsibilidade.”<sup>26</sup>

José Gomes Canotilho informa que o “O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideram os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança como elementos constitutivos do Estado de direito.”<sup>27</sup>

Destarte a Segurança Jurídica que decorre do Estado não pode ser emanada apenas do Poder Público, mais que isso, a Segurança Jurídica decorre também da previsibilidade dos atos dos indivíduos e essa previsibilidade sim, provém da garantia de confiabilidade do Estado. Por isso, registramos que a Segurança Jurídica necessariamente rege o passado, o presente e o futuro ou o

---

<sup>25</sup> “Pero la seguridad que deriva de la existencia del estado no puede localizarse solo en su condición de poder público componedor de conflictos. El Estado, que adquiere, su máxima expresión en tanto juridificación del poder público, expresa también la seguridad a través de su función de garantía. Por ello, la seguridad en el Estado no podrá ser otra cosa que la seguridad mediante la positividad del Derecho; seguridad, por una parte, previa al conflicto, entendida como la existencia de instrumentos tuteladores de intereses individuales. Y seguridad, por otra parte, en tanto componedora y armonizadora de tales intereses cuando los mismos colisionen en eventuales conflictos “ NOVOA. César García. El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y sociales, S.A. Madrid. 2000. Pág.: 22

<sup>26</sup> Ávila, Humberto. Segurança Jurídica – Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São paulo, Sp - Malheiros Editores, 2012. pág.: 116

<sup>27</sup> CANOTILHO. José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª edição. Almedina. Coimbra- Portugal. Pág.:257

antes, o durante e o depois das relações jurídicas, sob pena de inviabilizar a existência de um Estado de Direitos.

Pode-se dizer que o legislador deve pautar-se sempre pela busca constante da ordem nas relações recíprocas dos indivíduos. Pois, para Robson Maia Lins<sup>28</sup> “A certeza do direito é um *prius* em relação à segurança jurídica. Está intimamente ligada ao mecanismo de eficácia jurídica dos fatos jurídicos ocorridos.” e segue esclarecendo que “(...)a certeza do direito está ligada a previsibilidade do mecanismo de incidência da norma. Diante de uma determinada conduta, revela-se a nitidez da operação de subsunção que ocorre no antecedente e de implicação (que é a ligação entre o antecedente e consequente).”

Importante registrar que, por vezes, em razão da dificuldade de se conceituar e definir a Segurança Jurídica, o princípio é mesclado com outros princípios e regras, como por exemplo: a confiança-legítima, legalidade, a isonomia, a irretroatividade, a boa-fé, a certeza do direito, a calculabilidade, a previsibilidade, a estabilidade jurídica.

Assim, nos parece acertada, além de clara e é exatamente esse o conceito que se adota no presente trabalho, segue-se a definição dada por Heleno Taveira Torres, que define a Segurança Jurídica “como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas jurídicas, mediante certeza jurídica, estabilidade no ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.”<sup>29</sup> Isso porque o:

“(...) o primado da segurança exige previsibilidade, possibilidade de planejamento de ações futuras. É decorrência do princípio republicano. Não se compagina com a noção de república, a surpresa, a imprevisibilidade, a insegurança em relação à aplicação das normas jurídicas. Impõe-se o prévio

---

<sup>28</sup> LINS. Robson Maia. Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição. Editora Quartier Latin, São Paulo - SP. 2005. Pág.: 142.

<sup>29</sup> TORRES. Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do sistema constitucional tributário. 2ª edição. São Paulo-SP. Revista dos Tribunais, 2012. Pág.: 26.

conhecimento do cidadão das normas a que submetido, permitindo pautar a sua atuação sem riscos, sem surpresas advindas do ordenamento jurídico.”<sup>30</sup>

Essa garantia acaba, por vezes resultando e justificando as instituições jurídicas necessárias a existência do direito. Portanto, a Segurança Jurídica determina o surgimento do Estado Liberal, posteriormente do Estado Social e em seguida do Estado Democrático de direito, enquanto ordenamento jurídico positivado.

## 2.2 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica é o princípio norteador do ordenamento jurídico e pilar dos princípios constitucionais e dos Direitos fundamentais, servindo como regra maior e sobrepondo-se aos enunciados normativos e assegurando a manutenção do Estado Democrático de Direito. Sem contudo, confundir o Estado como fonte da segurança jurídica.<sup>31</sup>

“ É indubitosa a importância do Estado como fonte de segurança jurídica e como meio de efetivar a realização deste princípio, mas não pode ser admitido como fonte jurídica da segurança jurídica e seus subprincípios.

(...) O princípio do Estado Democrático de Direito, como bem qualifica Pedro Machete, é um “princípio estruturante material-procedimental”. de fato, ele deve servir de estrutura para toda a construção jurídica do estado, que se define, na atualidade como um Estado de segurança jurídica material de direitos, logo que não basta pela segurança formal do “Estado de Direito”, como há muito se propaga, mas que se ganha força e matizes renovadas pautadas pelo dever de efetividade dos objetos de valor constitucional e do conteúdo essencial dos direitos e liberdades fundamentais.

(...) Refuta-se, com isso, a tese germânica segundo a qual a segurança jurídica seria simples “derivado” do princípio de “Estado de Direito”, tal como concebido no Tribunal Constitucional Alemão. Sem negar a íntima conexão entre estes, porquanto toda a segurança jurídica formal reconduz-se aos elementos estruturais do estado de Direito (tripartição dos poderes, certeza da legalidade,

<sup>30</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo. Dialética, 2001, pág.: 42

<sup>31</sup> TORRES, Heleno Taveira. O Princípio da Segurança Jurídica na Constituição do estado democrático de Direito. In LUCCHA, Newton De; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. (coordenação). Direito Constitucional Contemporâneo. Homenagem ao professor Michel Temer - São Paulo: Quartier Latin, 2012, pág.: 414 s.s

irretroatividade etc. ), firma-se aqui o entendimento de que a Constituição e um estado Democrático de direito incorpora o princípio da Segurança jurídica material, com força vinculante de autoaplicabilidade (eg., nosso art. 5º, § 2º da CF), com funções de garantia de certeza jurídica, estabilidade sistêmica e confiança legítima, tanto para a proteção da previsibilidade da legalidade quanto para a concretização dos direitos fundamentais. Em vista disso, antes que simples derivação, a segurança jurídica transmuda-se em “meio” de efetividade da justiça e de preservação do sistema constitucional, na sua integridade, especializando-se segundo os subsistemas de diferenciação, como é o caso do Sistema Constitucional Tributário, com efeitos inclusive contra a atuação dos órgãos do Estado ou suas competências.”

Desse modo, pode-se unir o Princípio da Segurança Jurídica e da proteção à confiança como elementos que constroem o Estado de Direito e especialmente o Estado Democrático de Direito. Isso porque são eles que proíbem a utilização de leis retroativas, o preceito de proporcionalidade, a relação entre certeza do direito e justiça.<sup>32</sup>

Tem-se, portanto, a grande importância no estudo e compreensão da Segurança Jurídica, pois o instituto afeta diretamente o princípio do Estado<sup>33</sup> Democrático de Direito, pois integra-se à Constituição como forma de garantir a certeza e a estabilidade interna do sistema.

A controvérsia reside no reconhecimento de que a manutenção e desenvolvimento do Sobreprincípio da Segurança Jurídica deve ser analisada em sua forma dinâmica e presente em todos aos atos emanados do Estado.

---

<sup>32</sup> Leandro Paulsen entende que Segurança Jurídica não é um Sobreprincípio, mas sim um Princípio que decorre implicitamente do Estado Democrático de Direito. E Ao citar o Ministro Gilmar Mendes nos informa que nessa acepção “assume um valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material.” PAulsen, Leandro. Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre; Livraria do Advogado. ed. 2006 pág: 39

<sup>33</sup> Na dissertação de mestrado desta doutoranda foi utilizada a expressão Estado Social Democrático de Direito. Cf. NEVES, Mariana Barboza Baeta. O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do Estado.: Análise de casos tributários emblemáticos. 2014. 152 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

Importante registrar que parte-se da premissa que a Segurança Jurídica possui duas funções dentro do ordenamento jurídico. A primeira é a função estática que determina que o Sobreprincípio cumpre o papel de estruturar o direito servindo como instrumento de orientação, de acessibilidade e de intelegibilidade normativas. Já a função dinâmica do Sobreprincípio segue pela necessidade de realização do direito. Ou seja, é a função que permite demonstrar ao cidadão que a previsibilidade e calculabilidade serão respeitadas, sem que a sociedade fique à mercê das pessoas e momentos políticos.

Na função estática a Segurança Jurídica é um enunciado complexo descritivo e prescritivo, introduzindo valores de fundamental importância ao ordenamento jurídico.<sup>34</sup> O que se pretende é demonstrar que o Sobreprincípio deve ser norteador do ordenamento jurídico, pilar dos princípios constitucionais, possuidor de função integradora, garantidor dos Direitos fundamentais concernentes às relações tributárias. Mantendo em mente que a Constituição Federal possui sua supremacia perante outros tipos de normas em razão de sua rigidez e por consequência, é a lei Suprema do Estado Brasileiro.

Ou seja, ao analisar o princípio da Segurança Jurídica em relação aos atos emanados do Estado, especialmente no tangente ao direito tributário, verifica-se que a necessidade de se atribuir dinamismo ao instituto para reduzir as situações de incerteza, imprevisibilidade.

Isso se dá em razão da necessidade de efetuarmos um exame atento do instituto, pois embora seja dotada de coercibilidade é suscetível às contingências sistêmicas existentes nos ideais de certeza/ incerteza, confiança/desconfiança e efeitos/consequências decorrentes da essência dos comportamentos do Estado.

---

<sup>34</sup> Por oportuno, será apresentado no presente trabalho, apenas a análise positivada da função dinâmica do Sobreprincípio da Segurança Jurídica como a medida necessária ao cidadão para condizir, planejar responsabilmente a sua vida, ou seja, a confiança como elementos constitutivos do Estado de direito. Cf. NEVES, Mariana Barboza Baeta. O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do Estado.: Análise de casos tributários emblemáticos. 2014. 152 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

Ademais, devemos considerar sempre a Segurança Jurídica como vetor temporal, projetando-se no comportamento humano no passado, presente e futuro. No passado impedindo o tratamento de determinadas matérias, no presente impondo clareza no conhecimento da linguagem jurídica e no futuro mediante a possibilidade de confiança/previsibilidade nos atos do Estados para que os indivíduos possam calcular e prever as consequências jurídicas de suas ações.

“O fato é que, no Brasil, ao menos em relação ao sistema tributário, não há Estado de Direito Embora existam numerosas normas tributárias (legalidade abstrata), não há pleno conhecimento das ‘regras do jogo’ (legalidade concreta). É preciso conhecer não apenas as regras estabelecida na estática legislação, mas também aquelas concreta e dinamicamente aplicadas no dia a dia pela Administração tributária”<sup>35</sup>

E é exatamente por essa ausência de conhecimento prévio sobre as regras do jogos que se pauta esse trabalho.

### **2.3 SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

Um sobreprincípio, na nossa concepção, é um princípio cuja realização se dá concomitante com a existência e sobreposição de outros do ordenamento jurídico, tais como a confiança-legítima, legalidade, a isonomia, a irretroatividade, a boa-fé, a certeza do direito, a calculabilidade, a previsibilidade, a estabilidade jurídica dentre outros.

Os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho corroboram essa linha:

Há “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras. Vejamos logo um exemplo: a segurança jurídica não consta de regra explícita de qualquer ordenamento. Realiza-se, no entanto, pela atuação de outros “princípios”, tais como o da legalidade, o da irretroatividade, o da igualdade, o da universalidade

---

<sup>35</sup> SANTI. Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isais. Contribuinte não pode ser visto como potencial criminoso. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-25/contribuinte-brasileiro-não-visto-potencial-criminoso>. Acesso em: 01/11/2018

de jurisdição etc. Na sua implicitude, é um autêntico “sobreprincípio”, produto da presença simultânea dos cânones que o realizam.<sup>36</sup>

Compreendida essa múltipla formação do sobreprincípio, devemos considerar que a aplicação da segurança jurídica requer que o operador do direito se confronte com situações nas quais se discute, primordialmente, o próprio tempo e a possibilidade ou não de mudanças em uma dada relação.

E sobre isso, José Afonso da Silva afirma com propriedade que “A temática lega-se à sucessão de leis no tempo e à necessidade de assegurar o valor da segurança jurídica, especialmente no que tange à estabilidade dos direitos subjetivos”.<sup>37</sup> No mesmo sentido temos o Ministro Gilmar Mendes:

É possível que a aplicação da lei no tempo continue a ser um dos temas mais controvertidos do Direito hodierno. Não raro, a aplicação das novas leis às relações já estabelecidas suscita infundáveis polêmicas. De um lado, a ideia central de segurança jurídica, uma das expressões máximas do Estado de Direito; de outro, a possibilidade e a necessidade de mudança. Constitui grande desafio tentar conciliar essas duas pretensões, em aparente antagonismo.<sup>38</sup>

Assim, considerando o complexo Sistema Constitucional Brasileiro, verificamos que, toda Constituição é composta de princípios e que, em uma análise sistêmica, nem todos os princípios possuem o mesmo valor ou importância e é exatamente nesse momento que se apresenta a Segurança Jurídica como Sobreprincípio do direito.

Portanto, diante do pensamento desses doutrinadores, pode-se concluir para analisar a expressão Segurança Jurídica, que é indispensável considerar quais os efeitos temporais da aplicação do direito em determinadas situações, seja oriunda de uma nova lei, seja de uma decisão administrativa ou judicial ou até mesmo atos

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Sobre os princípios constitucionais tributários. Revista de Direito Tributário, v. , n. 55, jan-mar 1991. Pág.: 150.

<sup>37</sup> SILVA, José Afonso da, Curso de Direito Constitucional Positivo. 32ª edição. Ed Malheiros. São Paulo 2009. Pág.: 433.

<sup>38</sup> MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO. Inocêncio Mártires e GONET BRANCO. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição, Editora Saraiva. São Paulo. 2008. Pág.: 398.

da administração pública. Portanto, um princípio adstrito às funções típicas dos três poderes. Paulo de Barros Carvalho esclarece que:

É bem verdade que a concretização efetiva do princípio da segurança jurídica não depende apenas de estatuições genéricas como as mencionadas. Mister se faz que a dinâmica de positivação do sistema tomado por modelo venha a confirmá-lo, repetindo-se interativamente no intervalo histórico escolhido por referência. Diga-se o mesmo da justiça.<sup>39</sup>

Quando se analisa a questão da aplicação da segurança jurídica em casos concretos, o que se pretende fazer mais adiante, a primeira questão que se põe em discussão é a efetividade dos princípios atrelados a esse sobreprincípio.

Paulo de Barros Carvalho já pontuou o seguinte entendimento:

Quando o comando emergente de um princípio é transgredido, nem por isso estaremos autorizados a declarar que a diretriz não tem eficácia. Se, quantas vezes atacado, tantas vezes reafirmado na sua força axiológica, confortavelmente poderemos afirmá-lo como vetor relevantíssimo do sistema.<sup>40</sup>

Isso se dá porque os princípios são normas dotadas de intensa carga axiológica, de tal forma que “que expressam uma preferibilidade por certos conteúdos de abstratamente integrados num sentido consistente”<sup>41</sup>. Assim, a análise da efetividade desses valores normativos depende não da ausência de violação, mas do funcionamento de mecanismos previstos para repelirem a violação.

Isso posto, tem-se que qualquer análise que se pretenda fazer da efetividade de um princípio tem que levar em consideração o funcionamento (ou

---

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Sobre os princípios constitucionais tributários. Revista de Direito Tributário, v. , n. 55, jan-mar 1991. Pág.:. 150.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: LUCCA, Newton De; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; BAETA NEVES, Mariana Barboza Baeta (Org.). Direito Constitucional Contemporâneo. Homenagem ao Professor Michel Temer. 1ª edição, São Paulo-SP. Quartier Latin, 2012. Pág.: 288.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 3ª edição São Paulo-SP: Noeses, 2009. Pág: 252.

não) dos mecanismos previstos no ordenamento jurídico para repelir eventual violação.

Deve-se, destarte, considerar a Segurança Jurídica sempre amparada por outros princípios, pois sua aplicação implica necessariamente na existência de outros requisitos, por exemplo: (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regradada, bem como, de outro; (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa.

Para tanto, deve-se considerar a lição de Heleno Taveira Torres:

O princípio do Estado Democrático de Direito não pode ser aplicado e efetivado sem uma apurada compreensão dos efeitos jurídicos da soberania, tanto em relação ao poder constituinte quanto em face da Constituição que institui o Estado de Direito, e não o contrário, como muitos apregoam, como se fosse o Estado a origem ou a razão da existência da constituição e da soberania. Está posto o novo modelo de Estado Democrático de Direito, cuja hermenêutica há de levar em conta todos os valores que o conformam, sob a garantia da segurança jurídica material. Por tudo isso, a segurança jurídica integra-se à Constituição como forma de garantir a certeza e a estabilidade interna do sistema.<sup>42</sup>

Assim, importa considerar que o Estado não é fonte desses princípios, mas seu garantidor, devendo zelar pelo funcionamento dos mecanismos previstos no ordenamento para sua proteção, aqui especialmente a segurança jurídica.

Pelo que foi exposto, conclui-se que a segurança jurídica como sobreprincípio é vetor de interpretação que deve orientar toda a análise jurídica que se pretende fazer neste trabalho, especialmente com enfoque na segurança jurídica tributária e na sua aplicação em casos concretos pelos tribunais brasileiros, pela administração pública e pelo poder legislativo. Sem, contudo, olvidar outros princípios existentes.

## **2.4 SEGURANÇA JURÍDICA E SUA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL**

---

<sup>42</sup> TORRES, Heleno Taveira. Os Princípios de Segurança Jurídica na Construção do Estado Democrático de Direito. In: LUCCA, Newton De; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; BAETA NEVES, Mariana Barboza Baeta (Org.). Direito Constitucional Contemporâneo. Homenagem ao Professor Michel Temer. 1ª edição, São Paulo-SP. Quartier Latin, 2012. Pág.: 415

Em sendo a Segurança Jurídica o meio de se proteger a confiança dos cidadãos, a lição de Heleno Torres é clara ao definir esse sobreprincípio como incorporado pelo Estado Democrático de Direito com “força de auto aplicabilidade, com funções de garantia de certeza jurídica, estabilidade sistêmica e confiança legítima, tanto para a proteção da previsibilidade da legalidade quanto para a concretização dos direitos fundamentais.”<sup>43</sup>

Assim, tem-se que o sobreprincípio serve de sustento, de alicerce ao Estado Democrático Brasileiro e igualmente ao Estado Democrático de Direito. É nesse contexto que denominamos de função integradora da segurança jurídica. Que pode ser extraída da seguinte lição de Heleno Torres:

*(...) a segurança jurídica integra-se à Constituição como forma de garantir a certeza e estabilidade interna do sistema. A dimensão material deste novel Estado Constitucional<sup>44</sup>, limitado que está por princípios constitucionais e regras que ampliam e especificam os Direitos Fundamentais e os fins ou programas a serem realizados, constitui um novo modelo de distribuição de competências, de efetivação de direitos e liberdades fundamentais e de determinação de fins e programas previamente bem delimitados, o que nos autoriza em falar na constitucionalização da segurança jurídica material.<sup>45</sup> Destaques nossos*

Mais ainda, ao se utilizar a divisão em dimensões feitas por Humberto Ávila, tem-se que a Segurança Jurídica na dimensão estática “(...) é, aquela sua parte que diz respeito aos requisitos estruturais que o Direito deve reunir para servir de instrumentos de orientação, de modo a que o cidadão possa, sem engano, livre e

---

<sup>43</sup> TORRES. Heleno Taveira. O Princípio da Segurança Jurídica na Construção do Estado democrático de Direito, pag. 428. In *Direito Constitucional Contemporâneo – Homenagem ao professor Michel Temer*. (orgs. ) Newton de Lucca, Samantha Ribeiro Meyer-Pflug e Mariana Barboza Baeta Neves. Sao Paulo. Quartier Latin . 2012.

<sup>44</sup> Haberle , Peter. Estado Constitucional cooperativo. Trad. Marcos Augusto Maliska e Elisete Antoniuk. Rio de Janeiro: Renovar , 2007 p. 40 *apud* TORRES. Heleno Taveira. O Princípio da Segurança Jurídica na Construção do Estado democrático de Direito. In *Direito Constitucional Contemporâneo – Homenagem ao professor Michel Temer*. (orgs. ) Newton de Lucca, Samantha Ribeiro Meyer-Pflug e Mariana Barboza Baeta Neves. Sao Paulo. Quartier Latin . 2012.

<sup>45</sup> TORRES. Heleno Taveira. O Princípio da Segurança Jurídica na Construção do Estado democrático de Direito, pag. 428. In *Direito Constitucional Contemporâneo – Homenagem ao professor Michel Temer*. (orgs. ) Newton de Lucca, Samantha Ribeiro Meyer-Pflug e Mariana Barboza Baeta Neves. Sao Paulo. Quartier Latin . 2012.

autonomamente, plasmar com dignidade o seu presente conforme ao Direito”<sup>46</sup>. Ou na dimensão dinâmica que determina que a Segurança Jurídica possa estar entre a confiabilidade normativa e o problema da permanência tratado na transição do passado ao presente por meio da estabilidade e pela eficácia normativa.

Tem-se que a Segurança Jurídica segue a premissa de que o cidadão tem o direito de poder prever os resultados dos seus atos, conforme dispõe o ordenamento jurídico vigente e válido à época da ocorrência. Assim, às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas deverão ser compatíveis com os resultados outrora analisados. E essa situação é ainda mais especial em se tratando de matéria tributária, visto que nela a presença de princípios constitucionais específicos voltados à proteção do contribuinte em relação ao poder de tributar do Estado interrelaciona-se com a segurança jurídica.

Nesse momento é primordial esclarecer que, apesar de ter sido defendido por essa doutoranda, em sua dissertação de mestrado<sup>47</sup> que o Princípio da Segurança Jurídica estaria expresso na Constituição Federal de 1988, assume-se aqui posição divergente. No sentido de que o referido princípio está implícito no texto constitucional e expresso em legislação infraconstitucional.

Tal entendimento se deu corroborado com os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, nos seguintes termos, “a segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito, tendo sido colocada no ‘Preâmbulo’ da nossa Carta Magna, no patamar dos valores supremos da sociedade brasileira, pelo que inspira a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.”<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Ávila, Humberto. Segurança Jurídica – Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São paulo, Sp - Malheiros Editores, 2012. pág.: 343

<sup>47</sup> Trabalho elaborado que logrou a conclusão do mestrado em direito realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2014.

<sup>48</sup> CARRAZZA. Roque A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. Ed. Malheiros. 2013. São Paulo. Pág: 469

Ali foi feita uma interpretação equivocada por essa doutoranda, pois deixou de levar observar que o Preâmbulo da Constituição Federal não possui forma normativa, tal qual igualmente já foi esclarecido pelo STF na ADI. 2.076<sup>49</sup>, apesar de ser “norma constitucional e estar em vigor produzindo efeitos”.<sup>50</sup>

Nessa tese segue-se os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho que leciona que o Sobreprincípio da Segurança Jurídica é verificado a partir da análise racional dos princípios proclamados:

“A Segurança Jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais. Isso, contudo, em termos de concepção estática, de análise das normas enquanto tais, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos sua projeção sobre o meio social. Se nos detivermos num direito positivo, historicamente dado, e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as preposições apresentam; dos vínculos de coordenação e de subordinação que armam os vários patamares da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível emitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado da segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles valores que operam para realiza-lo. Se a esse tipo de verificação circunscrevemos nosso interesse pelo sistema, mesmo que não identifiquemos a primazia daquela diretriz, não será difícil implantá-la. Bastaria instituir os valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Vista por esse ângulo, difícil será encontrarmos uma ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança. E se o setor especulativo é o do Direito tributário, praticamente todos os países do mundo ocidental, ao reconhecerem aqueles vetores que se articulam axiologicamente, proclamam, na sua implicitude, essa diretriz suprema.”<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> ADI 2.076, rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 15/08/2002, DJ de 08/08/2003.

<sup>50</sup> NERY JUNIOR. Nelson. Constituição Federal comentada e Legislação Constitucional. Coordenadores: Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, - 5ª ed. – São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2014. Pág.: 182

<sup>51</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. O princípio da Segurança Jurídica. Revista de Direito Tributário, v. 61, 1994, pág: 84

Essa implicitude em nada diminui sua força axiológica, isso porque a Segurança Jurídica é retirada da análise minuciosa do arcabouço do nosso ordenamento jurídico. Souto Maior Borges explica que não há que se fazer distinção entre os princípios implícitos e os expressos: “Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há positividade “forte” (a expressa) e outra “fraca” (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter eficácia (=produzir efeitos) muito mais acentuada do que um princípio expresso.”<sup>52 53</sup>

Humberto Ávila esclarece de forma cristalina a criação e existência do Sobreprincípio da Segurança Jurídica:

“O Princípio da Segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do Princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º , XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da Anterioridade (art. 150, III, b). Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.”<sup>54</sup>

Feitas essas explicações, segue-se o raciocínio no sentido que a Segurança Jurídica sendo garantia que é inerente a ordem constitucional visando a proteção dos direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação de normas jurídicas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais, é necessário analisá-la sob dois primas, a Segurança Jurídica Formal e a Segurança Jurídica Material, conforme bem divide a doutrina portuguesa:

---

<sup>52</sup> BORGES. Souto Maior. Princípios da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do tributo. RDT n.º 63. São Paulo: Malheiros, 1997, pág: 207

<sup>53</sup> Nesse sentido ver também: Carlos Ari Sunfeld: “Fundamental notar que todos os princípios jurídicos inclusive os implícitos, têm sede direta no ordenamento jurídico. Não cabe ao jurista inventar os seus princípios isto é, aqueles que gostaria de ver consagrados; que faz em relação aos princípios jurídicos implícitos, é sacá-los do ordenamento, não inseri-los nele.” SUNFELD. Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1993. Pági: 143

<sup>54</sup> ÁVILA. Humberto Bergmann. Sistema Constitucional tributário. São Paulo, Saraiva, 2004. Pág: 295.

No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito a segurança jurídica vê-se incorporada ao ordenamento como garantia constitucional, e não apenas como decorrente da estrutura sistêmica ou da certeza do direito (segurança jurídica formal), mas como proteção a esses direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica material), como proteção a esses direitos. A segurança jurídica, nessa totalidade formal e material, converte-se em fim do ordenamento, como eficácia do sistema jurídico haurida a partir da interior da Constituição.<sup>55</sup>

José Souto Maior Borges explica que a segurança jurídica é dependente<sup>56</sup> de outros direitos e garantias constitucionais”, pois o art. 5 da CF de 1988 exprime literalmente a ideia da segurança jurídica, pois essa seria “um subrogado, na metalinguagem doutrinária, dos dispositivos constitucionais que a contemplam nas dobras dos direitos e garantias individuais (linguagem objeto)”<sup>57</sup>

Muito mais que uma relação de dependência, defende-se aqui que a segurança jurídica irradia para todos os demais princípios seus efeitos, bem como recebe deles o necessário complemento em situações específicas, podendo se falar melhor em uma verdadeira relação de simbiose mútua entre eles.

Quer-se demonstrar assim a verdadeira função integradora que a segurança jurídica exerce no texto constitucional ao extrair seu fundamento a partir dos outros princípios ao mesmo tempo em que dá sentido lógico a eles, criando uma teia de conceitos de suma relevância ao direito tributário.

Ferreiro Lapatza, lembra das quatro regras que Adam Smith reconheceu como pilares básicos de um sistema tributário, quais sejam: economia, certeza, comodidade e justiça. Na explicação do que seria a certeza pontua o citado doutrinador:

---

<sup>55</sup> TORRES. Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do sistema constitucional tributário. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 26

<sup>56</sup> Sintaticamente dependente.

<sup>57</sup> BORGES. José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. Revista Diálogo Jurídico, n. 1, fev. 2002. Pág: 2

A certeza do sistema tributário depende, é claro, a sua coerência interna e externa, ou seja, suas peças e, bem como, em geral, e os políticos em objetivos econômicos específicos que visam atingir. Mas também depende, fundamentalmente, da clareza e da coerência das normas legais que regulam.<sup>58</sup> Tradução nossa

Na dissertação de mestrado afirmamos que “se coaduna com o que temos dito aqui, no sentido de que o sobreprincípio da segurança jurídica exerce função constitucional integradora dos demais princípios ao criar uma relação simbiótica, no sentido de que ao mesmo tempo em que recebe também dá coerência ao sistema, das partes ao conjunto, e do todo em relação a sua finalidade.”<sup>59</sup>

A mesma noção de integração entre princípios e demais regras do ordenamento, ainda que não dando enfoque específico à segurança jurídica, é possível extrair com clareza das lições sempre atuais de Carlos Maximiliano:

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma; acha-se cada um em conexão íntima com outros. O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos. Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.<sup>60</sup>

Por isso afirma Luigi É nesse contexto que toma especial relevo as palavras já citadas de Heleno Torres, para quem a segurança jurídica tem seu aspecto formal (certeza do direito) e material (garantia fundamental), ao passo que a estabilidade das relações travadas sob sua influência e a efetivação de direitos e liberdades fundamentais, passam a ser um verdadeiro fim a ser perseguido por todo o ordenamento

---

<sup>58</sup> “La certeza del sistema tributario depende, desde luego, de su coherencia interna y externa, es decir, de sus piezas entre sí y del conjunto con los fines, en general, políticos y, en particular, económicos que con él se pretenden conseguir. Pero depende, también fundamentalmente, de la claridad y coherencia de las normas jurídicas que lo regulan” FERREIRO LAPATZA. José Juan. Curso de Derecho Financiero Español – Instituciones – Marcial Pons, 25ª edición.2005. Barcelona – España. pág 288

<sup>59</sup> Citar a dissertação

<sup>60</sup> MAXIMILIANO. Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª ed., Ed. Forense, 1979, p. 128

jurídico. aiani que a vida do direito, em suma, é dominada pela necessidade de proteger contra qualquer acusação de arbitrariedade e incerteza, não só no momento normativo abstrato, como a possibilidade de predição dos temas das consequências legais de seu comportamento.<sup>61</sup> Tradução nossa

Cumprido, todavia, fazemos uma ressalva. Serão aqui analisados a relação de princípio específicos com a segurança jurídica. Todavia, alguns dos temas aqui tratados como princípios para determinados doutrinadores são regras. É o caso da obra de Humberto Ávila, que entende a legalidade, a anterioridade e a irretroatividade como verdadeiras regras<sup>62</sup>.

O posicionamento deste trabalho é o de que tais postulados são princípios, todavia, para os fins pretendidos neste capítulo, que é um corte metodológico com enfoque na segurança jurídica, essa distinção apesar de importante não altera a conclusão a que se pretende chegar, que é a sua função constitucional integradora.

## **2.5 ARBITRARIEDADE, ABUSO DE AUTORIDADE E CONFIANÇA LEGÍTIMA DO CONTRIBUINTE**

Pode-se afirmar que arbitrariedade e direito são dois conceitos em campos opostos em uma análise valorativa de seus significados. A função do direito, em essência, é coibir o que é arbitrário, é trazer ao mundo das relações jurídicas travadas na sociedade a necessária segurança entre os sujeitos.

Se no decorrer de determinada situação, regida por uma lei, um indivíduo resolve agir de maneira arbitrária, aquele que se sentir lesado pode se valer da prerrogativa de buscar a correção pelo direito através de uma demanda administrativa ou judicial.

---

<sup>61</sup> “L’*a* vita del diritto, insomma, è dominata dal bisogno di garantirsi nei confronti di qualsiasi motivo di arbitrio e di incertezza non soltanto nel momento normativo astratto, come possibilità di previsione da parte dei soggetti delle conseguenze giuridiche dei propri comportamenti”.CAIANI, Luigi. *I giudizi di valore nell’interpretazione giuridica*. Padova: Cedam, 1954. p. 57.

<sup>62</sup> Ávila . Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*, 2ª Edição, São Paulo- SP, Malheiros, 2012

Ao travar suas relações na vida social, cada pessoa física ou jurídica, só o faz na certeza de que eventual ato lesivo de outrem poderá ser coibido pelos meios adequados. Nem mesmo sair na rua, dirigir um veículo, ou comprar no supermercado com um cartão do banco seria possível sem a confiança que cada um depositada na estrutura jurídica então existente.

É nesse sentido que se depreende que os conceitos de segurança jurídica, confiança legítima e de Direito se tornam indissociáveis. Dito de outra maneira, é razão de existir do Direito fazer com que os indivíduos tenham segurança jurídica ao travar qualquer tipo de negócio regido pelas leis.

Segundo Canotilho:

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideram os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança como elementos constitutivos do Estado de direito.”<sup>63</sup>

Conforme se depreende da citada lição, a segurança jurídica é elemento estruturador e constitutivo da existência do próprio Estado de Direito.

Se é assim na vida privada, também o é nas hipóteses em que o Direito incide sobre as relações fisco-contribuinte. Considerando o enorme poder estatal, e tendo em conta que a função de garantir a segurança jurídica é do próprio Estado, parece contraditório imaginar que a violação da segurança jurídica, ou seja, a quebra a confiança, se dê por atos desse mesmo ente.

Todavia, a realidade e a prática demonstram que tais entes públicos, apesar de existirem como ser no plano jurídico, e de estarem presentes no plano fático com suas respectivas estruturas materiais, eles sempre são compostos por seres humanos, cuja falibilidade e a propensão ao engano e ao erro dispensam maiores explicações.

Por essa razão, mais importante do que a confiança que o indivíduo deposita no Estado em suas atividades ordinariamente administrativas, sobreleva

---

<sup>63</sup> CANOTILHO. José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª edição. Almedina. Coimbra- Portugal. Pág.:257

com maior relevância a confiança depositada no papel do Estado como entidade julgadora de violações ao direito.

É nesse sentido que a arbitrariedade, muitas vezes manifesta como abuso de autoridade quando praticada por um agente investido de poder estatal, torna-se verdadeira afronta aos postulados mais basilares de uma sistema jurídico. E o é com ainda maior intensidade se esse ato cometido o for por um agente do poder judiciário.

Canotilho faz o necessário enquadramento de conceitos, em que afirma:

Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conxionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos actos dos poderes públicos.<sup>64</sup>

Portanto, adotando-se como premissa a lição do citado doutrinador, é possível classificar a Segurança Jurídica em sentido objetivo, que se refere à estabilidade do direito em si, e Segurança Jurídica em sentido subjetivo, que se refere à proteção da confiança depositada pelos indivíduos nos atos emanados pelos poderes públicos.

Essa classificação, conforme é possível notar, adota como critério a funcionalidade da Segurança Jurídica dentro do Direito. Essa segurança pode ser em relação ao direito abstrato de maneira genérica, ou em relação a um ato concreto específico.

Tanto em um caso como outro, entretanto, é função inequívoca da segurança afastar uma situação de arbitrariedade. Essa é, de maneira essencial, a função e o papel da segurança jurídica, ou seja, de ser o elemento que compõe o conceito de Direito e que o faz se contrapor ao arbítrio.

Assim, quando se cita a segurança jurídica apenas, assim é feito para tratar do estado de equilíbrio que se espera do direito de maneira abstrata. Todavia, quando se fala em proteção á confiança legítima, aponta-se para o sentido subjetivo

---

<sup>64</sup> Ibid, p. 257

da segurança jurídica. Em ambos os casos, sempre tendo em conta que ela é a própria antítese do abuso e do arbítrio.

## 2.6 SEGURANÇA JURÍDICA E ESCOLA ALEMÃ

Os atos do Poder Público, em especial aqueles visando a restrição de direitos, deve sempre ser fundamentada em ampla argumentação, pormenorizando os fundamentos de fato e de direito que demonstrar que determinada escolha é a correta. Essa é uma questão imperiosa para todo Estado Democrático de Direito, razão pela qual a discricionariedade no momento de decidir não se compatibiliza com os preceitos das constituições modernas. Em outras palavras, todo ato administrativo tendente à restrição de direitos fundamentais não deve estar fundamentação em alegações simples e rasas de que seria o chamado “interesse público”.

Nessa discussão, emerge com especial relevância a exigência de integridade no direito, cujo desenvolvimento se deu por meio dos trabalhos de Ronald Dworkin, que teorizou acerca de duas dimensões nas quais é defendido de maneira expressa uma leitura da constituição voltara para a moralidade pública.

A integridade no direito, para a primeira dimensão, é o entendimento segundo o qual uma decisão deve ser orientada por princípio e não por acomodações políticas ou por mera estratégia das pessoas envolvidas<sup>65</sup>. O que é defendido por Dworkin nesse ponto é justamente o Estado de Direito contra meros argumentos consequencialistas.

Por sua vez, a segunda dimensão da integralidade consiste em uma reflexão acerca da interpretação<sup>66</sup>. Aqui o que é discutido é que o direito não se curva à moral subjetiva do julgador ou de parcela da sociedade. A decisão tomada deve ser calcada em uma argumentação interpretativa que justifique expressamente o porquê daquele entendimento ser o melhor dentro daquele modelo

---

<sup>65</sup> DWORKIN, Ronald. *Direito da Liberdade: leitura moral da constituição americana*, São Paulo, Martins Fontes, 2010, p. 132 e 133.

<sup>66</sup> Cf. *Id. ib.*

constitucional<sup>67</sup>. Essa dimensão, portanto, trata da construção interpretativa que se faz no ordenamento jurídico.

Portanto, a justificação da decisão se dá no âmbito procedimental, ao se realizar uma argumentação voltada para a integralidade do sistema jurídico-constitucional debatido, o que se faz na forma de princípios. Estão não se traduzem em um enunciado textual, mas sim à construção de significados a partir de conceitos jurídicos expressos.

Ora, nessa concepção, segurança jurídica nada mais é do que o próprio respeito à integralidade do direito, justificado segundo princípios interpretativos e argumentativos extraídos do sistema constitucional. É, portanto, uma segurança jurídica em uma acepção objetiva, cujo enfoque se dá no resultado da fundamentação da decisão tomada.

Eis que o princípio da segurança jurídica, como aprendemos no direito alemão, possui uma faceta importante, subjetiva, representada pelo “princípio da proteção”<sup>68</sup>.

O princípio da segurança jurídica, entendido nesta linha do que se desenvolveu, inicialmente, no direito alemão, como proteção à boa fé e à confiança (*Treu und Glaube*) do cidadão, depois, no Direito da União Europeia, como “princípio da proteção à confiança legítima” (*Vertauenschutzprinzip*), está hoje amplamente reconhecido também entre nós, na legislação (Lei n. 9.784/99, arts. 2º. e 54) e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>69</sup>, como princípio de valor constitucional, imanente ao princípio do Estado Democrático de Direito, e que serve de limite à invalidação, pela Administração Pública, dos seus atos eivados de ilegalidade ou de inconstitucionalidade. Essa é uma concepção subjetiva porque o enfoque do estudo se dá no ato pelo qual o indivíduo na sociedade deposita sua confiança no Estado.

---

<sup>67</sup> Cf. DWORKIN, *ib.*

<sup>68</sup> Cf., para tanto, ALEXY, Robert e DREIER, Ralf, “*Precedent in the Federal Republic of Germany*”, in *Interpreting Precedents: a Comparative Study*, Neil Maccormick e Robert Summers (coords.), Londres, Dartmouth, 1989, p. 19.

<sup>69</sup> (cf., v.g., MS 25.963 – DF, Pleno, rel. Min. Cezar Peluso, DJ de 21/11/2008

### 3 TEORIA DOS JOGOS

A expressão “Teoria dos Jogos” tem sido utilizada modernamente, desde o final da primeira metade do século passado até chegar nos nossos dias, como um conjunto de pensamentos e pensadores que se utilizam do fenômeno social que é o jogo para teorizar em suas áreas.

No campo da história, esse trabalho começou a ser desenvolvido por Johan Huizinga, que por volta da década de 1930 do século passado se propôs a analisar o jogo como fenômeno um cultural na sociedade humana.

Ainda no mesmo período, por volta da década de 1940, o matemático John von Neumann realizou estudos em sua área com o objetivo de demonstrar que problemas de natureza econômica poderiam ser explicados a partir de soluções lógicas encontradas em jogos de estratégia.

O trabalho de Neumann foi sucedido pelos estudos de John Forbes Nash, que revolucionou a análise de problemas matemáticos a partir dos jogos, resultando no que ficou conhecido como “Equilíbrio de Nash”. Por seus trabalhos e contribuições através da matemática Nash foi agraciado pelo Prêmio Nobel de Economia em 1994.

Já no âmbito do direito, Gregório Robles Morchon na década 1980 empreendeu frutificantes estudos no campo da filosofia, também utilizando os jogos como paradigma de análise. Conforme se verá adiante, a contribuição de Robles foi conseguir extrair três categorias de regras nos jogos que são extremamente úteis na análise jusfilosófica.

Todos os pensadores acima expostos possuem em comum o fato de buscarem no fenômeno social que é o jogo um meio para desenvolver estudos teóricos em suas áreas. Partindo da história, passando pela matemática e a economia, chegando até o direito.

A multiplicidade de visões e análises, oriundas de ramos do conhecimento humano aparentemente distintos, poderia levar a crer que não existiria uma confluência de ideias entre esses teóricos, de maneira tal que não se poderia falar

em “uma” teoria dos jogos, mas sim em várias teorias dos jogos, cada qual em seu ramo.

Todavia, a realidade é diversa, pois neste trabalho foi possível identificar elementos em comum e essencialmente complementares entre esses teóricos. Uma vez que o objeto de estudo de todos eles é essencialmente o mesmo, ainda que varie o tipo de jogo e a metodologia, todos esses pensadores foram capazes de extrair princípios semelhantes.

Neste capítulo serão delineadas as características essenciais de cada um desses teóricos e identificar os pontos em comum. Considerando que esta tese pertence ao campo da filosofia do direito, a contribuição que se pretende alcançar é circunscrita ao campo jurídico, especialmente para o conceito de Segurança Jurídica.

### **3.1 O jogo como fenômeno cultural segundo Huizinga**

O historiador Johan Huizinga, por volta da década de 1930 do século passado, se propôs a analisar o jogo como fenômeno um cultural na sociedade humana.

Todavia, o citado autor adverte que, apesar de fazer parte da cultura, o jogo é anterior a ela. Afirma Huizinga que até mesmo animais são capazes de desenvolver alguma forma lúdica de agir, buscando de certa maneira uma inequívoca forma de diversão. Assim, assevera que “encontramos o jogo na cultura, como um elemento dado existente antes da própria cultura, acompanhando-a desde as mais distantes origens”<sup>70</sup>.

Para o autor, a realidade do jogo transcende a existência humana, não possuindo origem e fundamento no pensar racional. Para ele o jogo é irracional e não se limita à concepção antropocêntrica do universo. Para fundamentar seu pensamento, Huizinga cita que mesmo animais são capazes de desenvolver algum tipo de jogo, em que brincando entre si sem se machucar.

Nessa linha, discorrendo sobre o pensamento de Huizinga, Henrique Garbellini Carnio afirma que:

---

<sup>70</sup> HUIZINGA, Johan. *Homo Ludens: o jogo como elemento da cultura*. 8ª Ed. São Paulo: Perspectiva, 2018, p. 16.

O jogo, mesmo em suas formas mais simples produzidas pelos animais, é um fenômeno que se projeta para além do biológico, fisiológico ou dos reflexos psicológicos. Nele sempre existe algo em jogo, que ultrapassa as necessidades imediatas da vida e fornece um sentido à ação e, exatamente por esse simples fato, de trazer em si um sentido – tanto para os animais quanto para os humanos, o que faz já soar desgastada a sonoridade desta dicotomia –, implica na presença de um elemento não material em sua própria essência.<sup>71</sup>

O sentido para o jogo em Huizinga é o divertimento, a essência do jogo, que faz com que os indivíduos o busquem independente de qualquer razão ou justificação lógica para isso.

Isso não quer dizer que o jogo não faça parte da cultura e nem que possua características lógico-rationais, pois uma vez que ele existe é impossível não realizar trocas de valores e sentidos com uma dada representação cultural humana. O que defende o autor é que o jogo não depende da condição humana para existir, todavia, estando presente na humanidade não tem como o jogo se desconectar de sua influência.

Exatamente por se fixar a uma cultura o jogo está intimamente ligado ao elemento tempo. Ele se desenvolve dentro de balizas temporais, entre um início e um fim. Ora, se o jogo se desenvolve em um dado tempo, necessariamente também está vinculado ao sentido de espaço. Por essa razão, Huizinga dispensa especial consideração a esse aspecto, que ele chama de “lugar sagrado” para o jogo:

A limitação no espaço é ainda mais flagrante do que a limitação no tempo. Todo jogo se processa e existe no interior de um campo previamente delimitado, de maneira material ou imaginária, deliberada ou espontânea. Tal como não há diferença formal entre o jogo e o culto, do mesmo modo o “lugar sagrado” não pode ser formalmente

distinguido do terreno de jogo. A arena, a mesa de jogo, o círculo mágico, o templo, o palco, a tela, o campo de tênis, o tribunal etc., têm todos a forma e a função de terrenos de jogo, isto é, lugares proibidos, isolados, fechados, sagrados, em cujo interior se respeitam determinadas regras. Todos eles são mundos temporários dentro do mundo habitual, dedicados à prática de uma atividade especial.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> CARNIO, Henrique Garbellini. Conceitos jurídicos e fantasia: notas sobre o sério e o jocoso no pensamento sociológico de Jhering. *Revista Direito Mackenzie*. v. 12, n. 1 (2018).

<sup>72</sup> HUIZINGA, Johan. *Homo Ludens: o jogo como elemento da cultura*. 8ª Ed. São Paulo: Perspectiva, 2018, p.

Tempo e espaço, portanto, constituem-se em elementos essenciais do jogo, cuja regência se dá através das regras, que são enunciados que fixam aquilo que é “válido” dentro do âmbito lúdico. Para o autor, a desobediência das regras implica na inevitável “derrocada” da disputa.

Considerando, pois, o espaço do jogo como um elemento sagrado das competições, o local em que se desenvolve a disputa lúdica entre os adversários, Huizinga traça o seguinte paralelo com o Direito:

Antes de mais nada, o tribunal pode também ser chamado uma "corte" de justiça. Esta corte é ainda, no sentido pleno do termo, o *ἱερόδ̄ κυχλο*, o círculo sagrado dentro do qual, no escudo de Aquiles, aparecem sentados os juízes. Todo lugar onde se ministra a justiça é um verdadeiro *temenos*, um lugar sagrado, separado e afastado do mundo vulgar. [...] Uma das figuras que se encontram no escudo de Aquiles, segundo a descrição do oitavo livro da *Ilíada*, representa um julgamento com os juízes sentados no interior do círculo sagrado, estando no centro da cena os "dois talentos de ouro" (*δ̄νó χρυσοίό τάλαντα*), que se destinam àquele que proferir a sentença mais justa. Em geral, consideram-se esses dois talentos como a quantia em dinheiro disputada pelas duas partes. Mas, bem vistas as coisas, eles parecem ser mais um prêmio que um objeto de litígio; seriam, portanto, mais adequados a um jogo do que a uma sessão de tribunal. Além disso, convém notar que originariamente *talanta* significava "balança". Creio, assim, que o poeta tinha em mente uma pintura em vaso que mostrava dois litigantes sentados cada qual em um dos pratos de uma balança, a verdadeira "balança da justiça", na qual a sentença era dada mediante uma pesagem segundo o costume primitivo, isto é, por oráculo ou pela sorte. Este costume ainda não era conhecido na época em que foi composto o poema, e daí resultou que *talanta*, os dois pratos da balança, foi considerado, devido a uma transposição de significado, como dinheiro.<sup>73</sup>

Para o autor, tanto os jogos como o direito se desenvolvem em um terreno o sagrado, ainda que aqueles primeiros tenham uma finalidade de divertimento que se contrapõe ao caráter sério de um julgamento. Para Huizinga, a corte de justiça representa um elemento espaço temporal de culto do sagrado, tal como o jogo é em determinadas circunstâncias.

### 3.1.2 O conceito de jogo

---

<sup>73</sup> Ibid., p. 25

Nessa linha, Huizinga propõe uma definição do jogo, que é de suma relevância para o trabalho que aqui se desenvolve. Afirma o autor:

Numa tentativa de resumir as características formais do jogo, poderíamos considerá-lo uma atividade livre, conscientemente tomada como “não-séria” e exterior à vida habitual, mas ao mesmo tempo capaz de absorver de maneira intensa e total. É uma atividade desligada de todo e qualquer interesse material, com a qual não pode obter qualquer lucro, praticada dentro de limites espaciais e temporais próprios, segunda uma certa ordem e certas regras.

Algumas das características citadas pelo autor parecem demasiadamente utópicas, como a noção de que um jogo sempre será uma atividade “não-séria”, que busca sempre a diversão, ou que não se pode “obter lucro”. Sabe-se da existência de jogos que não necessariamente implicam em diversão para os participantes, mas para apenas para quem assiste, como as condenáveis rinhas de galo. Por sua vez, alguns jogos, em que pesem de fato buscar a diversão, elas também funcionam como fonte de dinheiro, pois envolvem apostas, como as corridas de cavalo.

Nesse sentido, a análise de Roger Caillois sobre a definição de Huizinga é bastante relevante:

Tal definição, cujas palavras são, no entanto, preciosas e plenas de sentido, é a um só tempo excessivamente larga e estreita. [...] Em algumas de suas manifestações, o jogo é, pelo contrário, extremamente lucrativo ou ruinoso, e está destinado a sê-lo. Esta característica, porém, combina com o fato de o jogo, mesmo sob sua forma de jogo a dinheiro, permanecer rigorosamente improdutivo. [...] Há deslocamento de propriedade, mas não produção de bens. Além do mais, este deslocamento afeta apenas os jogadores e só na medida em que aceitam, devido a uma livre decisão renovada a cada partida, a eventualidade de tal transferência. Não criar nenhuma riqueza, nenhuma obra é, na verdade uma característica do jogo.<sup>74</sup>

Todavia, a partir do conceito de Huizinga é possível extrair alguns pontos de relevância para este trabalho. É o caso da liberdade e a existência de um sistema de regras. Mesmo essas características, todavia, não são exclusivamente humanas, pois afirma que:

“Bastará que observemos os cachorrinhos para constatar que, em suas alegres evoluções, encontram-se presentes todos os

---

<sup>74</sup> CAILLOIS, Roger. Os jogos e os homens: a máscara e a vertigem. Petrópolis-RJ: Editora Vozes, 2017., p. 36.

elementos essenciais do jogo humano. Convidam-se uns aos outros para brincar mediante um certo ritual de atitudes e gestos. Respeitam a regra que os proíbe morderem, ou pelo menos com violência, a orelha do próximo”

Portanto, identifica-se como elemento indispensável, comum e obrigatório a todos os jogos a existência de regras. Como visto, até me brincadeiras entre animais há o respeito mínimo que se delimita entre o jogo e a agressão, havendo uma limitação implícita que impede que esses animais provoquem ferimentos uns aos outros. Não que se esteja aqui afirmando que o nível de abstração dos animais comportam a criação de regras, pois tal conclusão foge do escopo deste trabalho. O que se quer afirmar é que a existência de balizas limitadoras da ação, mesmo que intuitivas, é um pressuposto para existência do jogo.

Também não se nega a existência de jogos em que os humanos toleram a ocorrência de agressões, mas mesmo nesses jogos há regras de limites que não podem ser tolerada a violação. Há, assim, uma clara relação entre a existência de regras no direito e as regras no jogo, que serão melhor abordadas no capítulo referente ao pensamento de Gregório Robles.

### **3.2 O jogo segundo Neumann e Nash**

A utilização do jogo como meio de pesquisa, como visto, não é exclusividade da história e do direito. Pelo contrário, seu uso mais famoso se deu no âmbito da matemática, cujas pesquisas já renderam aos seus autores o Prêmio Nobel de Economia de 1994.

Considerando o escopo do presente trabalho se circunscreve no campo da filosofia do direito, não se pretende aqui aprofundar o aspecto matemático da Teoria dos Jogos, ainda que lhe seja essencial. O que se pretende com este capítulo é a delimitação e análise dos conceitos teóricos acerca do jogo extraído por esses pensadores, sem enveredar no campo das fórmulas por eles descritas.

As pesquisas matemáticas envolvendo jogos não são recentes e remontam ao matemático Antoine Augustin Cournot (1801-1877). Todavia, somente

com John von Neumann na década de 1940 que o teoria ganhou os contornos atuais<sup>75</sup>.

Neumann elaborou estudos acerca dos chamados jogos de soma zero, que são aqueles nos quais a vitória de um implica necessariamente na derrota do outro. Portanto, as chances de vitória ou derrota são iguais para ambos os lados. Todavia, esse tipo de jogo não consegue representar a realidade adequadamente, vez que problemas reais possuem mais do que dois resultados.

Assim, era necessário o desenvolvimento de uma teoria que abarcasse a análise estratégica dos chamados jogos de soma diferente de zero. Foi John Nash responsável por essa teoria, no que ficou conhecido como Equilíbrio de Nash.

Esse equilíbrio nada mais é do que a estratégia a ser adotada em um determinado jogo entre vários sujeitos que, havendo mais de duas opções, seja escolhida aquela que é a melhor resposta diante da estratégia adotada pelos demais.

O Equilíbrio de Nash pode assim ser definido:

Diz-se que uma combinação de estratégia constitui um equilíbrio de Nash quando cada estratégia é a melhor resposta possível às estratégias dos demais jogadores, e isso é verdade para todos os jogadores.<sup>76</sup>

Um exemplo para aplicação dessa teoria é no jogo conhecido como Dilema do Prisioneiro, assim formulado: Dois prisioneiros são presos acusados de um determinado crime. O promotor não tem provas contra eles, mas como ambos estão separados e incommunicáveis, é feita uma tentativa de colocar um contra o outro para que confessem. Se o prisioneiro “A” confessar e o “B” negar, “A” pegará apenas 1 ano e “B” será condenado a 10 anos; Se “B” confessar e “A” negar ocorrerá o inverso, “B” pegará 1 ano e “A” 10 anos; Se ambos confessarem, a pena

---

<sup>75</sup> FIANI, Ronaldo. Teoria dos Jogos: Com aplicações em Economia, Administração e Ciências Sociais. 3. ed. São Paulo-SP: Campus, p 34.

<sup>76</sup> Ibid., p. 94. No original em inglês: “Thus an equilibrium point is an n-tuple such that each players’ mixed strategy maximizes his payoff if the strategies of the others are held fixed. Thus each players strategy is optimal against those of the others.” NASH, John Forbes. Non-Cooperative Games. The Annals of Mathematics, Second Series, Vol. 54, No. 2, (Sep., 1951), p. 286-295.

será de 5 anos para cada um; Mas se os dois negarem, ninguém ficará preso pela falta de provas.<sup>77</sup>

Esse dilema pode ser esquematizado da seguinte maneira:

		Prisioneiro B	
		Confessa	Nega
Prisioneiro A	Confessa	5 anos / 5 anos	10 anos / 1 ano
	Nega	1 ano / 10 anos	0 ano / 0 ano

Uma análise rápida poderia indicar que a melhor solução é que ambos não confessem, pois não existiria pena a cumprir. Mas como eles estão incomunicáveis não há maneira segura de saber se o outro confessaria. Assim, deve ser feita uma comparação entre as hipóteses para apurar as possibilidades de ganho e perda para cada um.

Se determinado prisioneiro adota a estratégia de não confessar: existe 01 possibilidade de ganho total (0 ano) se ambos não confessarem e 01 possibilidade de perda total (10 anos) se o outro confessar.

Se determinado prisioneiro adota a estratégia de confessar: existe 01 possibilidade de ganho parcial (1 ano) se o outro se negar e 01 possibilidade de empate (05 anos) se ambos confessarem.

Observa-se que a estratégia que envolve menos risco é confessar, pois ela garante possibilidade de ganho parcial (01 ano contra 10 anos do adversário) e de um empate (5 anos para 5 do adversário). Enquanto a estratégia mais arriscada é negar, pois ela implica de fato em uma possibilidade de ganho (0 ano para cada

<sup>77</sup> COSTA, J. J. S. Tópicos de pesquisa operacional. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1975., p. 181, apud FIANI, Ronaldo. Teoria dos Jogos: Com aplicações em Economia, Administração e Ciências Sociais. 3. ed. São Paulo-SP: Campus, p 110.

um), mas traz também uma possibilidade de perda muito grande (10 anos contra um 01 do adversário). Portanto, confessar é a estratégia mais vantajosa considerando o que o adversário pode adotar. Esse é o equilíbrio de Nash no Dilema do Prisioneiro.

Todavia, para que seja possível encontrar esse equilíbrio é obrigatório aceitar algumas regras desse jogo, que são:

- a) Os prisioneiros devem estar incomunicáveis, pois se eles pudessem entrar em contato um com o outro a solução mais vantajosa seria negar;
- b) O promotor não possui nenhuma prova para condená-los, pois se tivesse não oferecia acordo algum e condenaria ambos, inexistindo qualquer solução vantajosa para os presos;
- c) Deve-se crer que o promotor vai cumprir sua palavra e o tribunal vai aceitar a redução de pena, pois se houvesse qualquer indício de que não haveria a redução de pena confessar jamais seria uma possibilidade vantajosa.

Portanto, conclui-se que mesmo para que haja um Equilíbrio de Nash, ou seja, para que exista calculabilidade do resultado, é indispensável que também se tenham regras estruturais e que elas sejam obedecidas. A ausência de regras que dão forma e estrutura ao jogo, ou a certeza de haver descumprimento delas, torna inviável ou pelo menos dificulta a possibilidade de se calcular o melhor resultado.

Pois bem, pode-se questionar qual a aplicabilidade prática desse jogo no mundo real. Um caso semelhante a esse ocorreu durante a Segunda Guerra Mundial. Na época a teoria dos jogos não estava completamente formulada, mas hoje é possível analisar as estratégias adotadas a partir dessa teoria.

Isso se deu durante as batalhas navais travadas no Pacífico entre o Japão e os Estados Unidos<sup>78</sup>. É contado que o Japão estava batendo em retirada após uma pesada batalha em que havia se envolvido. Na rota de fuga existiam dois caminhos, um ensolarado e outro nublado. Por sua vez, os Estados Unidos poderiam concentrar seu ataque aéreo em apenas um dos caminhos por vez. Se o

---

<sup>78</sup> FIANI, Ronaldo. Teoria dos Jogos: Com aplicações em Economia, Administração e Ciências Sociais. 3. ed. São Paulo-SP: Campus, p 02.

Japão fosse pelo caminho ensolarado e os Estados Unidos também seria possível um ataque aéreo de 03 dias seguidos. Se o Japão fosse pelo caminho nublado e os Estados Unidos também seria possível apenas 2 dias de ataques, pois as condições climáticas diminuiria um dia no tempo de ataque.

Por outro lado, o envio de aviões para a rota errada diminuiria 1 dia de ataque dos Estados Unidos. Assim, se os aviões fossem pelo caminho ensolarado e os Japoneses pelo nublado, os Estados Unidos iriam perder 1 dia de ataque até chegar no caminho certo e também iria perder 1 dia de ataque por conta das condições climáticas no caminho nublado, restando apenas 1 dia de ataque para deter a frota Japonesa. Se os Estados Unidos fossem enviar os aviões pelo caminho nublado e o Japão pelo ensolarado, os Estados Unidos iriam perder apenas 1 dia de ataque até voltar ao caminho certo, restando 2 dias para enfrentar a frota japonesa.

A dúvida está em definir em que ponto está o Equilíbrio de Nash, ou seja, a melhor estratégia de um lado considerando as vantagens e os riscos para os dois lados.

Assim como foi possível com o Dilema do Prisioneiro, aqui também pode-se reduzir os termos do problema em um gráfico:

		Japão (Força defensora)	
		Rota nublada	Rota Ensolarada
EUA (Força atacante)	Rota nublada	<p>Sofrer 02 dias de ataque e ter 01 dia de passagem livre</p> <p>Realizar 02 dias de ataque e perder 01 dia pelo tempo nublado</p>	<p>Sofrer 02 dias de ataque e ter 01 dia de passagem livre</p> <p>Realizar 02 dias de ataque e perder 01 dia pela escolha da rota errada</p>
	Rota Ensolarada	<p>Sofrer 01 dia de ataque e ter 02 dias de passagem livre</p> <p>Realizar apenas 01 dia de ataque, perdendo um dia pela escolha da rota errada e 01 dia pelo tempo nublado</p>	<p>Sofrer 03 dias de ataque e não ter nenhum dia de passagem livre.</p> <p>Realizar 03 dias de ataque ininterrupto</p>

As possibilidades para o Japão são:

Se escolher a rota nublada: pode sofrer 02 dias de ataque e 01 de passagem livre (caso os EUA escolham o mesmo caminho); ou 01 dia de ataque e 02 de passagem livre (caso os EUA escolham a rota errada). Portanto, essa hipótese implica à força defensora a possibilidade de sofrer no mínimo 01 e no máximo 02 dias de ataque e ter de no mínimo 01 e no máximo 02 dias de passagem livre.

Se escolher a rota ensolarada: pode sofrer 03 dias de ataques ininterruptos e 0 dia de passagem livre (caso os EUA também escolham esse caminho); ou 02 dias de ataques e 01 de passagem livre (caso os EUA escolham a rota errada). Portanto, essa hipótese implica à força defensora a possibilidade de sofrer de 03 a 02 dias de ataques e ter de 0 a 01 dia de passagem livre.

Observa-se, portanto, que a melhor escolha para o Japão é o caminho nublado, que implica em riscos e ganhos mais equilibrados.

Já as possibilidades para os EUA são:

Se escolher a rota nublada: realizar 02 dias de ataque e 01 dia sem atacar por conta da condição climática (caso o Japão escolha o mesmo caminho); ou 02 dias de ataque e 01 dia sem atacar (caso o Japão escolha caminho diverso). Portanto, essa hipótese implica à força dos EUA a possibilidade em qualquer cenário de atacar 02 dias e perder 01 dia.

Se escolher a rota ensolarada: pode realizar 03 dias de ataques ininterruptos e 0 dia de perda (caso o Japão também escolha esse caminho); ou 01 dia de ataques e 02 de perda (caso o Japão escolha o caminho contrário). Portanto, essa hipótese implica à força dos EUA a possibilidade de realizar um ataque total e absoluto de 03 dias ou de conseguir atacar apenas 01 dia e perder 02.

Portanto, a melhor escolha para os EUA também é o caminho nublado, pois através dele as chances de ganho e perda também são mais equilibradas.

Como esclarecido anteriormente, na época a Teoria dos Jogos não estava completamente desenvolvida, pois os principais trabalhos apenas foram publicados em 1950. De qualquer modo, o cenário ilustra que o Equilíbrio de Nash está no

caminho nublado, que implica em ganhos e perdas mais equalizados entre as partes.

Em 1º de março de 1943 a batalha foi travada no Mar de Bismarck, próximo à Papua-Nova Guiné, no Oceano Pacífico. Tanto a frota japonesa quanto o esquadrão americano escolheram a rota nublada. O Japão sofreu pesadas perdas, mas por ter 01 dia de passagem livre pelas condições climáticas desfavoráveis aos aviões foi possível salvar uma pequena parte de seus navios e soldados.

Assim como ocorreu no Dilema do Prisioneiro, para que essa análise seja possível ser estudada pela Teoria dos Jogos é necessário estabelecer regras, que são para o caso as seguintes:

- a) Só há dois caminhos a seguir;
- b) As forças dos dois lados não podem dividir seus materiais e pegar os dois caminhos ao mesmo tempo;
- c) Somente a força atacante, com os aviões, perde um dia pelas condições climáticas;
- d) Não há qualquer maneira de um lado descobrir a escolha do outro.

Assumindo que se trata de uma competição, e segundo Huizinga toda competição é um jogo, tais postulados funcionam como regras desse jogo. Assim, a disputa pode ser analisada em um número fechado de hipóteses, sendo viável identificar o ponto mais equalizado entre ambos os adversários. Todavia, se nesse jogo uma dessas regras for descumprida, não será mais possível realizar um juízo de vantagem e desvantagens.

É evidente que a teoria dos jogos tem evoluído cada vez mais, de maneira que alguns casos antes impossíveis de calcular hoje são mensuráveis por novos métodos e abordagens matemáticas. Todavia, esses trabalhos crescem em complexidade na medida que o jogo também o faz, de maneira analisá-los aqui fugiria e muito do escopo desta tese.

O que é essencial para o exame que aqui se faz é identificar uma característica fundamental para essa teoria: a existência de postulados (regras) que

definem o funcionamento do jogo é indispensável para tornar o resultado calculável (leia-se previsível).

Este trabalho voltará nesse ponto em breve, quando serão expostos a seguir as contribuições de Gregório Robles.

### **3.3 O jogo como paradigma para o direito segundo Gregório Robles**

Para Gregório Robles, o jogo é utilizado como paradigma comparativo com o Direito a partir do qual formula sua filosofia jurídica. Observando elementos em comum do direito com o jogo Robles isola e analisa a existência de três tipos de regras: as ônticas, técnicas e deônticas.

Ao contrário de Huizinga que entendia expressamente que o Direito era uma forma de jogo, visto que toda competição é em essência um jogo, sendo o Direito uma competição entre dois interesses, em Gregório Robles é expresso que não há qualquer intenção de reduzir o direito ao jogo.

Nesse sentido, preleciona Robles que seu estudo utiliza os jogos como paradigma para análise e interpretação do direito, de maneira que se torne possível identificar neles elementos em comum.

O objetivo está em realizar uma reflexão em torno dos distintos tipos de regras que aparecem no ordenamento jurídico e, ao mesmo tempo, trata-se de dar uma resposta sobre o modo pelo qual essas regras se relacionam entre si. O caminho escolhido se distancia notavelmente dos hábitos, com frequência excessivamente slenes, do mundo em que nos movemos nós juristas. O método mais simples consiste em paragonar, colocando-os frente a frente, os diferentes tipos de regras que aparecem no direito.<sup>79</sup>

E completa o mesmo autor, ao afirmar que:

A comparação não tem, desde logo caráter absoluto, pois é evidente que o Direito não é um jogo. Não se trata de equipará-los desde um ponto de vista antropológico ou sociológico, nem tampouco desde uma perspectiva da teoria dos valores.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> ROBLES, Gregorio. **As regras do direito e as regras dos jogos**: Ensaio sobre a teoria analítica do direito. São Paulo: Noeses, 2011. p. 04

<sup>80</sup> Ibid., p. 05

Há, portanto, uma sutil diferença com o entendimento de Huizinga, pois este, a partir da identificação da regra como elemento essencial do jogo, faz uma comparação mais ampla com o direito, afirmando que todo processo judicial é uma competição, e que toda competição é um jogo:

A possibilidade de haver um parentesco entre o direito e o jogo aparece claramente logo que compreendemos em que medida a atual prática do direito, isto é, o processo, é extremamente semelhante a uma competição, e isto sejam quais forem os fundamentos ideais que o direito possa ter.

[...]

Quem diz competição, diz jogo. Conforme já vimos, não há razão alguma para recusar a qualquer tipo de competição o caráter de um jogo. O lúdico e o competitivo, elevados àquele plano de seriedade sagrada que toda sociedade exige para sua justiça, continuam ainda hoje sendo perceptíveis em todas as formas da vida jurídica.<sup>81</sup>

Ultrapassada essa questão, e uma vez compreendido que para Robles a comparação com o jogo é apenas uma forma de ressaltar o que é parecido do que é diferente, extraíndo daí regras gerais, é imperiosa a necessidade de se fazer outro esclarecimento de suma relevância.

É que a teoria do direito mais amplamente divulgada no Brasil entende que o direito possui normas, que se dividem em regras e princípios. Não que essa concepção esteja revogada ou ultrapassada, mas Gregorio Robles em sua obra adota terminologia diferente.

A palavra regra deve ser entendida, em princípio, em seu significado mais neutro e amplo, equivalente à proposição linguística orientado (por seu sentido) a dirigir, direta ou indiretamente, determinado aspecto da ação humana. Ao utilizar esta palavra como termo chave se elude deliberadamente o termo norma, que na Teoria do Direito é o mais amplo para designar todas e cada uma das proposições linguísticas que aparecem nos textos que configuram um ordenamento jurídico.<sup>82</sup>

---

<sup>81</sup> HUIZINGA, Johan. *Homo Ludens: o jogo como elemento da cultura*. 8ª Ed. São Paulo: Perspectiva, 2018, p.

<sup>82</sup> ROBLES, Gregorio. *As regras do direito e as regras dos jogos: Ensaio sobre a teoria analítica do direito*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 05

Nesse sentido, considerando que este trabalho, no capítulo dois, utiliza a classificação mais comum, que entende norma como gênero e regra como espécie, faz-se necessários esclarecer que a partir desse ponto a utilização da expressão regra, sempre que empregada pela teoria de Gregório Robles, deve ser entendido como uma proposição linguística elementar.

Feitas essas considerações, passa-se a análise dos conceitos que a partir de Robles foram extraídos em comum entre os jogos e o direito. Segundo o autor, tanto um como outro possuem três tipos de regras, ou seja, três tipos de proposições linguísticas elementares que regem o funcionamento dos jogos e do direito, que são: regras ônticas, regras técnico-convencionais e regras deônticas. A seguir, cada um desses tipos de regra será pormenorizadamente detalhado.

### 3.3.1 O jogo e o direito no âmbito ôntico-prático

Para desenvolver seu trabalho comparativo entre os jogos e o direito, Gregório Robles parte para definição da metodologia a ser empregada em sua pesquisa.

Cita o autor o método genético (ou causal), que busca uma relação de causa e efeito na realidade fática do jogo, remetendo às condições históricas, sociológicas e psicológicas em que ele surgiu. Aqui é possível enquadrar o trabalho de Huizinga acerca dos jogos, anteriormente já analisado.

Robles se refere também ao método estratégico, que consiste na análise da melhor maneira possível de se vencer um jogo. Aqui se aplica a matemática para analisar os cenários possíveis e identificar aquele em que é mais vantajoso. Não é difícil de perceber que essa é a teoria dos jogos de Nash e de Von Neumann.

O autor remete ainda ao método teleológico, segundo o qual o jogo pode ser analisado com enfoque em suas finalidades, pressupondo a existência de que haja uma que transcenda o próprio existir do jogo, levando a uma busca pelos fins que motivam os sujeitos dos jogos.

Por sua vez, o último método citado é o linguístico, adotado por Robles em sua análise, uma vez que tanto o jogo como o direito se constituem de uma

comunicação entre sujeitos. É através do meio linguístico que se expressam as regras, sejam elas escritas ou subentendidas nos costumes.

Considerando este último método é que a teoria de Robles passa a estudar os jogos e o direito. Nesse sentido, utilizando-se como exemplo o xadrez, o autor afirma que só é possível definir o que é esse jogo específico a partir da explicação de suas regras essenciais e indispensáveis, tais como: um tabuleiro quadrado, com 64 casas, jogada por 32 peças, que se movimentam de uma maneira X, etc.

Outro jogo, o futebol, só pode ser definido também a partir da explicação de suas regras fundamentais, afirmando-se que é um jogo que se desenvolve em um campo retangular, cujas extremidades possuem dois alvos também retangulares, que devem ser acertados por uma bola, que só pode ser conduzida pelos pés.

Observe-se que se a intenção fosse definir o basquete também seria citado um campo retangular, com alvos nas extremidades, mas estes seriam diferentes por serem redondos e por sua posição suspensa no ar. Esse jogo também envolve a condução de uma bola, mas no caso isso deve ser feito pelas mãos.

Todavia, Robles afirma que existem regras que estruturam o ser e proceder da disputa, e por isso são necessárias e indispensáveis para definir esse ou aquele jogo, e regras que, apesar de relevantes, o seu descumprimento não desnatura a essência do jogo.

Ora, uma partida de futebol pode ser jogada em qualquer campo, por mais rudimentar que seja, e não se estará desvirtuando uma regra essencial de sua definição. Mas se o campo for trocado por uma piscina, não se tem mais futebol, mas outro jogo. Por isso que o campo é uma regra necessária do futebol e que compõe a sua definição como tal.

Ainda nessa linha de raciocínio, o futebol possui outras regras, também importantes, mas que não desnaturam sua definição. É o caso da falta e do pênalti, que se constituem em agressões físicas proibidas durante a partida, que dependendo da intensidade pode acarretar maior ou menor punição. Esse tipo de regra normalmente estabelece uma conduta de fazer ou deixar de fazer algo e, em geral, traz em si uma consequência punitiva.

Todavia, essa regra não é essencial para definir o jogo de futebol, se alguém violar esse postulado haverá uma punição, mas o jogo continua. Ainda que o jogo tenha várias agressões do tipo, ele ainda será futebol. Poderá ser com maior ou menor beleza, mas ainda assim continuará sendo futebol.

Todas essas conclusões aqui extraídas, consideradas como um conjunto de regras essenciais que definem o próprio jogo que está sendo disputado, é chamado por Robles de “âmbito ôntico-prático”, e este necessariamente é oriundo de uma convenção adotada pelos indivíduos que criaram o jogo.

O jogo é um ser, mas, diferente de um ser natural ou do ser lógico, é um ser convencional, posto que tem sua origem em uma convenção. Antes da convenção o jogo não existe; só existe após a convenção. A convenção criadora do jogo é uma convenção criadora do ser, posto que o jogo é um ser. Pode ser denominada, por esta razão, de convenção ôntica. O jogo é um ser convencional que tem sua origem em uma convenção ôntica. O direito é igualmente resultado da convenção. Isto não significa que surja como produto de um acordo faticamente realizado entre homens. O caráter convencional do Direito indica que é um produto da vontade dos homens, que têm uma origem artificial e que, por conseguinte, não deriva da natureza das coisas.<sup>83</sup>

A partir dessa constatação, afirma Robles que a convenção de criação do jogo pode se dar de três maneiras: a primeira através de um único sujeito, que idealiza os contornos das regras necessárias e definidoras e apresenta aos demais, que de alguma formam a aceitam.

A segunda a partir de uma pluralidade de sujeitos, que se reúnem e definem as regras de comum acordo, na medida do que eles acham que é ou não necessário que deva ter durante o processo criativo.

A terceira seria por meio de um desenrolar paulatino e progressivo, na proporção em se vivencia um protojogo, que vai sendo acrescentado ao longo do tempo de novas regras essenciais e definidoras do seu ser.

Essas três formas de se criar as regras do jogo também ocorrem com o direito. Os postulados essenciais e definidores da estrutura do direito de um país podem ocorrer através da outorga de uma Constituição, como foram, no caso

---

<sup>83</sup> Ibid., p. 24

brasileiro, as Constituições de 1824 e de 1937, ou podem surgir através de uma Assembleia Constituinte eleita pelo povo para fazer a Carta Magna, como foi a Constituição de 1988.

A terceira possibilidade de se estabelecer a convenção das regras do direito, através de um processo histórico não-escrito que vai acrescentando ao longo do tempo novos postulados, muito se assemelha ao Direito Consuetudinário.

Todavia, a forma como se criou a convenção não pode ser confundida como a própria convenção em si. Uma vez estabelecida a existência das regras essenciais que definem um jogo, ou o direito, essas regras adquirem existência própria independente do processo criativo que a originou.

É por isso que Gregório Robles chama de âmbito ôntico-prático de conjunto de regras essenciais que definem o ser e o existir do jogo, ou do direito, que foram de alguma maneira convencionadas pelos sujeitos criadores, mas que existe independente deste ato de criação.

A existência do âmbito ôntico-prático de um jogo não depende do conjunto factual que lhe antecedeu ou que lhe sucedeu. Ele simplesmente continua a existir enquanto aquela convenção for conhecida pela linguagem humana.

Para se compreender esse pensamento, seguindo as lições de Robles, basta observar que mesmo que não exista mais o Império Romano, o Direito Romano ainda existe como Direito, ainda é estudado, mesmo que não seja mais praticado. Em outras palavras, o fato do jogo e do direito estar ou não sendo praticado, e de seus criadores estarem ou não vivos, não afeta sua existência como um ser convencional de origem linguística.

O âmbito ôntico-prático de um jogo ou do direito, portanto, é a convenção estabelecida que cria esse ser. Por isso que o âmbito ôntico-prático possui elementos, que são: espaço, tempo, sujeitos, competências e procedimentos. Tanto os jogos como o direito possuem esses elementos.

Nesse sentido, para o jogo de xadrez as 64 casas é seu espaço, para o direito é o território de um país; para o jogo de futebol os 90 minutos é seu tempo, para o direito é a entrada em vigor de uma constituição; para os jogos em geral os

sujeitos são os jogadores, para o direito os sujeitos são diversos tais como o cidadão, entes públicos, funções auxiliares da justiça; no jogo de futebol o goleiro é o indivíduo competente para defender o gol e utilizar as mãos, para o direito o julgador é o competente para decidir imparcialmente a lide; no basquete o procedimento de condução da bola deve ser feito com as mãos, mas sempre quicando no chão, para o direito o procedimento está via de regra do direito processual.

Feitas essas considerações, passa-se agora para a análise dos tipos de regras existentes nos jogos e no direito, segundo Gregório Robles, que são: regras ônticas, regras técnicas e regras deônticas.

### 3.3.2 Regras ônticas:

Regras ônticas são aquelas que não descrevem uma ação que deva ser feita, mas sim que indica os elementos que compõem o jogo ou o direito, ou seja, o âmbito ôntico-prático.

Como visto anteriormente, os elementos do âmbito-ôntico prático são: espaço, tempo, sujeitos, competências e procedimentos. Desses, somente o último, procedimentos, não pertence ao campo das regras ônticas

Assim, a regra que indica que o futebol é um jogo disputado em um campo retangular é uma regra ôntica, também é a regra que diz que o tabuleiro de xadrez possui 64 casas. Por sua vez, a regra que estabelece o tempo de 90 minutos da partida de futebol também é ôntica.

Trazendo para o âmbito do direito, especialmente tributário, é possível identificar uma multiplicidade de regras ônticas, tais como:

- a) regra que estabelece o sujeito passivo de uma exação, como no IPVA que é o proprietário de um veículo automotor;
- b) regra que estabelece a competência de um ente federativo para instituir um tributo, como o artigo da constituição que determina que o ISS é um tributo municipal e o ICMS é estadual;

c) regra que estabelece o espaço para cobrança de um tributo, como as contribuições de melhoria que são vinculadas à valorização criada por uma obra pública em determinada região;

d) regra que estabelece o tempo de duração de uma contribuição provisória, como foi o caso da CPMF.

Deve-se atentar que a regra ôntica não determina uma ação, mas ela é condição para que a ação ocorra. Ou seja, a regra ôntica estabelece os elementos mínimos que posteriormente serão objeto das regras técnicas e das regras deônticas.

Mais uma vez, recorrendo à comparação com os jogos, é ôntica a regra que diz que o futebol é jogado em um campo retangular com dois gols nas extremidades. Posteriormente, um determinado tipo de regra vai prescrever a maneira de se marcar o gol, que é levando a bola até o alvo adversário. Ora, essa regra que ainda será estudada estabelece um proceder, mas que somente é possível se houver um campo e nele existir dois alvos na extremidade.

Portanto, ainda que a regra ôntica não estabeleça uma ação, ela na prática é uma condição para que a ação ocorra no futuro. Nas palavras de Robles:

As regras ônticas não são regras diretas da ação, já que não estabelecem nenhuma exigência de conduta. Apenas indicam os elementos necessários prévios à ação em que esta deve se desenvolver. Porém, o fato de não serem regras diretas da ação não quer dizer que não a afetem; ao contrário, a ação somente é possível à mercê da preexistência das regras ônticas.<sup>84</sup>

Assim, a identificação de uma regra ôntica não demanda maiores dificuldades. Deve-se acrescentar apenas que, por definir o conjunto de elementos que compõem o âmbito ôntico-prático, são as regras ônticas necessárias para definir o ser do jogo. Ou seja, o ato de dizer o que é um jogo (como o xadrez) implica na enumeração das regras ônticas (tabuleiro com 64 casas, 32 peças, etc).

No direito também é possível fazer a mesma relação. As regras que estruturam e compõem os fundamentos elementares do código jurídico de uma

---

<sup>84</sup> Ibid., 116

nação são justamente as regras ônticas. Em geral elas estão na constituição, mas nada impede que estejam em diplomas infralegais.

Portanto, as regras ônticas são “todas aquelas que se referem aos elementos espaço-temporais da ação, assim como as que indicam a qualidade dos sujeitos da mesma e suas respectivas competências”<sup>85</sup>

As regras ônticas comportam uma importante subdivisão em: regras organizacionais, derogatórias e potestativas.

A regra ôntica organizacional, como é possível inferir do próprio nome, é aquela que estabelece a organização espacial dos institutos que cria. Está presente em geral no direito público. Mas nada impede que esteja no direito privado, o estatuto social que cria uma associação, nos termos do código civil, possui inevitavelmente regras ônticas organizacionais. Os enunciados que estabelecem o marco temporal de início de validade de uma direito também é regra ôntica, como ocorre com postulados constitucionais que estabelecem a irretroatividade para criação de novos tributos. Ademais, é organizacional a regra ôntica que determina quem são os sujeitos da tributação.

A regra ôntica derogatória é aquela que revoga existência da regra anterior. Ela marca, portanto, o termo final do tempo como elemento do âmbito ôntico-prático. Quando uma lei termina em seus últimos artigos e determina que “revogam-se todas as disposições em contrário”, ou “revoga-se a lei X”, está-se diante de uma regra derogatória.

Por fim, existem as regras ônticas potestativas, que são aquelas que determinam a competência dos sujeitos. O estabelecimento de quem é o sujeito compete à regra ôntica organizacional, mas o poder conferido a esse sujeito advém da regra ôntica potestativa.

### 3.3.3 Regras técnicas-convencionais

As regras técnico-convencionais são aquelas que estabelecem o procedimento necessário para alcançar determinado resultado. Elas, portanto, são regras de ação, diferentemente do que foi visto no que tange às regras ônticas.

---

<sup>85</sup> Ibid., 240

Ocorre que o procedimento também compõe aqueles elementos essenciais que constituem o âmbito ôntico-prático. Ou seja, além do espaço, tempo, sujeitos e competência (elementos do âmbito ôntico prático que são definidos pelas regras ônticas), há ainda o procedimento, o último elemento do âmbito ôntico-prático, cuja constituição é feita pela regra técnica.

Como visto, a regra ôntica não estabelece uma ação, mas é pressuposto para que a ação ocorra no futuro. Por isso que Robles diz que as regras ônticas relacionam-se com a ação de forma indireta.

Já a regra técnica estabelece uma ação, mas como essa ação é elemento constitutivo do âmbito ôntico-prático, essa regra acaba também por compor a definição de um determinado jogo.

Por exemplo, para definir o futebol é necessário enumerar as regras ônticas já vistas (campo retangular, com gols nas extremidades, uma bola, com 11 jogadores de cada lado). Mas também para definir o futebol é indispensável dizer como se dá o proceder do jogo, ou seja, a forma como ele se desenrola, que é através da condução da bola através do campo utilizando-se apenas os pés, cuja meta é atingir o gol adversário com a bola. Observe-se que essa segunda parte da definição do que é o futebol é uma ação.

Pois bem, basta-se que se mude esse proceder, essa regra que estabelece a forma como o jogo é conduzido, que o futebol deixa de ser o que é e se torna outro jogo. Ora, o mesmo campo retangular, com dois gols, uma bola e vários jogadores, será um jogo diverso se a condução dessa bola se der através das mãos e não dos pés, nesse caso o nome do jogo não será mais futebol, mas sim handebol.

Assim, fica caracterizado que a regra que estabelece a maneira desse proceder durante o jogo constitui um elemento essencial para defini-lo. Por isso que a regra procedimental é convencional, pois é criada junto com os demais elementos do jogo, e também compõe o núcleo central do conceito. Em outras palavras, o procedimento é elemento essencial para o âmbito ôntico-prático do jogo.

Para dar outro exemplo, basta comparar ao xadrez, que é um jogo disputado em um tabuleiro de 64 casas e 32 peças, sendo 16 para cada lado (regras

ônticas). Mas além disso, é necessário explicar a movimentação de cada um dos tipos e peça e dizer que ganha aquele que conseguir cercar o rei adversário de ataques por todos os lados (o xeque-mate).

O direito é permeado de regras procedimentais. Elas estão na constituição, no processo legislativo, no processo civil, no processo penal. Elas são o proceder do direito, a maneira pela qual o indivíduo deve agir para fazer valer os demais tipos de normas.

Mas nem todas as regras procedimentais do direito estão nos diplomas processuais. A título de exemplo, as regras que determinam a forma de realizar declaração de imposto de renda é uma norma procedimental estabelecida diretamente entre o estado-indivíduo.

Além disso, nem tudo que está nas leis processuais são regras procedimentais. Como já explicado anteriormente, regras de competência pertencem ao âmbito-ôntico prático das regras ônticas.

Nesse sentido, afirma Robles:

As regras de organização e de competências não são regras procedimentais, ainda que os tratados do uso do Direito processual as incluam em seu âmbito de interesse. Tanto as regras organizacionais quanto as que atribuem competências são regras prévias às que estabelecem os requisitos necessários da ação, isto é, às regras procedimentais. Para que um órgão atue e, por exemplo, decida, deve existir previamente como órgão, e deve-se especificar sua respectiva competência com antecedência.<sup>86</sup>

Além da regra técnica-convencional, própria dos jogos e do direito, portanto, da convenção criadora que determina os elementos do âmbito ôntico-prático, há ainda outros tipos de regras técnicas.

No caso, tratam-se das regras técnico-causais e das regras técnico-lógicas. As primeiras são as regras de causa e efeito da natureza, própria do campo das ciências naturais. Já as lógicas, são aquelas regras que definem as formas do pensamento para desenvolver um raciocínio válido do ponto de vista formal.

---

<sup>86</sup> Ibid., 237

Essas regras devem ser aqui citadas apenas para título informativo, isso porque o Direito e o jogo são convenções, sendo seu tipo natural de regra as técnico-convencionais aqui estudadas.

#### 3.3.4 Regras deônticas (ou normas)

Na terceira categoria de regras citadas por Robles estão as chamadas deônticas, ou simplesmente denominada de normas. São normas que também estabelecem uma ação diretamente para o sujeito do jogo.

Todavia, ao contrário das normas técnico-convencionais (procedimentais) as regras deônticas não são essenciais para definir o ser do jogo. Ou seja, os elementos regidos por essa categoria de regras não devem obrigatoriamente compor os elementos indispensáveis para o âmbito ôntico-prático.

A regra deôntica estabelece uma ação de fazer ou deixar de fazer, cujo descumprimento pode vir acompanhada de uma sanção. Não é essencial porque alguns jogos não precisam da previsão de sanções, como é o caso do xadrez.

Todavia, em jogos em que o indivíduo está inserido diretamente na conduta, como o futebol, basquete, etc, faz-se necessário estabelecer condutas permitidas e vedadas.

A regra deôntica pressupõe a possibilidade do sujeito se negar a cumpri-la, mas nem por isso ela deixa de valer. Pelo contrário, posto que o próprio comando da regra pode trazer uma sanção.

Conforme leciona Robles, essas regras deônticas não são apenas proibitivas, mas podem ser também normas permissivas, que estabelecem uma ação que é possível.

De acordo com a concepção dominante, tanto as chamadas normas preceptivas (que também recebem o nome de imperativas) quanto as proibitivas supõem diretamente a expressão de um dever, as primeiras de maneira positiva e as segundas de forma negativa. A norma preceptiva seria formulada como um dever, enquanto a proibitiva, como um não-dever. No entanto, cabe assinalar que um exame mais detalhado da proibição leva-nos a compreender que a norma preceptiva e a norma proibitiva têm natureza linguística

idêntica, a de serem expressões de um dever, diferenciando-se apenas pelo conteúdo.<sup>87</sup>

O direito é permeado de regras deônticas, tais como no Código Civil “Art. 927. Aquele que, por ato ilícito, causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.” e “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.” e no Código Penal “Art. 121. Matar alguém: Pena - reclusão, de seis a vinte anos”.

### 3.3.5 Possibilidade de violação das regras

Como evidenciado no tópico anterior, a violação das normas deônticas acarretam a sanção nela prevista. Elas não descaracterizam o jogo em si. Quanto ao descumprimento das regras processuais, afirma Robles que:

O nada é o que resulta do descumprimento da regra procedimental. Pode-se argumentar que essa resposta é exagerada, posto que qualquer pessoa está disposta a observar que mesmo que o sujeito não tenha realizado a ação necessária acabou por executar determinados movimentos, alguns dos quais talvez sejam ou correspondam ao cumprimento de parte dos requisitos estabelecidos como necessários. Neste sentido, o sujeito fez “algo” e, portanto, seria um exagero falar de nada. Esta objeção não é aceitável, já que confunde movimento e ação. Não há dúvida que o sujeito fez algo, mas esse algo que fez não é legível no esquema da ação do âmbito ôntico-prático.<sup>88</sup>

Todavia, para Robles, o mesmo não pode ser dito em relação às Regras ônticas, pois essas não comportam qualquer possibilidade de serem desrespeitadas ou violadas.

As regras ônticas não podem ser cumpridas nem descumpridas, uma vez que não são regras diretas da ação. Só tem sentido falar de cumprimento ou descumprimento com relação àquelas regras que se referem diretamente à ação do sujeito. Esse é o caso, obviamente, das regras técnicas e das normas, pois são regras diretas de ação.<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup> Ibid., p. 206.

<sup>88</sup> Ibid., 181.

<sup>89</sup> Ibid., 179.

Aqui pede-se as devidas vênias para discordar da doutrina exposta. As regras ônticas são aquelas originadas de uma convenção que estabelecem os elementos do âmbito ôntico-prático, que são: espaço, tempo, sujeitos e competência.

Nos jogos por vezes pode ser difícil imaginar a violação dessas regras, pois o jogo sequer poderia ocorrer. Não é cogitável disputar uma partida de xadrez sem um tabuleiro de 64 casas. Em um jogo de futebol também não é possível imaginar que um goleiro usurpe as competências do árbitro. Todavia, no que diz respeito ao direito isso não é verdade absoluta.

Com frequência são editadas leis ou tomadas decisões que de fato violam regras ônticas do direito, e aqui se pode citar diversos exemplos:

- a) a contribuição de melhoria é um tributo que só pode ser instituído para imóveis que sofreram valorização em razão de uma obra pública. Há aqui uma norma ôntica espacial, pois o espectro de abrangência do tributo será um espaço determinado. Se o tributo vier a ser cobrado de um imóvel fora desse espaço haverá violação de uma norma ôntica espacial;
- b) Imóveis em áreas urbanas estão sujeitos ao IPTU em favor do município. Imóveis em áreas rurais estão sujeitos ao ITR em favor da União. Portanto, a localização do imóvel altera a sujeição ao tributo. Se uma norma determinar que um imóvel rural pague IPTU estará sendo violada uma norma ôntica espacial;
- c) A contribuição provisória é um tributo criado para uma determinada necessidade por um certo tempo. A cobrança desse tributo além do tempo previsto violará uma regra ôntica temporal;
- d) A invasão da competência tributária de outro ente federativo, instituído tributo que não lhe competia, também é uma violação de uma regra ôntica de competência.

Portanto, exemplos não faltam para demonstrar que mesmo regras estruturais podem ser violadas. Quando estas regras estão no texto constitucional tem-se justamente uma situação de Inconstitucionalidade.

Nesse ponto, as consequências que a violação de regras ônticas do direito acarretam comportam uma comparação com o que Roger Caillois descreveu que acontece com os jogos:

Além do mais, no jogo, um código estrito e absoluto governa sozinho adicionados cujo consentimento prévio aparece como a própria condição para participar em uma atividade isolada e completamente convencional. E se, subitamente, a convenção não fosse mais aceita ou sentida como tal? E se o isolamento não fosse mais respeitado? Com certeza nem as formas nem a liberdade do jogo poderiam subsistir. Permaneceria somente, tirânica e opressiva, a atitude psicológica que pressionava a adotar tal jogo ou tal espécie de jogo mais do que outro.<sup>90</sup>

Ou seja, tal como no jogo, a subversão da convenção que cria as regras leva à opressão e à tirania. A mesma lógica é aplicável ao Direito. O direito não só comporta a possibilidade de uma regra ôntica ser descumprida, como de fato isso ocorre com certa frequência, pelo menos no direito brasileiro, e os resultados são nefastos.

### **3.4 Contribuições da teoria dos jogos para análise da Segurança Jurídica**

Ao longo de todo o trabalho desenvolvido até aqui procurou-se delinear os principais aspectos da Segurança Jurídica, entendida como um sobreprincípio dentro da divisão clássica do direito entre normas, princípios e regras.

Ao se tratar dos jogos pelo visão de Huizinga demonstrou-se com clareza que o elemento regra é essencial para a existência do jogo. O mesmo procurou ser feito em relação aos jogos objetos de análise matemática a partir do Equilíbrio de Nash, posto que a calculabilidade das hipóteses mais vantajosas ou não envolve a pressuposição de um sistema fechado de regras, como explicado no dilema do prisioneiro ou na batalha naval entre os EUA e Japão.

Ao introduzir o assunto da teoria dos jogos, na visão de Gregório Robles, foi esclarecido que para este autor o termo regra é gênero, sendo norma um tipo específico de regra (as chamadas regras deônticas), sendo que as regras ônticas e técnicas constituem outros tipos de regras.

---

<sup>90</sup> CAILLOIS, Roger. Os jogos e os homens: a máscara e a vertigem. Petrópolis-RJ: Editora Vozes, 2017., p. 88.

Todavia, superada a questão terminológica, muito pode ser aplicado em favor da Segurança Jurídica através das definições extraídas das comparações entre jogos e o direito.

Para ilustrar a relação da Segurança Jurídica com esses conceitos toma-se aqui a liberdade em utilizar em um só turno o Dilema do Prisioneiro da teoria matemática e as categorias de regras de Robles com sua teoria filosófica. Como anteriormente adiantado no início deste capítulo, essas teorias possuem muito mais em comum do que se pode imaginar.

No Dilema do Prisioneiro foi relatado uma competição na qual as partes deveriam decidir se fariam ou não uma delação premiada. Por ser uma competição, segundo Huizinga, também é um jogo.

Assim, para que seja possível extrair a melhor possibilidade de escolha diante do dilema algumas regras devem ser observadas, que são:

- a) dois prisioneiros;
- b) que estão em celas incomunicáveis;
- c) que recebem cada qual um acordo de delação premiada.

Observe-se que as categorias de regras expostas por Robles podem ser identificadas no Dilema do Prisioneiro. Há regra ôntica para definir os sujeitos (item “a” acima), há regra ôntica espacial (item “b” acima) e há regras técnico-convencionais de procedimento (item “c” acima). Existe ainda uma regra deôntica implícita nesse jogo, que é o fato desses prisioneiros terem cometido um crime que lhes fará sofrer uma sanção.

Como já analisado em tópicos pretéritos, a melhor escolha para ambos os prisioneiros é fazer a delação. Isso tomando-se como pressuposto que aquelas regras serão obedecidas. Todavia, se houvesse o desrespeito dessas regras, para a matemática o resultado não poderia ser calculado. Sob o aspecto filosófico o jogo sequer poderia ser jogado.

Transmutando esse exemplo para o campo do direito, qual seria a consequência da violação daquelas regras? Como visto, Gregório Robles entende que isso não seria possível, mas esta doutoranda diverge desse posicionamento pelas razões anteriormente já esclarecidas.

É neste ponto que reside a contribuição dos jogos à análise da Segurança Jurídica. Observe-se que o desrespeito aos postulados fundamentais que estabelecem o âmbito ôntico-prático do direito (espaço, tempo, sujeitos, competência e procedimento) tornam as possibilidades incognoscíveis, não sujeitos de serem antevistas pelo indivíduo, causando justamente uma situação de insegurança jurídica, pois afeta a calculabilidade do resultado.

Portanto, este trabalho define Segurança Jurídica como sendo o respeito às regras ônticas e regras técnico-convencionais do âmbito ôntico-prático do direito. Ou dito de forma inversa, ter-se-á uma situação de insegurança sempre que regras ônticas ou técnico-convencionais não forem observadas.

Ora, uma lei que estabeleça a cobrança de um tributo, em descumprimento à regra ôntica temporal da Constituição que estabelece o princípio da anterioridade anual, é inequivocamente uma lei que viola a Segurança Jurídica.

No mesmo sentido, também viola a Segurança Jurídica uma lei estadual que cobra um tributo federal, ou vice versa. Nesse caso será uma regra ôntica de competência que será desrespeitada.

Ainda no campo dos exemplos, pode ser citado também como situação geradora de insegurança jurídica uma decisão de um tribunal que diverge de jurisprudência consolidada da mesma corte. Aqui há uma violação à norma técnico-convencional que estabelece que as decisões judiciais devem ser motivadas.

Parece claro, portanto, que uma determinada situação na qual houve desrespeito às regras ônticas e técnico-convencionais acarreta invariavelmente um situação de insegurança jurídica.

Estabelecida essa premissa, é indispensável questionar a relação das regras deônticas com a Segurança Jurídica. Como visto, essas regras estabelecem uma ação de fazer ou não fazer e, em geral, vem acompanhada de uma sanção. Para formular o problema, questiona-se: o desrespeito de regras deônticas acarreta insegurança jurídica?

É necessário entender que a violação das regras deônticas são comuns e até mesmo corriqueiras. Ou seja, o direito já espera que alguém viola uma regra deôntica, e para isso antecipadamente prevê sanções.

Mesmo na hipótese de violação em massa de regras deônticas, como uma onda de violência com diversos assassinatos, não provocará sozinha a situação de insegurança jurídica. Isso porque esse desrespeito em larga escala a uma regra deôntica só ocorre apenas e tão somente porque outras regras ônticas e procedimentais previamente falharam por completo. Se os órgãos policiais do estado deixam de funcionar, e passa a inexistir persecução criminal, é que estará criada as condições para a violação das regras deônticas de natureza penal.

Portanto, identifica-se que os elementos do âmbito ôntico-prático do direito (espaço, tempo, sujeito, competência e procedimento), representados por suas respectivas regras ônticas e técnico-procedimentais, serve como meio para aferir se houve ou não violação à segurança jurídica, posto que compõe o seu conceito.

A melhor maneira de demonstrar esse ponto é através de casos concretos, nos quais é possível fazer uma análise nos termos aqui propostos, avaliando em situações reais se houve ou não violação da segurança jurídica através da identificação dos elementos do âmbito ôntico-prático. Os próximos capítulos irão se debruçar sobre esse assunto.

## 4. ANÁLISE DO CASO DO FUNRURAL

### 4.1 Exposição da problemática

Por mais que o direito acertadamente sempre tenha almejado alcançar o status de ciência, a prática jurídica de maneira geral é marcada por reviravoltas inesperadas que fogem das teorias propostas pelos estudiosos, surpreendem a todos e irradiam inúmeros efeitos na sociedade.

Muitos antes da criação de mecanismos processuais que permitem a atribuição de efeitos *erga omnes* às decisões judiciais (como a repercussão geral e os recursos repetitivos), a prática utiliza a jurisprudência dos tribunais superiores a fim de orientar as decisões das demais instâncias.

Assim, as cortes superiores, ao decidir em determinado sentido, acabavam por criar paradigmas que eram e ainda são seguidos pelos membros que compõem a justiça.

Não cabe aqui discutir acerca das diferenças entre um sistema judicial de *commum law x civil law*. Fato é que por mais que o direito seja positivado, sempre carecerá da necessária interpretação humana, que se autocondiciona e se deixa influenciar pelas interpretações realizadas por outros sujeitos, especialmente quando a estrutura judicial se organiza em graus crescentes de atribuições.

Em qualquer caso, tanto nas hipóteses de precedentes vinculativos, como naqueles que não há atribuição de efeitos *erga omnes*, a guinada jurisprudencial é um fenômeno corriqueiro que deve ser estudado e, na medida do possível, teorizado pelos doutrinadores.

O presente capítulo se debruça na análise dessa situação à luz da teoria dos jogos. Para isso é imperiosa a necessidade de se eleger situações exemplos que permitam um estudo empírico a fim delinear um quadro geral entre o que é teorizado, discutido e efetivamente aplicado.

Para isso, nesta etapa do trabalho é feita uma análise de casos em que é possível identificar elementos da teoria dos jogos e empiricamente observar seu comportamento.

O caso discutido neste tópico trata-se da cobrança do tributo denominado FUNRURAL, que é uma contribuição social destinada à previdência envolta em inúmeras controvérsias.

Para tanto, far-se-á uma delimitação do contexto histórico dessa cobrança, as celeumas então geradas, as soluções encontradas, bem como a rediscussão da matéria em outro cenário que terminou por provocar verdadeira guinada jurisprudencial.

Com esse procedimento se busca encontrar relevantes elementos de análise empírica, partindo-se de casos isolados para extrair uma conclusão geral, utilizando-se, portanto, neste momento em especial, o método indutivo de pesquisa,

Como referencial teórico será utilizada a teoria dos jogos pesquisada por Gregório Robles através do método linguístico, objetivando, assim, torná-los explicáveis dentro da dinâmica de fatores que podem influenciar o processo decisório.

## **4.2 Histórico do FUNRURAL**

A questão do FUNRURAL diz respeito diretamente ao custeio da Seguridade Social. Mais especificamente se refere à forma de financiar a seguridade social para os benefícios rurais, que se dá através da cobrança de um tributo chamado de “contribuição social”.

Portanto, a correta compreensão do tema relativo ao FUNRURAL exige explicações tanto de origem tributária como de origem previdenciária, a fim de melhor apreender a extensão dos termos jurídicos que são abordados.

Originalmente a CF/88 dizia o seguinte:

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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;<sup>91</sup>

---

<sup>91</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.

Observa-se que a Constituição previa que o custeio da previdência pelos empregadores seria sobre as seguintes situações (art. 195, inciso I): a) folha de salário (que é a contribuição de 20% do INSS); b) faturamento (a COFINS); c) lucro (a CSLL). O custeio por parte dos trabalhadores foi previsto no inciso II do referido artigo.

Nesse sentido, enquanto que o custeio por parte das empresas (art. 195, inciso I) visa apenas e tão somente manter a viabilidade da Seguridade Social, o custeio por parte dos trabalhadores (art. 195, inciso II) traz uma contrapartida direta do estado, que é o acesso a um benefício da Previdência Social.

Aqui, a título de esclarecimento, faz-se necessário apontar que no direito brasileiro o termo Seguridade Social é gênero, do qual são espécies: a) Previdência Social; b) Assistência Social; c) à Saúde.<sup>92</sup>

Quando uma empresa realiza contribuições ao sistema através das situações previstas no art. 195, inciso I, todo o conjunto da seguridade social está sendo custeado. Todavia, quando o trabalhador realiza sua contribuição pessoal, apenas o braço da previdência está sendo custeada.

A Assistência Social e a Saúde independem de contribuição direta do trabalhador, fazendo jus mesmo que não tenha vertido nenhum pagamento direito para o sistema. Isso só é possível justamente em virtude do custeio por parte das empresas através das hipóteses do art. 195, inciso I, da CF/88.

A título de esclarecimento histórico, é importante destacar que nem sempre foi assim. Por volta da década de 1970 o acesso ao sistema público de saúde só era possível para aqueles que tivessem contribuído para a previdência social, na época chamada INAMPS.<sup>93</sup> Assim, um trabalhador rural que quisesse atendimento no sistema público de saúde tinha duas opções: a) contribuía para a

---

<sup>92</sup> BALERA, Wagner Balera. Sistema de Seguridade Social. 8ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 2016, p. 30.

<sup>93</sup> Em Discussão: Revista de audiências públicas do Senado Federal. Brasília, Ano 6, setembro de 2015. p. 30. Disponível em <[https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/@@images/arquivo\\_pdf/](https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/@@images/arquivo_pdf/)>. Acesso em: 9 de fev. 2018.

previdência; b) ou socorria-se nas Santas Casas de Misericórdia, instituições hospitalares beneficentes custeadas por religiosos.

A Constituição Federal de 1988, ao criar o sistema da Seguridade Social, objetivava, entre outras coisas, desvincular a ideia de acesso à saúde da necessidade de contribuição para o sistema previdenciário.

É nesse contexto que surge a questão do FUNRURAL. O texto da CF/88, ao lado das contribuições dos empregadores (art. 195, inciso I) e dos empregados (art. 195, inciso II), trazia previsão excepcional em favor dos chamados rurícolas, pequenos produtores rurais que exercem suas atividades em regime de economia familiar.

Essa previsão está inscrita no §8º do art. 195, que dizia basicamente que o pequeno produtor rural que não tivesse empregados contribuiria para a previdência por meio de um percentual incidente sobre o “resultado da comercialização do produto”.

Art. 195. [...]

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção **e farão jus aos benefícios nos termos da lei.**<sup>94</sup> (sem destaques no original)

O texto da Constituição trouxe essa exceção por uma razão bastante relevante: o pequeno produtor rural é uma figura quase híbrida, vez que possui condição social tal qual a dos empregados urbanos, mas por vezes faz uso de empregados temporários ou ajuda familiar na colheita ou plantio.

Todavia, essa figura não possui salário periódico para contribuir como o empregado urbano (art. 195, inciso II), e nem tampouco poderia contribuir como o empregador, uma vez que não tem folha de pagamento (art. 195, inciso I, alínea a), pois normalmente não tem funcionário ou estes são sazonais. Ademais, a completa

---

<sup>94</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.

inexistência de qualquer escrituração contábil também impedia a tributação sobre o faturamento e o lucro (art. 195, inciso I, alíneas *b* e *c*).

Por todas essas razões é que o texto constitucional criou a exceção do §8º do art. 195, permitindo que esse produtor contribuísse à previdência através de uma alíquota diferenciada incidente sobre “resultado da comercialização do produto”.

Essas eram as hipóteses autorizadas pelo texto constitucional para fins de custeio da previdência, sendo certo que caso o legislador quisesse instituir novas Hipóteses de Incidência deveria observar o §4º do mesmo artigo 195: “§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”<sup>95</sup>Em outras palavras, novas hipóteses de incidência somente através de lei complementar, exigida pelo art. 154, I da CF/88.

Pois bem, a CF/88 definiu as referidas hipóteses, sendo cabia ao legislador infraconstitucional instituir o tributo ao especificar a base de cálculos, a alíquota, etc. Isso foi feito através da lei de custeio da previdência social, a lei nº 8.212/1991.

A título de esclarecimento, a fim de evitar confusões interpretativas, cumpre informar que a previdência social é regida por duas leis com números semelhantes, a lei nº 8.212/1991 (lei de custeio da previdência) e a lei nº 8.213/1991 (lei de benefícios).

Assim, para fazer frente às despesas da previdência a Lei nº 8.212/1991 definiu que a contribuição da empresa seria de 20% sobre a folha (art. 22 da lei, cumprindo o que determina o art. 195, I, alínea *a* da CF). A contribuição da pessoa física que exerce trabalho urbano seria de 11% sobre o salário (art. 21 da lei cumprindo o art. 195, II da CF), e do pequeno produtor rural (chamado por esta lei de segurado especial) seria de 3% sobre o resultado da comercialização do produto (art. 25 da lei cumprindo o §8º do art. 195 da CF).

---

<sup>95</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.

Previsão normativa na CF 88	Hipótese de incidência	Correspondência na lei 8.212/1991	Sujeito passivo
art. 195, I	Contribuição sobre a sobre a folha de pagamento.	art. 22	Empresas
art. 195, II	Contribuição sobre o salário	art. 21	Trabalhadores urbanos
§8º do art. 195	Contribuição sobre o resultado da comercialização do produto	art. 25	Pequeno produtor rural

É importante ressaltar que até esse ponto originalmente todos os tributos instituídos pela lei nº 8.212/91 estavam em perfeita sintonia com as hipóteses de incidências criadas diretamente pela CF/88.

A celeuma jurídica começou a surgir com relação ao então art. 25, que possuía a seguinte redação original: “Art. 25. Contribui com 3% (três por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção o segurado especial referido no inciso VII do art. 12.”<sup>96</sup>

Todavia, essa redação foi alterada pela Lei nº 8.540/1992, cuja redação do art. 25 da lei nº 8.212/91 ficou assim:

Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na **alínea a do inciso V** e no inciso VII do art. 12 desta lei, destinada à Seguridade Social, é de:  
 I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;  
 II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho. (destaque nosso)

A alteração normativa acrescentou no texto uma citação à alínea a) do inciso V do art. 12. O inciso VII (pequeno produtor rural chamado de segurado especial) já constava originalmente no art. 25. Mas essa modificação ocorrida no ano de 1992 acrescentou o inciso V no texto do caput.

Diante disso, indaga-se, qual alteração substancial houve com o acréscimo do inciso V do art. 12?

Confira-se o texto da lei:

<sup>96</sup> BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 25 mar. 2018.

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como equiparado a trabalhador autônomo, além dos casos previstos em legislação específica: (Vide Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017)

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por **intermédio de prepostos e com auxílio de empregados**, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92);

[...]

VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo. (Redação dada pela Lei nº 8.398, de 7.1.92)<sup>97</sup> (sem destaques no original)

Ou seja, alínea e incisos acrescentados tratam da pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua.

É importante destacar que inicialmente estavam sujeitos à tributação na forma do art. 25 da lei nº 8.212/1991 apenas o indivíduo conhecido como segurado especial, que era o produtor rural que exercia sua atividade em regime de economia familiar, na forma do art. 195, §8º.

Ou seja, a norma antes previa apenas como sujeito aquele indivíduo que mais se assemelha a um empregado, apesar do próprio texto constitucional permitir que ele tivesse empregados temporários, a fim de carrear o acesso do segurado especial à previdência. Esse objetivo está muito claro no texto do art. 195, §8º, que finaliza com a seguinte expressão: “contribuirão para a seguridade social mediante a

---

<sup>97</sup> BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 25 mar. 2018.

aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e **farão jus aos benefícios nos termos da lei**<sup>98</sup> (sem destaques no original)

Com a alteração no art. 25 da lei nº 8.212/1991, passou a ser submetido à tributação pela mesma norma aquele indivíduo que é o médio produtor rural, que possui capacidade econômica para contratação de pessoal permanente, em outras palavras, um empregador rural pessoa física.

Indispensável ressaltar que essa mesma Lei nº 8.540/1992 instituiu uma substituição tributária. A pessoa jurídica que comprasse a produção dessas pessoas físicas (empregadora rural e/ou pequeno produtor rural) deveria recolher o tributo por substituição tributária.

O objetivo dessa disposição é como o de qualquer outra substituição tributária, qual seja, facilitar ao fisco a cobrança e fiscalização do tributo. No lugar de fiscalizar milhares de produtores rurais de médio porte, passa-se a cobrar apenas de algumas centenas de frigoríficos nos quais convergiam aqueles produtores.

Diante dessas alterações, surgiram inúmeras controvérsias ao longo dos anos, sendo que o caso foi parar no Supremo Tribunal Federal por mais de uma vez. Nesse sentido, historicamente, é possível fazer um corte em dois momentos distintos, um no qual se decidiu em favor dos contribuintes e outro em que a decisão foi favorável ao fisco.

#### **4.3 Primeiro Momento: Decisões em Favor do Contribuinte**

A substituição tributária criada pela Lei nº 8.540/1992 trouxe os frigoríficos para o centro da discussão, pois essas empresas se insurgiram contra a cobrança, especial por considerá-la inconstitucional.

Isso se deu porque o produtor rural que não exerce suas atividades em regime de economia familiar, justamente por ser empregador, possui folha de pagamento. Sendo assim, este sujeito podia contribuir – e efetivamente assim o fazia – com base no art. 195, inciso I, da CF, ou seja, no percentual de 20% sobre a folha de pagamento;

---

<sup>98</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.

Portanto, se este sujeito possuía folha de pagamentos, não se justificaria o tratamento diferenciado a fim de contribuir sobre o resultado da produção (hipótese de incidência prevista no §8º do art. 195 da CF exclusivamente para o produtor rural pessoa física sem empregados);

É nesse aspecto que se argumentou a ocorrência de *bis in idem*, posto que este contribuinte sofria exação sobre a folha (art. 195, inciso I da CF/88 cc Art. 22 da Lei de Custeio no percentual de 20%) e ao mesmo tempo foi obrigado a contribuir sobre o resultado da venda (art. 195, §8º da CF/88 cc art. 25 da Lei de Custeio após a nova redação de 1992).

Nas demandas em que foi discutida essa questão, a Fazenda Nacional se defendia dizendo que ao empregador rural pessoa física a tributação sobre a receita proveniente da venda (art. 25 da Lei de Custeio após a reforma de 1992) não encontrava sua hipótese de incidência no art. 195 §8ª, mas sim no art. 195, inciso I, na expressão “faturamento”, defendendo que receita bruta e faturamento seria a mesma coisa.

Acontece que a jurisprudência do STF já era pacífica nesta época no sentido de que receita bruta e faturamento não são o mesmo conceito, razão pela qual no RE 363.852 MG ficou decidido que a hipótese de incidência do art. 25 da Lei de Custeio com a redação de 1992 não tinha previsão no art. 195 inciso I e nem no art. 195 §8º.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº

8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.<sup>99</sup>

Portanto, era uma nova hipótese de incidência, acontece que uma nova hipótese tinha que observar o comando do art. 195 §4º, que exigia criação por lei complementar, como sua instituição se deu por lei ordinária declarou-se a inconstitucionalidade formal. No mesmo julgamento o STF entendeu que havia *bis in idem* e violação da isonomia, portanto, inconstitucionalidade material.

O RE 363.852 MG não tinha repercussão geral. Esse efeito só veio a surgir com um RE 596.177 julgado em 2011, que simplesmente repetiu a integralidade do RE 363.852 MG. Frise-se: o RE 363.852 MG se debruçou sobre a inconstitucionalidade formal e material, mas o RE de 2011 só questionava a inconstitucionalidade formal.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – **Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.** II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.<sup>100</sup> (sem destaque no original)

A ementa do RE de 2011 acabou sendo publicada citando tanto a inconstitucionalidade formal (item II) como a material (item I, destacado acima), por isso a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, que foram providos no sentido de pronunciar apenas a inconstitucionalidade formal.

<sup>99</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário - Pressuposto Específico - Violência à Constituição - Análise - Conclusão. nº RE 363852. Relator: Ministro Marco Aurélio. Dje. Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2010. v. 13, n. 74, p. 41-69. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Contribuição Social Previdenciária. Empregador Rural Pessoa Física. Incidência Sobre a Comercialização da Produção. Art. 25 da Lei 8.212/1991, na Redação Dada Pelo Art. 1º da Lei 8.540/1992. Inconstitucionalidade. nº RE 596177. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. Dje. Brasília, 29 ago. 2011. v. 101, n. 916, p. 653-662. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL. I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, **exclui-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador”(fl. 260)**. II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida. III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais. IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.<sup>101</sup> (sem destaque no original)

Assim, no resultado do julgamento, somente a inconstitucionalidade formal teve repercussão geral.

#### 4.4 Segundo Momento: Decisão em Favor do Fisco

Pois bem, toda essa discussão foi travada sempre sobre o art. 25, com a redação de 1992. Acontece que sobreveio a EC 20/1998, que alterou o art. 195, inciso I e o §8º, para as seguintes redações:

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)

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

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. Fundamento Não Admitido no Deslinde da Causa Deve Ser Excluído da Ementa do Acórdão. Impossibilidade da Análise de Matéria Que Não Foi Adequadamente Alegada no Recurso Extraordinário Nem Teve Sua Repercussão Geral Reconhecida. Inexistência de Obscuridade, Contradição Ou Omissão em Decisão Que Cita Expressamente O Dispositivo Legal Considerado Inconstitucional. RE 596177 ED, Acórdão Eletrônico. Relator: RICARDO LEWANDOWSKI. Brasília, DF, 17 de outubro de 2013. **Dje**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

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

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

[...]

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.<sup>102</sup> (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

A diferença substancial está na alínea b), a partir de então além de hipótese de incidência sobre o faturamento (que já existia na redação anterior), passou a ser autorizada incidência sobre a receita (situação não prevista antes).

Com base nisso, o Fisco editou a Lei nº 10.256/2001, acrescentado novamente no caput do art. 25 da Lei de Custeio os empregadores rurais pessoas físicas. Portanto, pretendia sanar a inconstitucionalidade formal e material.

Quando foi julgado RE 363.852 MG (RE do Mataboi) em 2010 e o RE 596.177 com repercussão geral em 2011, essas alterações (EC 20/98 e lei de 2001) já tinham acontecido, mas nenhum dos dois REs tratava dessa mudança.

Assim, em que pese existirem dois julgados em favor do contribuinte, o primeiro pronunciando inconstitucionalidade formal e material, mas sem repercussão geral, e o segundo com repercussão geral, mas pronunciando apenas inconstitucionalidade formal, no ano de 2017 o STF voltou a julgar o tema no RE 718874/RS, todavia sob a ótica do EC 20/98 e da Lei nº 10.256/2001.

A Fazenda defendia que a tributação do art. 25 da Lei de Custeio com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001 após a EC/98 era constitucional. Sustentou o fisco que não havia mais necessidade de lei complementar, porque o art. 25 não era mais a criação de uma nova hipótese de incidência, pois encontrava previsão no art. 195, inciso I, alínea “b” dentro do conceito de “receita” o que abrangeria a comercialização da produção era pretendida no art. 25 da Lei de Custeio;

---

<sup>102</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.

Argumentou-se também que nunca houve *bis in idem* com o COFINS, porque nunca o empregador rural pessoa física contribuiu para o COFINS, uma vez que desde sempre somente pessoa jurídica paga COFINS. Essa discussão da COFINS surgiu porque no RE 363.852 MG (RE do Mataboi) argumentou-se que haveria suposta *bitributação* em relação a este tributo.

Por fim, a Fazenda defendeu que não havia *bis in idem* com a contribuição sobre a folha de pagamento, porque a nova redação dada pela Lei nº 10.256/2001 expressamente excetua o empregador rural de tributar sobre a folha de pagamento. Para analisar esses argumentos é necessário ver a redação da Lei nº 10.256/2001, que é a seguinte:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, **em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22**, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)<sup>103</sup>

O trecho em negrito, que diz “em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22” é justamente excetuando o pagamento de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento (os 20% sobre a folha que o empregador urbano paga). Assim, o empregador rural pessoa física contribuiria apenas na forma do art. 25, sobre a receita proveniente da venda dos produtos, inexistindo bitributação com a folha de pagamento.

Apesar dessas alterações relevantes, a questão continuou controversa, posto que ainda assim persistiu o inconformismo do contribuinte com a referida exação. Em favor dos contribuintes, contra a redação da Lei nº 10.256/2001, eram defendidas as seguintes teses:

Haveria quebra da isonomia, pois seria mais vantajoso ao empregador rural tributar sobre a folha de pagamento, uma vez que têm poucos funcionários, razão pela qual a tributação sobre a receita da venda dos produtos seria

---

<sup>103</sup> BRASIL. Lei nº 10256, de 09 de junho de 2001. Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei no 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10256.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10256.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

proporcionalmente maior que a tributação do empregador urbano sobre a folha, violando assim a isonomia.

Ademais, a tributação sobre a receita da venda dos produtos seria direito exclusivo do produtor rural em regime de economia familiar (art. 195 §8º), de maneira que mesmo após a EC 20/98 não seria possível tributar o empregador rural pessoa física. Sob essa ótica, a tributação do art. 195, §8º da CF/88 seria norma constitucional voltada à proteção do chamado segurado especial, não fazendo sentido algum tributar quota patronal sob o mesmo fundamento.

Argumentou-se, também, que no art. 195, inciso I, alínea B) com redação da EC 20/98, o termo “receita” não é o mesmo que “venda de produto” prevista no art. 25 da Lei de Custeio, persistindo, assim, uma suposta inconstitucionalidade formal, pois novamente o tributo do tipo contribuição social previsto na lei ordinária não teria correspondente hipótese de incidência na Carta Magna e nem em qualquer lei complementar.

Porém, o principal e mais relevante argumento foi o de que a Lei nº 10.256/2001 apenas e tão somente acrescentou no caput do art. 25 a figura do empregador rural pessoa física. Os incisos desse artigo já tinham sido declarados inconstitucionais formalmente. Assim, como a Lei nº 10.256/2001 não deu base de cálculo e alíquota o tributo seria inexigível.

O julgamento do RE 718874/RS em 2017 STF se debruçou sobre todas essas questões e, em votação apertada de 6x5, decidiu-se pela constitucionalidade da exação.

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. EC 20/98. NOVA REDAÇÃO AO ARTIGO 195, I DA CF. POSSIBILIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ORDINÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.256/2001. 1.A declaração incidental de inconstitucionalidade no julgamento do RE 596.177 aplica-se, por força do regime de repercussão geral, a todos os casos idênticos para aquela determinada situação, não retirando do ordenamento jurídico, entretanto, o texto legal do artigo 25, que, manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses. 2.A Lei 10.256, de 9 de julho de 2001 alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91, reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; espécie da base de cálculo

receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98. 3. Recurso extraordinário provido, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.<sup>104</sup>

Entendeu a Suprema Corte que não há bitributação, seja porque a COFINS só é pago por Pessoa Jurídica, seja porque a Lei nº 10.256/2001 excluiu o empregador rural pessoa física da contribuição com base na folha;

Ademais, foi afastado o argumento de quebra de isonomia, pois a análise acerca das vantagens de se tributar sobre a folha ou sobre a receita só pode ocorrer caso a caso, sendo inviável, à priori, definir em abstrato as vantagens de um sobre o outro.

No que tange à suposta necessidade de se reconhecer que a previsão do art. 195, §8º é uma tributação diferenciada apenas para o seguro especial (pequeno produtor rural), o STF decidiu que não há nada na Constituição que permita essa conclusão, não sendo vedado esse tipo de contribuição para o médio produtor rural empregador.

Nesse sentido, a EC 20/98, ao prever a tributação sobre a receita, abarcou a possibilidade de tributar o empregador rural pessoa física no produto da venda, na forma do art. 25 da Lei de Custeio com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

Por isso que o art. 25 da Lei de Custeio, na redação da Lei nº 10.256/2001, após a EC 20/98, seria constitucional, pois não havia mais necessidade de LC para criar uma hipótese de incidência, uma vez que essa hipótese agora estava prevista expressamente na nova redação da alínea B do inciso I do art. 195.

---

<sup>104</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **Dje**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Quanto ao último e mais importante argumento, no que tange à suposta ausência de elementos essenciais para a tributação, faz-se necessário fazer uma análise mais profunda.

Esse argumento, como resumido anteriormente, diz que a Lei nº 10.256/2001 só acrescentou no caput do art. 25 da Lei de Custeio a figura do empregador rural pessoa física. Mas essa lei não dispõe sobre base de cálculo e sobre alíquota.

Humberto Ávila lavrou parecer nesse sentido, confira-se:

A Lei n. 10.256/01 alterou o *caput* do art. 25 da Lei n. 8.212/91, passando nele a constar: “A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea *a* do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de (...)”. E limitou-se a esse enunciado, **sem dar qualquer redação aos incisos e parágrafos do mesmo dispositivo legal, nem mesmo àquele com a hipótese de responsabilidade de terceiros. Ocorre que, com a exclusão do ordenamento jurídico dos arts. 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, com redação atualizada até a Lei n. 9.528/97, a Lei n. 10.256/01 ficou sem base de cálculo, sem alíquota e sem hipótese de sub-rogação das cooperativas.**

Ora, o princípio da legalidade material impõe o dever de que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam previstos em lei (sujeitos passivos, base de cálculo e alíquota). Quer dizer, como somente por meio de lei podem os tributos ser instituídos, a própria lei, conforme o disposto no art. 150, I, da Constituição, deve conter a base de cálculo e a alíquota. Não sendo esse o caso, a lei é inconstitucional.<sup>105</sup> (sem destaque no original)

Para corroborar sua posição, Humberto Ávila passa fundamentar do ponto de vista teórico as razões pelas quais o caput de um artigo possui relação de interdependência com seus incisos.

Pela ótica da teoria dos significados, argumenta o jurista que a interdependência entre o *caput* do art. 25 e seus incisos é de uma relação entre o objeto da explicação e sua própria explicação, pois “o caput apenas menciona a

---

<sup>105</sup> ÁVILA, Humberto. Contribuição do produtor rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.: Subsistência da inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 185, p.129, fev. 2011.

contribuição, sem, porém, definir a sua base de cálculo e sua alíquota (*Explikandum*)”<sup>106</sup>

Prosseguindo em sua análise, pela teoria das normas, citando Riccardo Guastini, Humberto Ávila explica que o *caput* e seus incisos não são isoladamente uma norma por si só, mas senão e apenas fragmentos de uma norma (*frammenti di norma*). A partir desses fragmentos é que seria possível construir uma só norma de tributação. Nesse sentido, assevera que o “*caput* do art. 25 e os incisos I e II são meros fragmentos da norma de tributação correspondente à sua soma”<sup>107</sup>. No caso específico, inexistiria uma norma tributária válida, mas apenas um dos fragmentos, qual seja, o *caput*.

Como se não bastassem essas robustas razões teóricas, Humberto Ávila ainda fundamenta seu entendimento na teoria do ordenamento jurídico. Sob esse viés, as partes integrantes da norma teriam um vínculo de coerência substancial analítica, pois um é condição conceitual para existência do outro.

É possível ainda ir além nessa análise, uma vez que Humberto Ávila diz que a Lei nº 10.256/2001 não só é ausente de Base de Cálculo e Alíquota, como ela também não tem Fato Gerador. Esse argumento da ausência de fato gerador não aparece no julgamento de 2017 no RE 718874 / RS:

Há, ainda, outro argumento atinente à ausência de previsão da materialidade (fato gerador) do tributo da Lei n. 8212/91, seja com as alterações da lei n. 8.540/92, seja com as da Lei n. 10.256/01. A esse respeito, destaca-se que a Constituição, ao contrário do que estabelece para outras espécies tributárias, não indica textualmente os fatos que compõe o âmbito de incidência das contribuições. Isso significa que o Poder Legislativo, de forma limitada pelas disposições constitucionais, deverá prever a hipótese de incidência da contribuição instituída, mas não foi o que ocorreu no caso analisado.

[...]

Não há como sustentar, portanto, que a Lei n. 10.256/01 seria suficiente para instituir validamente uma contribuição, diante da ausência de previsão do fato gerador e da exclusão do ordenamento jurídico da base de cálculo e da alíquota. Admiti-lo seria aceitar a validade de uma lei tributária sem objeto.<sup>108</sup>

---

<sup>106</sup> Ibidem., p. 130.

<sup>107</sup> Ibidem., p. 131.

<sup>108</sup> Ibidem., p. 132.

À luz da doutrina de Paulo de Barros Carvalho, é possível considerar que o caso referido acima é uma típica situação em que o tributo apesar de possuir Hipótese de Incidência no texto Constitucional, sua Regra Matriz a de Incidência na norma infralegal é deficitária:

Por Regra Matriz de Incidência entende-se que são:

Normas que definem a incidência de um tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma padrão de incidência ou regra-matriz de incidência tributária). Cabem nessa rubrica as normas de instituem isenções, bem como as regras sancionatórias. [...] A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é a obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízo hipotéticos-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamento do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.<sup>109</sup>

Durante o julgamento, os Ministros Edson Fachin, Marco Aurélio, Celso de Melo, Ricardo Lewandowsky e Rosa Weber entendiam que a Lei nº 10.256/2001 não podia se aproveitar dos incisos do art. 25, porque nos julgados do RE 363.852 MG (RE do Mataboi) em 2010 e o RE 596.177 com repercussão geral em 2011, ao reconhecer a inconstitucionalidade do art. 25, também estava abrangida a inconstitucionalidade dos incisos.

Todavia, a divergência foi aberta pelo Ministro Alexandre de Moraes e foi acompanhada pelos demais ministros. Passando ao largo de todo o fundamento teórico defendido, o ministro argumentou que o art. 25 e seus dois incisos previam a tributação de dois grupos de pessoas:

- a) o produtor rural sem empregados (chamado de segurado especial), que estava lá desde a redação original e não tinha sua constitucionalidade questionada; e

---

<sup>109</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 293-294.

b) o produtor rural pessoa física que possui empregados. Este último que foi acrescentado depois pela Lei nº 8.540/1992 e alterado pela Lei nº 10.256/2001.

A maioria entendeu que quando se decidiu que era inconstitucional a tributação do empregador pessoa física no RE 363.852 MG (RE do Mataboi) em 2010 e o RE 596.177 com repercussão geral em 2011, o STF não extirpou do ordenamento jurídico a integralidade do art. 25 e seus incisos.

Segundo esse entendimento, o artigo 25 e seus incisos continuaram a existir dentro do ordenamento jurídico brasileiro para o segurado especial (produtor rural pessoa física sem empregados), cuja tributação nunca foi questionada nos RE 363.852 MG (RE do Mataboi) em 2010 e o RE 596.177 com repercussão geral em 2011.

A Lei nº 10.256/2001 de fato não fala nada de base de cálculo e nem de alíquota, não fala porque só alterou o caput do art. 25 para reincluir novamente o produtor rural pessoa física que possui empregado, já após a EC 20/98.

Essa lei não tratou da base e da alíquota porque ela pretende se utilizar dos incisos I e II do art. 25, que continuaram a existir para o produtor rural pessoa física sem empregados. São nesses incisos I e II que estão a base de cálculo e a alíquota.

Resumidamente: prevaleceu no STF o entendimento que os incisos I e II do art. 25 da lei de custeio continuaram a existir no ordenamento jurídico brasileiro somente para os segurados especiais (produtor rural pessoa física). Quando a Lei nº 10.256/2001 reincluiu o empregador rural pessoa física foi utilizado regularmente dos incisos I e II do art. 25, razão pela qual se entendeu que essa norma não padece de qualquer vício.

#### **4.5 Questões Surgidas após o Julgamento do RE 718874/RS**

Contra o referido acórdão foram opostos Embargos de Declaração, basicamente com quatro linhas argumentativas:

Durante o julgamento de 2017, no RE 718874/RS, o Ministro Alexandre de Moraes vaticinou que o argumento de inconstitucionalidade material por quebra

da isonomia teria sido superado no julgamento do RE 596.177 em 2011, com efeitos de repercussão geral.

Todavia, o argumento da quebra da isonomia que foi utilizado no RE 363.852 MG (RE do Mataboi), julgado em 2010, não foi superado em mérito no julgamento do RE 596.177 em 2011. Neste último apenas ficou consignado que não era objeto de recurso a institucionalidade material.

Com exceção do Gilmar Mendes, todos os ministros que acompanharam o Alexandre de Moraes simplesmente se baseiam no argumento equivocado de que o RE de 2011 teria superada a tese de quebra da isonomia fixada no RE do Mataboi, quando na verdade o referido RE nem sequer trata do assunto. O Ministro Gilmar Mendes foi o único a analisar melhor o argumento da isonomia e defendeu que não haveria a referida quebra posto que depende de análise caso a caso.

Para relembrar, o argumento da isonomia é aquele que diz que a contribuição social sobre a receita da venda de produtos é maior que a contribuição sobre a folha de pagamentos. Nesse sentido, foi juntado em um dos Embargos de Declaração, opostos pelo SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, um dos Amicus Curiae), uma nota técnica que demonstra matematicamente que a contribuição sobre a receita bruta é maior que a contribuição sobre a folha de salário.

Portanto, sob esse aspecto, argumenta-se em favor dos contribuintes que já existia precedente do STF no RE 363.852 MG (RE do Mataboi) acerca da quebra de isonomia, mas que nesse julgamento de 2017 (RE 718874/RS) o referido precedente foi quebrado pelo judiciário, pois houve mudança de composição de turma e de uma suposta superação do precedente pelo RE 596.177 (julgado em 2011).

O segundo ponto dos Embargos de Declaração gira em torno da validade dos incisos I e II do Art. 25. Essa discussão é importante para saber se a Lei nº 10.256/2001 possui ou não base de cálculo e alíquota, elementos fundamentais para cobrança do tributo.

O fundamento utilizado pelo Ministro Alexandre de Moraes é de que os incisos I e II continuaram a existir no ordenamento jurídico, pois eles continuaram a

vigorar para os segurados especiais da previdência, que são os produtores rurais sem empregados.

O Ministro Alexandre de Moraes repetiu várias vezes em seu voto que o Senado federal poderia ter extirpado os incisos I e II do art. 25 do ordenamento jurídico em virtude do RE 363.852 MG (RE do Mataboi), com fulcro no permissivo do art. 52, inciso X, da CF/88, que autoriza o Senado a suspender por meio de resolução lei declarada inconstitucional pelo Supremo. Todavia, alega-se que o Senado assim não o fez, razão pela qual os incisos continuaram a existir dentro do ordenamento jurídico.

Ocorre que os Embargos de Declaração opostos apontam fato superveniente ao julgamento de março de 2017, pois em setembro de 2017 o Senado editou resolução com base no art. 52, X, da CF/88 para dar efeito erga omnes ao RE 363.852 MG (RE do Mataboi) e extirpar do ordenamento jurídico a previsão do inciso I e II do art. 25. Frise-se que o referido Recurso Extraordinário reconhece inconstitucionalidade formal e material da norma atacada.

Os Embargos de Declaração apontam esse fato superveniente para argumentar que agora, mais do que nunca, a Lei nº 10.256/2001 não tem base de cálculo e nem alíquota. Nesse sentido, em parecer de Ives Gandra, foi defendido que:

A Resolução refere-se à legislação anterior, de cujos textos o Senado retirou do ordenamento jurídico alguns dispositivos. Lembre-se que a lei de 2011 NÃO SE REFERE EXPRESSAMENTE AOS INCISOS E I E II do art. 25 das leis anteriores. Em outras palavras, retirou, o Senado no exercício de sua competência, os itens EXPRESSAMENTE MENCIONADOS NAS LEIS ANTERIORES DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS, com a única eficácia que lhes podia dar, ou seja, ter eficácia “*ex tunc*”. A resposta, portanto, é que a resolução tem eficácia “*ex tunc*”.

[...]

Em consequência, o RE 718.874, ainda não transitou em julgado, pois que pedentes embargos de declaração com feitos infringentes, deu pela constitucionalidade lei que não pode ser aplicada, por força da extinção “*erga omnes*” de dispositivos prevendo base e cálculos e alíquota, em decorrência da Resolução nº 15/17.<sup>110</sup> (com destaques no original)

---

<sup>110</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Resolução nº 15 de 2017 do Senado Federal Suspendendo, nos termos do inciso X do artigo 52 da CF, a eficácia de disposições consideradas inconstitucionais em controle difuso das leis nºs 8212/91 e 9528/97: Efeitos da perda de eficácia “*ex tunc*” de tais

Ademais, em novo parecer, Humberto Ávila aponta que o RE 718874 / RS depende do julgamento de outro RE, que teve a Repercussão Geral reconhecida em 2014, mas que ainda se encontra pendente de julgamento.

Ao afastar a violação à legalidade no julgamento do RE nº 718.874, o Supremo Tribunal Federal foi instado a manifestar-se sobre o teor daquilo que havia sido decidido no RE nº 363.852 (caso Mataboi). Isso porque os contribuintes alegavam que o dispositivo legal reinstituído da cobrança social do empregador rural (art. 1º da Lei nº 10.256/01) seria incompleto, fazendo remissão a elementos essenciais da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo e alíquota) de uma norma já declarada inconstitucional, a saber, aquela prevista nos incisos I e II, do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

A decisão da maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, contudo, afastou esta violação exatamente por considerar que a decisão de inconstitucionalidade anteriormente tomada (caso Mataboi) não havia excluído o dispositivo legal do ordenamento jurídico em virtude do fato de haver outra norma dele decorrente e válida: a obrigação tributária do segurado especial.

O problema é que esta segunda norma, cuja presunção de constitucionalidade foi admitida pelo Supremo Tribunal Federal, também se encontra aguardando julgamento por esta E. Corte. Ainda em 2013 foi distribuído o Recurso Extraordinário nº 761.263, cujo objeto é exatamente a declaração de inconstitucionalidade do art. 25, incisos I e II, com relação à obrigação tributária do segurado especial.<sup>111</sup>

No citado RE 761.263 questiona-se a constitucionalidade do art. 25, incisos I e II, para o segurado especial. Se esse RE for julgado procedente, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade são *ex tunc*, retroagindo ao passado, de maneira que nunca o art. 25 inciso I e II esteve inteiramente em vigor.

---

dispositivos. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **Dje**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>111</sup> ÁVILA, Humberto. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 718.874. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **DJe**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Até o presente momento apenas foi reconhecida a repercussão geral do tema:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURADO ESPECIAL. ARTIGO 195, § 8º, DA CF/88. RESULTADO DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/91, DESDE SUA REDAÇÃO ORIGINÁRIA. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS DA LEI 8.212/91. EFEITOS REPRISTINATÓRIOS. **Possui repercussão geral a questão atinente à constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo segurado especial, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, desde a sua redação originária, diante da ausência de identidade de sua base de cálculo (receita bruta) com a prevista no art. 195, § 8º, da Constituição Federal (resultado da comercialização).**<sup>112</sup> (Sem destaques no texto original)

O futuro julgamento do RE 761.263 tem potencial de afastar um dos argumentos de mérito para a decisão do Ministro Alexandre de Moraes, pois este entendeu que a Lei nº 10.256/2001 não incorreu em qualquer vício, uma vez que os incisos I e II do art. 25 permaneceram válidos para o seguro especial.

Acontece que se o RE 761.263 for julgado procedente, os dois grupos de pessoas abrangidas pelo art. 25, inciso I e II terão, em algum momento, reconhecida sua inconstitucionalidade, que possui efeito retroativo, de maneira que na época da edição da Lei nº 10.256/2001 não existia nenhum inciso para dar base de cálculo e alíquota ao tributo previsto no caput do art. 25.

A quase totalidade dos Embargos de Declaração protocolizados no RE 718874/RS contra o julgamento ocorrido em 2017 alegam a necessidade de modular os efeitos em favor do contribuinte. Humberto Ávila argumenta para demonstrar que houve guinada jurisprudencial no RE 718874 / RS (julgado em 2017) em relação RE 363.852 MG (RE do Mataboi), de maneira que haveria necessidade de modulação de efeitos.

---

<sup>112</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Contribuição Social. Segurado Especial. Artigo 195, § 8º, da CF/88. Resultado da Comercialização da Produção. Art. 25 da Lei 8.212/91, Desde Sua Redação Originária. Receita Bruta. Base de Cálculo. Ausência de Identidade. Necessidade de Lei Complementar. Reconhecimento da Inconstitucionalidade de Dispositivos da Lei 8.212/91. Efeitos Repristinatórios. nº RE 761263. Relator: Min. TEORI ZAVASCKI. Brasília, DF, 24 de abril de 2014. **DJe**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Paralela a toda essa discussão, há que se ressaltar outro ponto extremamente interessante, pois Humberto Ávila defende que independente da discussão acerca da Lei nº 10.256/2001 a substituição tributária dos frigoríficos não mais existiria, com base no precedente do RE 363.852 MG (RE do Mataboi).

Isso porque esse RE declara a inconstitucionalidade da Lei nº 8.540/1992 que alterou o art. 25 da Lei de Custeio bem como da Lei nº 9.528/1997, que também tinha alterado o FUNRURAL. Essa lei de 1997 foi quem instituiu a substituição tributária dos frigoríficos em relação à contribuição dos empregadores pessoas físicas.

Ocorre que o referido RE 363.852 MG (RE do Mataboi) não possuía repercussão geral, razão pela qual carecia de efeitos *erga omnes*. Todavia, agora o Senado editou a Resolução 15/2017, com base no art. 52, X, da CF/88, suspendendo a eficácia do art. 1º a Lei nº 8.540/1992 e da Lei nº 9.528/1997 que deram nova redação à lei de custeio. Um dos dispositivos suspensos trata justamente da substituição tributária dos frigoríficos. Por essa razão, se a eficácia resta suspensa, não mais existiria a substituição tributária.

A referida Resolução 15/2017 do Senado tem a seguinte redação:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 363.852.<sup>113</sup>

O RE 363.852 MG (RE do Mataboi) trata tanto de inconstitucionalidade formal como material e agora essa decisão de inconstitucionalidade possui efeitos *erga omnes* graças a Resolução 15/2017 do Senado.

---

<sup>113</sup> BRASIL. Senado. Resolução nº 15, de 13 de setembro de 2017. Suspende, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 13 set. 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=17763129>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Uma das discussões travadas é sobre o alcance dessa resolução do Senado. No bojo do RE 718874 / RS a PGFN tem alegado que o Senado extrapolou na resolução ao decidir além do que foi decidido no RE 363.852 MG (RE do Mataboi), isso porque a resolução do Senado tenta não só acabar com o FUNRURAL para os empregadores pessoas físicas, como também para o segurado especial que não estava no RE do Mataboi.

Parcela da doutrina, não sem razão, aponta certo anacronismo na manutenção do instituto previsto no art. 52, X, da Constituição. Isso porque ele assenta as suas raízes na tradição romano-germânico de que as decisões judiciais não ostentam eficácia vinculativa, nem mesmo as provenientes da Corte Suprema, figurando a resolução do Senado, nesse contexto, como mecanismo hábil a conferir eficácia *ultra partes* às decisões do STF em caso de declaração de inconstitucionalidade; A percepção quanto a uma certa "desnecessidade" do ato do Senado foi mostrando-se cada vez mais intensa com a paulatina e persistente caminhada do direito brasileiro na direção da valorização dos precedentes judiciais no âmbito da jurisdição em geral e, notadamente, da jurisdição constitucional exercida pelo STF.

[...]

Com efeito, ainda que seja factível a suspensão da execução apenas parcial pelo Senado (a Constituição diz no todo em parte"), é necessário que se afirme a óbvio, porquanto expressamente pressuposto pelo texto constitucional **somente se afiguram passíveis de suspensão os dispositivos declarados inconstitucionais pelo STF, nos limites dessa declaração.**

[...]

**Nessa perspectiva, deve-se reconhecer que o ato do Senado suspende a aplicação dos dispositivos alterados pelo art. 10 da Lei nº 8.540, de 1992 (art. 12 inciso V art.. 25, incisos I e II, e 30, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991), bem como as alterações posteriores realizadas nos mesmos artigos pela Lei nº 9.528, del 997, apenas e tão somente no que tange à normatização da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física.**

**A Resolução nº 15 de 2017 não abrange as normas concernentes a tributação do segurado especial, uma vez que o STF não atribuiu a elas a pecha de inconstitucionalidade, malgrado estejam sob o abrigo dos mesmos textos legais. A discussão quanto a constitucionalidade da contribuição social do segurado especial é objeto do Recurso Extraordinário nº 761 263/SC (terna 723 de**

repercussão geral), ainda não julgado pela Corte Suprema. (com destaques no original).<sup>114</sup>

Conforme se depreende da citação acima, extraída de parecer da PGFN nº 1447/2017, que visa orientar a atuação administrativa fiscal em razão da Resolução 15/2017 do Senado e do RE 718874 / RS, a Fazenda Nacional assume posição de tentar mitigar a importância do art. 52, X, da CF/88, a fim de defender que a referida resolução deve ser interpretada nos limites do recente julgado do FUNRURAL que reverteu a questão a favor do fisco.

De um modo ou de outro, extrapolando ou não os limites do RE 363.852 MG (RE do Mataboi), o julgamento de 2010 sem repercussão geral agora tem efeitos *erga omnes* graças à resolução 15/2017 do STF. Esse RE declarou expressamente a inconstitucionalidade da substituição tributária. Agora essa inconstitucionalidade tem efeitos contra todos, de maneira que é seguro defender que ficou extinta a substituição tributária.

Cumprido esclarecer, por fim, que no corrente ano de 2018 o FUNRURAL sofreu alterações pela Lei nº 13.606/2018. Todavia, em que pese tratar em seu texto de substituição tributária, tal se dá em reação à contribuição para o Sistema S (SENAR), nada dispondo acerca da substituição tributária da contribuição social para custeio da previdência.

#### **4.6 Análise dos Fatores que Provocaram a Mudança Jurisprudencial**

A análise da dinâmica de posições tomadas pelas decisões do STF ao longo do tempo, especificamente no caso do FUNRURAL, serve como excelente ponto de partida para estudo da aplicabilidade da teoria dos jogos.

---

<sup>114</sup> Parecer PGFN, In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **DJe**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

As idas e vindas do posicionamento do judiciário acerca desse tema foram influenciadas por diversos fatores, dentre os quais podem ser elencados os seguintes:

- a) Fator legislativo: alteração das normas ao longo do tempo;
- b) Fator estrutural: mudança na composição da corte ao longo do tempo;
- c) Fator político: discussões acerca da reforma da previdência e a tomada de posição do Senado em favor do contribuinte com a edição da Resolução 15/2017;
- d) Fator jurídico: busca da mitigação da guinada jurisprudencial através da modulação de efeitos.

#### 4.6.1 Fator legislativo

Diante de todo esmero histórico feito até aqui, é de fácil constatação que as alterações legislativas ao longo do tempo são os principais responsáveis pela mudança jurisprudencial do STF em 2017.

Inicialmente tinha a previsão do art. 195, §8º da CF/88 em perfeita sintonia com o art. 25, da lei 8.212/91. Em seguida, sobreveio a Lei nº 8.540/1992 que alterou a redação do art. 25 fazendo incluir ali um novo sujeito submetido a uma tribulação sem a correspondente hipótese de incidência fixada no texto constitucional.

Como já exposto em linhas pretéritas, no capítulo acerca da teoria dos jogos, a regra que estabelece o sujeito do direito pertence ao âmbito ôntico-prático, ou seja, é uma regra ôntica.

Junto com essa lei sobreveio também uma questão de inconstitucionalidade, pois teria ocorrido violação ao processo legislativo, uma vez que a criação de contribuição social fora das hipóteses previstas na constituição exigiria lei complementar. A reserva constitucional de que algumas matérias sejam tratadas por um quorum diferenciado de votação no processo legislativo é, a um só

tempo, elementos do âmbito ôntico prático de competência e de procedimento. Portanto, tratam-se de regras ônticas e técnico-convencionais.

Em seguida, o texto constitucional foi alterado pela EC 20/98, seguida de uma nova lei (Lei nº 10.256/2001) que versou sobre o mesmo artigo 25.

O primeiro posicionamento do STF foi sob a vigência da lei pré EC 20/98, enquanto. A segunda tomada de posição do Supremo, dessa vez em favor do fisco, foi sob a legislação já sob o mando da citada emenda constitucional.

Todavia, essa referida alteração de jurisprudência não justifica, por si só, pela simples mudança normativa, vez que mesmo após a alteração persistiram pontos controversos na doutrina permitiam e abriam espaço para discussão da constitucionalidade da cobrança.

Aliás, deve-se ressaltar que a escolha do legislador infraconstitucional, em acrescentar em um mesmo artigo de lei (art. 25 da lei 8.212/91) tributos destinados a pessoas distintas, com fundamentos distintos na CF/88, é prática no mínimo questionável do ponto de vista da redação legislativa.

#### 4.6.2 Fator estrutural

Há que se considerar, também, a questão estrutural da composição da corte. Entre o ano de 2010, quando o primeiro precedente foi julgado em favor do contribuinte, e o ano de 2017, quando se decidiu em favor do fisco, decorreram inúmeras mudanças na corte.

Especialmente salta aos olhos que o voto vista que puxou os demais é do Ministro Alexandre de Moraes, que passou a compor a corte apenas um mês antes do julgamento. Frise-se que o voto do Ministro Relator, que foi vencido, era em favor do contribuinte e em privilégio à jurisprudência consolidada da corte.

Todavia, casos recentes têm demonstrado que a alteração da composição da Suprema Corte do Brasil é sim fator determinante e corriqueiro nas alterações jurisprudenciais, de maneira que isso tem contribuído para formação de um estado de insegurança jurídica generalizado, no qual nem mesmos os precedentes com força vinculativa podem ser considerados definitivos.

Analisando a partir do âmbito ôntico-prático, deve-se ressaltar que a composição dos julgadores de um determinado processo é regra ôntica organizacional, por sua vez o dever de fundamentação é uma regra técnico-convencional.

#### 4.6.3 Fator Político

Não passa despercebido também que, no caso do FUNRURAL, há um complexo fator político envolvido.

A rediscussão do FUNRURAL, tributo destinado à Seguridade Social, se dá no contexto de discussões acaloradas acerca da necessidade reforma da previdência em virtude da queda da arrecadação fiscal, desequilíbrio nas contas e principalmente em razão do envelhecimento da população.

Isso certamente deve ser considerado como um fator determinante na formação do entendimento dos julgadores, especialmente no caso dos Ministrados recém-indicados, que tendem a não contrariar as forças políticas responsáveis por sua nomeação.

Há que se ressaltar, todavia, que a falta de consenso político também contribuí para configuração de uma situação de insegurança jurídica. Observa-se que o Senado Federal, ao editar a Resolução 15/2017, dando eficácia *Erga Omnes* à decisão de 2010.

Ocorre que a atuação do Senado, concretizando a previsão do art. 52, X, da CF/88, veio mais de 7 anos após a decisão do STF. Assim, por certo que a inércia daquela casa legislativa durante todos esses anos é fator responsável pela mudança jurisprudencial.

De fato, analisando-se o julgamento do RE 718874/RS, é possível extrair o seguinte debate:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Para mim, **a pedra de toque é saber se essa lei nova, de 2001, versou, a partir da Emenda Constitucional nº 20/1998, uma base de incidência nova, considerada a Emenda. Mas parece que não versou.**

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - O caput do art. 25. Mantidos os incisos da Lei nº 9.528 de 97.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Exatamente.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) – Ela equiparou. O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Essa é uma das questões que nos diferencia no voto entre mim e o Ministro Fachin. O que fez a Lei? A Lei, uma vez afastada, afastado o grande problema, o problema maior que o Supremo Tribunal Federal entendia para declarar a inconstitucionalidade das leis anteriores, a Lei, agora, com base na Emenda 20, que permitia a receita como base de cálculo, colocou no art. 25. **E os incisos I e II, que - e eu volto a insistir - jamais foram retirados do ordenamento jurídico, porque houve a declaração incidental para um caso concreto; não houve aplicação do art. 52, X, para que o Senado Federal retirasse; não houve a transcendência prevista para que se retirasse do ordenamento jurídico,** no meu posicionamento; e nos termos da Lei nº 95 de 96, a Lei Complementar, que prevê a técnica legislativa, houve a possibilidade desse, a meu ver, aproveitamento sem nenhum problema, porque o contribuinte, ele tem, ao ler a norma, ele tem todos os elementos possíveis e necessários para verificar qual é sua tributação.<sup>115</sup> (sem destaques no original)

De fato, o Senado só veio a se pronunciar sobre essa questão após o julgamento do RE 718874/RS em 2017, portanto, resta inequívoco que a conduta daquela casa legislativa ao longo dos anos foi fator determinante para a posição do STF.

No referido RE 718874/RS com repercussão geral foram opostos embargos de declaração pelas partes e pelas entidades que figuraram como *amicus curiae*, alegando que a posterior edição da Resolução 15/2017 pelo Senado era fato superveniente que deveria ser julgado pelo Supremo, sendo que em que 23 de maio de 2018 os recursos foram conhecidos e não providos.

#### 4.6.4 Fator Jurídico: análise da segurança jurídica

Conforme aduzido em linhas pretéritas, após a conclusão do julgamento RE 718874/RS foram opostos embargos de declaração pelas partes e também pelas entidades que atuavam como *amicus curiae*.

Humberto Ávila emitiu parecer nesse sentido, no qual argumenta, em síntese, que o STF verdadeiramente teria promovido uma mudança de

<sup>115</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **DJe**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

jurisprudência, razão pela em nome da proteção da segurança jurídica deveria haver a modulação dos efeitos da decisão.

Mudança de jurisprudência ocorre quando uma decisão judicial manifesta entendimento diretamente contrário àquele manifestado em uma decisão judicial anterior e eficaz sobre a mesma matéria. O Fenômeno existe quando um tribunal, abandonando a linha que vinha seguindo até então para resolver uma questão de direito, “gira” (*vire de bord*), “muda completamente” (*change de tout au tout*), e formula uma resposta em forte oposição com o princípio anteriormente sustentado.

[...]

No caso ora analisado, a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal expressamente altera a decisão anterior, substituindo as consequências jurídicas da declaração iode inconstitucionalidade definhada anteriormente. Antes, toda a obrigação tributária era inconstitucional, agora apenas o elemento referente ao seu sujeito passivo; ou, em outras palavras, antes o caput e os incisos do art. 25 eram inconstitucionais, agora apenas o seu caput. A definição de mudança de jurisprudência está vinculada exatamente à existência de uma decisão judicial posterior modificativa (*Änderungsentscheidung*), que se afasta de outra decisão judicial inicial (*Ausgangsentscheidung*) eficaz sobre a mesma matéria. É exatamente este o caso ora analisado: a decisão judicial deste E. Corte, ora analisada, manifesta entendimento diretamente contrário àquele manifestado em uma decisão judicial anterior eficaz sobre a mesma matéria. Importante mencionar que não havia qualquer precariedade com relação à decisão anterior. Pelo contrário, trata-se de decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal transitada em julgado em 01.06.2011.<sup>116</sup>

Nesse sentido, defendeu-se que deveria haver modulação de efeitos a fim de resguardar as situações jurídicas já consolidadas sob o entendimento jurisprudencial anterior.

Esta doutoranda já se manifestou em sua dissertação de mestrado acerca da segurança jurídica nos atos emanados pelo poder judiciário:

A relação entre o Sobreprincípio da Segurança Jurídica e os atos jurisdicionais é de fundamental importância, pois qualquer obstáculo ocorrido nessa relação conduz o ordenamento jurídico a um estado de Insegurança.

---

<sup>116</sup> ÁVILA, Humberto. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 718.874. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **DJe**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Por vezes as manifestações do Poder Judiciário atingem tantas pessoas, e produzem resultados tão amplos na sociedade que suas consequências passam a ser levadas em consideração no momento da tomada de decisão.

A modulação de efeitos, como ficou conhecida, surgiu a partir de uma maior sensibilização do julgador constitucional com matérias nas quais a decisão pode modificar situações já consolidadas na sociedade afetando a segurança jurídica ou o interesse social.

[...]

Assim, o referido princípio inequivocamente se dirige também para coibir abusos do poder judiciário, exigindo-se do julgador postura adequada no sentido de se garantir a confiabilidade e a calculabilidade de seus atos.<sup>117</sup>

Nesse sentido, é inequívoco que a decisão do STF no RE 718874/RS configurou-se uma mudança jurisprudencial, cujas consequências implicarão a alteração de situações já consolidadas, razão pela qual restará violada a segurança jurídica pelo viés da confiabilidade e a calculabilidade dos atos emanados pelo Poder Judiciário.

Apesar desses argumentos, o Supremo Tribunal Federal, por maioria e nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, rejeitou os embargos de declaração, sendo que foram vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, que os acolhiam para modular os efeitos da decisão de constitucionalidade.

Nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, a modulação de efeitos dependeria de um quórum de no mínimo 2/3 dos votos, razão pela qual restou indeferido o pedido postulado nos embargos de declaração.

#### **4.7 Análise da questão pela ótica da Segurança Jurídica e da teoria dos jogos**

A análise do caso da contribuição social denominada FUNRURAL é um perfeito exemplo de como as decisões judiciais são suscetíveis de influência de fatores diversos, tanto interno ao julgador como externo a ele.

Essas decisões, quando provocam alteração em entendimentos jurisprudenciais já consolidados, afetam a calculabilidade e confiabilidade nos atos

---

<sup>117</sup> NEVES, Mariana Barboza Baeta. O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do Estado.: Análise de casos tributários emblemáticos. 2014. 152 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

emanados pelo Poder Judiciário, provando verdadeira situação de instabilidade e insegurança jurídica.

Não se quer aqui dizer que os precedentes judiciais são imutáveis e pétreos. Ocorre que a mera alteração na composição da corte, ou mesmo mudança de entendimento do julgador, não deveriam ser fatores determinantes, por si só, a permitirem alteração jurisprudencial.

O FUNRURAL tem um histórico legislativo e judicial extremamente controverso, seja por mudanças constitucionais, como também infralegais, passando pela postura do Senado de sair da inércia com a Resolução 15/2017 que concedeu eficácia *erga omnes* ao julgado do RE 363.852 MG (RE do Mataboi) mais de 7 anos após a decisão do Supremo.

Sob a ótica da teoria dos jogos, aceitando-se a premissa de que a violação das regras que compõem o âmbito ôntico-prático do direito acarretam insegurança jurídica, pode-se afirmar que no presente caso houve violação de regras ônticas organizacionais de competência (reserva de Lei Complementar) e de definição de sujeitos (devido a mudanças no artigo que definia o sujeito passivo), bem como de regras técnico-convencionais (de processo legislativo e de fundamentação de decisões judiciais).

Portanto, houve inequívoca caracterização de insegurança jurídica, cujo reconhecimento para fins de modulação de efeitos foi negado pelo STF. Esse quadro, somado à recente negativa de modulação de efeitos, é só mais um de tantos outros em que o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, deixou de proteger a Segurança Jurídica para privilegiar um estado de tributação elaborada ao revés das ciências jurídicas e da melhor prática tributária.

## 5. O VOTO DE MINERVA NO CARF

### 5.1 Exposição da problemática

Para melhor compreender a questão do “voto de minerva” no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é imprescindível conhecer com rigor a origem desse termo. De acordo com pesquisadores<sup>118</sup>, o uso dessa expressão surgiu a partir dos escritos do dramaturgo grego *Ésquilo*, cuja peça *Eumênides* conta a tragédia da família de *Agamenon* e seu filho *Orestes*.

Narra a mitologia que o rei *Agamenon*, após voltar da guerra de Tróia, foi assassinado por sua esposa *Clitemnestra* e seu cúmplice e amante *Egisto*. Segundo as motivações dos assassinos, o rei deveria ser morto porque sacrificou a filha *Ifigênia* aos deuses para vencer Tróia. Todavia, a mesma peça narra uma segunda razão para o crime, que seria a usurpação do trono pelo casal de amantes.

*Orestes*, filho de *Agamenon* com *Clitemnestra*, vê-se diante de um dilema. Por um lado, de acordo com o direito primitivo (o que nos dias de hoje consagrou-se chamar de lei de talião), deveria vingar a morte de seu pai, todavia, para fazê-lo teria que matar a própria mãe.

Como é típico das tragédias gregas, os mortais são confrontados por situações aprioristicamente insolúveis, fazendo com que o dilema fosse resolvido pela intervenção dos deuses, recurso dramático que até hoje é chamado de *Deus Ex Machina*, (literalmente, o deus descido da máquina), pois nas peças gregas as divindades ao final interviam suspensas por cordas e roldanas<sup>119</sup>.

No caso de *Orestes*, *Apollo* o autoriza a matar a própria mãe para vingar o pai, no que provoca a ira das *Erínias*, divindades antigas responsáveis por punir os crimes de sangue cometidos contra a família, também conhecidas como *Furias* entre os romanos.

---

<sup>118</sup> HIRATA, Filomena Yoshie. O julgamento de Orestes na Orestia de Ésquilo. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 19, n. 3, 2007.

<sup>119</sup> VILLENA, Marcelo. Sobre tragédia, mimesis, devir-animal e xamanismo. Reflexões sobre práticas musicais e mitos a partir de o nascimento da tragédia. Anais do SEFiM-Interdisciplinar de Música, Filosofia e Educação, v. 1, n. 1, 2015.

*Orestes* então é perseguido até a cidade de *Atena*, pedindo clemência à deusa que lhe dá nome. *Atena* instaura um tribunal, no qual coloca de um lado as *Erínias* como entidade acusadora, *Apollo* como defesa e convoca juízes entre o povo para julgar os atos do réu.

O julgamento é seguido pelo debate entre acusação e defesa, sendo que as *Erínias* postulam o direito de destruir *Orestes* por ter matado a própria mãe, enquanto este se defende alegando que sua mãe matou seu pai. As *Erínias* respondem que não existiria nenhum vínculo de sangue entre marido e mulher, razão pela qual a punição pelo crime de *Clitemnestra* contra *Agamenon* não seria de suas responsabilidades.

Os estudiosos da cultura grega narram que:

A instituição do conselho de juízes e a libertação de *Orestes* constituem dois fatos importantes no fecho da trilogia, porque representam alguma coisa que faz parte da história grega, que é a passagem do direito privado ao público. Sai-se do mundo das sombras e entra-se no mundo da luz, que é, enfim, a trajetória da trilogia de Ésquilo. A punição do criminoso deixa de ser objeto de uma vingança familiar, de um privilégio aristocrático, para ser objeto de um tribunal. É o fim da lei do talião, do olho por olho, dente por dente, da cadeia interminável de crimes sangrentos, da qual o crime de *Orestes* constitui um elo. Doravante, a cidade, a pólis, e seus cidadãos assumirão a responsabilidade da, justiça. O fim da *Orestia* representa o advento do direito, da pólis, da democracia ateniense. Simbolicamente, na tragédia, isto se faz pela instituição do conselho de juízes estabelecido sobre o Areópago.<sup>120</sup>

Após os debates, *Atena* convoca os juízes para proferirem seus vereditos, no que faz uma advertência antecipada: caso os votos fossem divididos igualmente pela acusação e defesa o empate seria resolvido pelo voto da deusa da sabedoria, que antecipadamente declarou que votaria em favor do réu:

*Atena*  
Serei a última a pronunciar o voto e o somarei aos favoráveis a *Orestes*. Nasci sem ter passado por ventre materno; meu ânimo sempre foi a favor dos homens, à exceção do casamento; apoio o pai. Logo, não tenho preocupação maior com uma esposa que matou o seu marido, o guardião do lar; **para que *Orestes* vença, basta que os votos se dividam igualmente.**

---

<sup>120</sup> HIRATA., op. cit. p. 50.

(Dirigindo-se aos juízes.)

Depositai depressa os votos nesta urna, juízes incumbidos de uma decisão.

[...]

Apolo (dirigindo-se aos juizes.)

**Contai exatamente os votos, meus amigos; ao separá-los evitai erros ou fraude. Um voto a menos pode provocar desastres e um voto a mais pode ressuscitar um lar.**

(Os votos são mostrados a Atena.)

Atena (apontando para Orestes.)

Ele foi absolvido de um crime de morte! **Os votos dividiram-se em somas iguais.**<sup>121</sup> (sem destaques no original)

Conta-se que essa é a origem mitológica que explica o termo “Voto de Minerva”, posto que *Minerva* é o nome dado em Roma para a deusa grega *Atena*.

O dramaturgo *Ésquilo* viveu entre os séculos 5 e 4 antes da era Cristã. Cerca de 2500 anos depois a tragédia grega se repete com os contribuintes brasileiros, que se deparam que inúmeros dilemas tributários que são submetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Aqui no Brasil, ao contrário do que ocorreu na antiquíssima peça de *Ésquilo*, o empate de votos entre os julgadores é resolvido com um “voto de minerva” às avessas, no qual um segundo voto é dado ao Presidente da Sessão, sempre indicado entre os membros da vaga fazendária. Na maioria dos casos, decide-se contra o contribuinte, o “réu” da exação tributária.

De acordo com pesquisa realizada pela FGV<sup>122</sup>, no ano de 2016 a totalidade dos casos em que houve o empate o voto do presidente foi em favor do fisco.

Essa situação tende a se agravar de maneira alarmante, principalmente se for considerado que desde o ano de 2017, pela edição da MP 765/16, convertida na Lei nº 13.464/2017, os auditores fiscais da Receita Federal passaram a receber

---

<sup>121</sup> ÉSQUILO. *EUMÊNIDES*. Disponível em: <<https://oficinadeteatro.com/conteudotextos-pecas-etc/pecas-de-teatro/viewdownload/4-pecas-gregas-classicas/66-eumenides>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

<sup>122</sup> LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes. O voto de qualidade em números: 100% dos votos de qualidade foram favoráveis à Fazenda Nacional na Câmara Superior. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>>. Acesso em: 13 fev. 2018.

um bônus de produtividade que leva em conta, dentre outras coisas, a eficiência nas cobranças perpetradas pelo fisco.

O presente capítulo propõe-se a discutir a questão relativa à validade do voto de minerva no CARF diante dessas circunstâncias, à luz da Constituição e das normas infraconstitucionais, utilizando-se como referencial a teoria dos jogos de Gregório Robles.

## 5.2 Histórico da forma de votação no CARF

A necessidade de julgar com imparcialidade a irrisignação do contribuinte contra uma exação tributária remonta à década de 1920, quando então foram instaurados os primeiros conselhos administrativos de litígios fiscais no Brasil.

Isso se deu através do Decreto nº 16.580/24, que em seu artigo 16 determinava o seguinte:

### CAPITULO IV

#### Dos Conselhos de Contribuintes

Art. 16. Em cada [estado] e no Districto Federal haverá um Conselho de Contribuintes, nomeado pelo Ministro da Fazenda.

§1º. Os membros do Conselho serão escolhidos entre contribuintes do commercio, industria, profissões liberaes e funcionarios publicos, todos de reconhecida idoneidade.

§2º. Os conselhos serão constituídos por cinco membros e funcionarão nas sedes das Delegacias e na Delegacia Geral, no periodo de 15 de junho a 15 de agosto de cada anno. O 2º Delegado póde prorrogar este prazo por mais 15 dias e o ministro da Fazenda por maior tempo, mediante representação do mesmo Delegado.<sup>123</sup>

Conforme é possível notar do texto normativo então vigente, o Conselho de Contribuintes seria instaurado em cada estado e no DF, cuja composição era de 5 membros, na qual a escolha recairia entre contribuintes e funcionários públicos, todos com reconhecida idoneidade.

É interessante ressaltar que já naquela época o conselho era formado por um número ímpar de julgadores, o que, ao menos em tese, desconsiderada a possibilidade de ausência de um deles, impediria a ocorrência de um empate.

---

<sup>123</sup> BRASIL. Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924. Approva o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. . Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 06 set. 1924. Seção 1, p. 10559. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

A referida estrutura foi reformada pelo Decreto 24.036/34, que assim dispôs:

CAPÍTULO XV  
DOS RECURSOS

Secção 1ª - Das instâncias

Art. 150. São resolvidas em duas instâncias, uma singular e outra coletiva, as questões entre a Fazenda e os contribuintes, originadas de interpretação de lei, de cobrança de impostos, taxas e emolumentos, de infração ou de dívida fiscal.

Art. 151. Nas instâncias singulares, decidem: - os delegados fiscais, inspetores de alfândegas, diretores de recebedorias, diretor e chefes de secção do imposto de renda; e nas coletivas: os conselhos de contribuintes e o Conselho Superior de Tarifa. Umas e outras tem jurisdição e competência delimitadas no presente decreto.

[...]

Art. 172. Cada Conselho será composta de seis membros, de livre escolha e nomeação do Governo da República, sendo três estranhos ao quadro do funcionalismo de Fazenda, como representantes dos contribuintes; e três escolhidos dentre o mesmo funcionalismo, aproveitadas as especializações e competência.

Art. 173. Da mesma forma serão nomeadas dois suplentes, para cada Conselho, de modo a suprir as faltas ou impedimentos ocasionais.

Art. 174. O presidente de cada Conselho será o escolhido, anualmente, pelos seus pares; elegendo-se, pela mesma forma o substituto eventual do presidente.

Art. 175. As decisões são tomadas por maioria de votos presentes, tendo o presidente, também, o de qualidade, quando houver empate na votação.<sup>124</sup>

Salta aos olhos algumas alterações significativas. O número de julgadores passou de cinco para seis, sendo possível, portanto, um empate (art. 172), cuja composição seria paritária entre três membros fazendários e três “estranhos ao quadro do funcionalismo”.

Todavia, pelo teor daquela norma, o presidente do Conselho seria escolhido pelos seus pares, sem qualquer obrigatoriedade que ele fosse necessariamente oriundo dos quadros da Fazenda Pública (art. 174), sendo que a este presidente seria dado o voto de qualidade em caso de empate.

---

<sup>124</sup> BRASIL. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. . Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 28 mar. 1934. Seção 1, p. 5920. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-24036-26-marco-1934-502364-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

É digno de nota o fato de que a referida norma, que visivelmente busca um equilíbrio de forças entre contribuintes e o estado, foi promulgada em 1934, ou seja, após o conflito civil de 1932, período no qual o Brasil não vivia uma democracia plena.

Desde então ocorreram duas outras alterações normativas na estrutura administrativa de julgamento fiscal, uma em 1964, através do Decreto nº 54.767, e outra em 1972, pelo Decreto 70.235. Em ambas as alterações as linhas gerais de 1934 foram mantidas, aumentando-se apenas o número de membros. Novamente, deve-se ressaltar que os textos originais dessas normas previam o equilíbrio entre contribuintes e o estado, em que pese também serem editadas sob a égide de regimes não democráticos.

O Decreto nº 70.235/1972 ainda está em vigor, todavia, foi alterado pela MP 449/2008, convertida na lei nº 11.941/2009.

Art. 25 [...]

§ 9º **Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.**<sup>125</sup> (sem destaque no original)

O texto em vigor a partir de 2009 deixa claro duas determinações bastante cogentes: a) o presidente sempre será escolhido entre os membros da Fazenda Nacional e o vice sempre entre os contribuintes; b) somente o presidente, portanto, um membro da Fazenda Nacional, terá poder de voto de desempate.

Dentro da ótica da teoria dos jogos, tomando-se como parâmetro a análise do âmbito ôntico-prático deste caso, verifica-se que as regras que definem o funcionamento do CARF, sua composição e poder de voto são regras ônticas organizacionais. A regra que altera o poder de voto é uma regra ôntica potestativa.

A referida regra, criada após a Constituição Democrática e Cidadã de 1988, traz inequívoco desequilíbrio de forças dentro do julgamento administrativo,

---

<sup>125</sup> BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. . Brasília, DF: Diário Oficial da União, 07 mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

posto que concede ao membro da Fazenda poder nunca antes exercido. Essa alteração será analisada sob o ponto de vista legal e constitucional nos próximos tópicos.

### **5.3 Das inconstitucionalidades apontadas**

#### 5.3.1 Da inconstitucionalidade material

A questão relativa à inconstitucionalidade material da norma está adstrita basicamente à legação de três violações: a) violação da igualdade; b) violação do princípio do devido processo legal; c) violação do princípio da moralidade e da impessoalidade administrativa.

Passa-se à análise de cada um deles.

##### 5.3.1.1 Violação da igualdade

Paulo Gustavo Gonet Branco leciona que:

“O fato de os direitos fundamentais estarem previstos na Constituição torna-os parâmetros de organização e de limitação dos poderes construídos. A constitucionalização dos direitos fundamentais impede que sejam considerados meras autolimitações dos poderes constituídos – dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário -, passíveis de serem alterados ou suprimidas ao talante destes. Nenhum desses Poderes se confunde com o poder que consagra o direito fundamental, que lhes é superior. Os atos dos poderes constituídos devem conformidade aos direitos fundamentais se expõe à invalidade se os desprezarem”<sup>126</sup>

O ensinamento acima referido, por mais basilar que seja, merece ser lembrado nos tempos atuais. O Poder que constitui os direitos fundamentais, que é o Constituinte, não sofre limitação pelos Poderes Constituídos, quais sejam, Executivo, Legislativo e Judiciário.

Nesse contexto, os direitos fundamentais não são mera autolimitação do estado, feito como mero favor ao indivíduo. É, na verdade, limitação “de fora para dentro” realizada pelo Poder Constituinte contra os Poderes Constituídos (Executivo, Legislativo e Judiciário).

---

<sup>126</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 167.

Ora, no que diz respeito à Igualdade, José Afonso da Silva esclarece que este direito não tem merecido tanto destaque quanto a liberdade, posto que ao longo da história as lutas e debates travados em torno liberdade ofuscaram as discussões em relação à igualdade. Isso ocorre porque, segundo o mesmo doutrinador, a igualdade é “signo fundamental da democracia”, razão pela qual não encontrou tanto espaço entre os privilégios e distinções de “um regime simplesmente liberal”<sup>127</sup>.

Todavia, é digno de nota que a melhor teoria acerca da extensão do conceito de igualdade, não se limitando à realidade meramente formal, tenha surgido justamente da interpretação filosófica que se fez das lições de Aristóteles, filósofo que precedeu em dois milênios as revoluções do século XVIII.

Aristóteles vinculou a *ideia de igualdade à idade de justiça*, mas, nele, trata-se de igualdade de justiça relativa que dá a cada um o que é *seu*, uma igualdade – como nota Chomé – impensável sem a desigualdade complementar e que *é satisfeita se o legislador tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais*. [...] Essa verificação impôs a evolução do conceito de igualdade e de justiça, a fim de se ajustarem às concepções formais e reais ou materiais.

[...]

Nossas constituições, desde o Império, inscreveram o princípio da *igualdade*, como igualdade perante a lei, enunciado que, na sua literalidade, se confunde com a mera isonomia forma, no sentido de que a lei e sua aplicação tratam a todos igualmente, sem levar em contas as distinções de grupos.

[...]

O princípio significa, para o legislador- consoante observa Sabra Fagundes – “que, ao elaborar a lei, deve reger, com iguais disposições – os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas, e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios, as situações que sejam entre si distintas, de sorte a quinhó-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades”.<sup>128</sup>

Portanto, em que pese a distinção da existência entre igualdade formal e material, ambas coexistem no ordenamento e devem ser seguidas e obedecidas, inclusive em relação ao ato de produzir a lei pelo Poder Legislativo.

---

<sup>127</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 211.

<sup>128</sup> Ibidem., p. 213.

No caso do voto de desempate no CARF, objeto do presente capítulo, é necessário destacar que houve um rompimento com uma tradição histórica legislativa anterior.

Na norma de 1924 a composição do Conselho de Contribuinte era ímpar, razão pela qual não foi preocupação do legislador estabelecer critérios de desempate. Quando em 1934 é alterado o número de membros, restou estabelecido ao presidente, que também compunha a turma como um dos julgadores, proferiria o voto de desempate.

Já nessa época seria possível questionar a validade de tal norma sob a ótica da igualdade formal, posto que ao presidente seria concedido dois votos, um como julgador ordinário e outro como “Voto de Minerva” para solucionar o desempate.

A mesma regra foi mantida nas reformas de 1964 e de 1972, sem, contudo, levantar qualquer irresignação dos doutrinadores acerca de sua constitucionalidade. Provavelmente isso se deu em razão de existir até então um equilíbrio de forças.

Observe-se que apesar do voto de qualidade ser dado ao presidente, este era escolhido entre os membros do conselho, sem qualquer distinção se o conselheiro seria da carreira da Fazenda Nacional ou se do grupo representante dos contribuintes.

Nesse sentido, em que pese haver desde 1934 uma aparente inconstitucionalidade material, posto que a um só julgador haveria dois votos, esse vício acabou sendo mitigado pela prática, uma vez que a rotatividade entre presidentes sem distinção de origem criou um equilíbrio no julgamento, impedindo que o voto de qualidade fosse usado para privilegiar um ou outro grupo.

Esse equilíbrio veio a ser rompido em 2009, ao estabelecer-se que o presidente seria exclusivamente oriundo dos quadros da Fazenda Nacional, concedendo-lhe com exclusividade o voto de minerva.

Essa alteração legislativa rompeu o precário estado de constitucionalidade anterior, que já desde 1934 poderia ter sido questionado à luz da

igualdade formal, mas não o foi em virtude da paridade que existia na escolha do presidente.

Uma vez rompida essa paridade, emergiu com ainda mais força a violação à igualdade antes apenas latente, que hoje é objeto da ADI nº 5731, proposta pelo Conselho Federal da OAB, além de inúmeras ações judiciais pelo país em sede de controle difuso.

Novamente, na sempre lembrada lição de José Afonso da Silva, acerca das formas de violação da igualdade, tem-se a seguinte referência:

Há duas formas de cometer essa inconstitucionalidade. Uma consiste em outorgar benefício legítimo a pessoas ou grupos, discriminando-os favoravelmente em detrimento de outras pessoas ou grupos em igual situação. Neste caso, não se estendeu às pessoas ou grupos discriminados o mesmo tratamento dados aos outros. O ato é inconstitucional, sem dúvida, porque feriu o princípio da isonomia. O ato o é, contudo, constitucional e legítimo, ao outorgar benefício a quem o fez. Declará-lo inconstitucional, eliminando-os da ordem jurídica, seria retirar direitos legitimamente conferidos, o que não é função dos tribunais.<sup>129</sup>

Ora, o exemplo ensinado no trecho acima se trata de rara situação em que uma norma é inconstitucional, mas não é o caso de retirá-la do ordenamento jurídico, pois a solução seria simplesmente ampliar aquele direito ao grupo prejudicado. A primeira vista pareceria a solução do presente caso, mas essa conclusão é precipitada.

A parte da reforma promovida em 2009 que veda aos representantes dos contribuintes ocuparem o cargo de presidente se insere nesse tipo de inconstitucionalidade. É legítimo ao representante da Fazenda Pública ocupar o cargo de presidente, mas nada justifica a vedação ao acesso do mesmo cargo pelo representante dos contribuintes.

Assim, para sanar essa inconstitucionalidade bastaria estender aos membros do CARF oriundos da vaga dos representantes dos contribuintes o direito de ocupar a presidência.

---

<sup>129</sup> Ibidem., p. 228

Essa solução reestabeleceria o estado de equilíbrio de forças que vigorou entre 1934 e 2009, mas não supre a violação ao princípio da igualdade da segunda forma citada por José Afonso da Silva:

A outra forma de inconstitucionalidade revela-se em se impor obrigação, deve, ônus, sanção ou qualquer sacrifício a pessoas ou grupo de pessoas, discriminando-as em face de outros na mesma situação que, assim, permaneceram em condições mais favoráveis. O ato é inconstitucional por fazer discriminação não autorizada entre pessoas em situação de igualdade. Mas aqui, ao contrário, a solução da desigualdade de tratamento não está em estender a situação jurídica detrimetosa a todos, pois não é constitucionalmente admissível impor constrangimentos por essa via. Aqui a solução está na declaração de inconstitucionalidade do ato discriminatório em relação a quantos solicitarem ao Poder Judiciário, cabendo também a ação direta de inconstitucionalidade por qualquer das pessoas indicadas no art. 103.<sup>130</sup>

Aqui se insere a própria previsão do voto de qualidade a um membro que já votou antes, violação que consiste em conceder a uma só pessoa dois votos, a quem quer que seja, tanto entre os conselheiros da Fazenda Pública – como ocorre com exclusividade atualmente –, como se for conselheiro oriundo da vaga dos contribuintes – como era possível ocorrer entre 1934 e 2009. Não é admissível estender aos demais julgadores a prerrogativa de voltar duas vezes, seja porque isso implicaria em novo empate, seja porque o segundo voto tende a ser idêntico ao primeiro, sendo, portanto, inútil.

Esse impasse só ocorre porque desde a reforma de 1934 o número de membros do Conselho passou a ser par, sendo o presidente escolhido entre eles.

Caso a composição fosse ímpar, o presidente só seria chamado a votar uma única vez quando tivesse empate. É necessário, contudo, manter a paridade entre a quantidade de julgadores votantes representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes.

A norma viola a igualdade, sob a ótica formal, desde sua previsão original em 1934. Ocorre que o Decreto nº 24.036/34 (que estabeleceu o número par de

---

<sup>130</sup> Ibidem., p. 228.

membros, o presidente escolhido entre eles e o voto de qualidade) é datado de março, sendo que a Constituição de 1934 data de 16 de julho daquele ano.

Nesse sentido, atualmente é mais técnico falar que a norma do Decreto nº 24.036/34 não foi recepcionada pela Constituição de 1934 pelo seu art. 113<sup>131</sup>. Já no que diz respeito à redação dada pelo Decreto nº 54.767/1964 é o caso de inconstitucionalidade em face do art. 141, §1º da Constituição de 1946<sup>132</sup>.

Por sua vez, o estado de inconstitucionalidade foi mantido com a redação do Decreto nº 70.235/1972 em relação ao art. 150, §1º da Constituição de 1967<sup>133</sup>. Aqui, todavia, é digno de nota que não há qualquer disposição no texto que indique a quantidade par de conselheiros como havia nos decretos anteriores, posto que essa matéria foi remetida ao Regimento Interno. Todavia, existia a previsão do voto de qualidade do presidente, o que só faz sentido em razão do número par de julgadores previsto no regimento.

---

<sup>131</sup> Art 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

1) Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou idéias políticas. (BRASIL. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. . Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 28 mar. 1934. Seção 1, p. 5920. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-24036-26-marco-1934-502364-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15 jun. 2018.)

<sup>132</sup> Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 1º Todos são iguais perante a lei. (BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 19 set. 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.)

<sup>133</sup> Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 1º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção, de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. O preconceito de raça será punido pela lei. (BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil, de 1967. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 24 jan. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.)

O Decreto nº 70.235/1972 continua em vigor, mas toda redação que diz respeito aos membros e voto de qualidade do presidente foi alterada MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que determina que o desempate será resolvido pelo presidente, cujo cargo somente será ocupado por representante da Fazenda Nacional. O regimento mantém o número par de membros<sup>134</sup>.

Apesar da Lei nº 11.941/2009 repetir a disposição do voto de qualidade da norma anterior, tendo inovado apenas no que diz respeito a exclusividade para o cargo de presidente de membros oriundos da fazenda, toda o texto da norma foi expressamente tratado na nova legislação, razão pela qual fala-se aqui em inconstitucionalidade e não em juízo de recepção em relação ao texto da CF/88.

Portanto, conforme até aqui exposto, a concessão de mais de um voto a um só membro violaria o princípio da igualdade na sua acepção mais antiga e clássica, que é a chamada igualdade formal.

Todavia, cumpre tecer breves considerações acerca dos princípios da igualdade material e sua relação com a proibição de restrições casuísticas. Relata Gilmar Mendes que o referido princípio encontra previsão expressa nas constituições alemã e portuguesa. Todavia, no direito brasileiro podemos extraí-lo implicitamente no princípio da isonomia.

Outra limitação implícita que há de ser observada diz respeito à proibição de leis restritivas, de conteúdo casuístico ou discriminatório. Em outros termos, as restrições aos direitos individuais devem ser estabelecidas por leis que atendam aos requisitos da generalidade e da abstração, evitando, assim, tanto a violação do princípio da igualdade material quanto a

---

<sup>134</sup> Art. 21. As Seções são compostas, cada uma, por 4 (quatro) Câmaras.

Art. 22. As Câmaras poderão ser divididas em até 2 (duas) Turmas de julgamento.

Art. 23. As Turmas de Julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes.

Art. 23-A. Ficam criadas, no âmbito das seções de julgamento, turmas extraordinárias, de caráter temporário, integradas por 4 (quatro) conselheiros suplentes, sendo 2 (dois) representantes da Fazenda Nacional e 2 (dois) representantes dos Contribuintes. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) Parágrafo único. A atuação de conselheiros suplentes em turmas extraordinárias dar-se-á sem prejuízo das demais competências regimentais a eles atribuídas. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (BRASIL. Decreto nº 70.235/72, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 07 mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.)

possibilidade de que, por meio de leis individuais e concretas, o legislador cabe por editar autênticos atos administrativos.

[...]

Se não há dúvida de que, também entre nós, revela-se inadmissível a adoção de leis singulares, individuais ou pessoais com objetivo de restringir direitos, cumpre explicitar as características dessas leis. Segundo Canotilho, lei individual restritiva inconstitucional é toda lei que: - imponha restrições aos direitos, liberdade e garantias de uma pessoa ou de várias pessoas determinadas; - imponha restrições a uma pessoa ou a um círculo de pessoas que, embora não determinadas, podem ser determináveis por intermédio da conformação intrínseca da lei e tendo em conta o momento de sua entrada em vigor.<sup>135</sup>

Esse princípio basicamente veda ao legislador o estabelecimento de critérios de diferenciação entre titulares de um direito baseado exclusivamente em casuísmos. O STF no julgamento da ADI 958 adotou essa teoria quando declarou a inconstitucionalidade de lei que limitava a participação de partidos políticos no pleito eleitoral<sup>136</sup>.

Nesse ponto deve ser lembrado que o CARF é formado por uma composição paritária entre membros indicados pela Fazenda Nacional e membros representantes dos contribuintes, conforme art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 com a redação dada justamente pela Lei 11.941/2009<sup>137</sup>.

É de fácil constatação que o Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em seu art. 25, §9º, impõe inequívoca e indiscutível restrição casuística.

---

<sup>135</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 247, 248, 252, 253, 254.

<sup>136</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partidos Políticos - Indicação de Candidatos - Pressupostos - Inconstitucionalidade. nº ADI 958. Relator: Min. MARCO AURELIO. Brasília, DF, 11 de maio de 1994. Brasília: DJe, 25 ago. 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>137</sup> Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: [...] II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (BRASIL. Decreto nº 70.235/72, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 07 mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.)

Art. 25 [...]

§ 9º **Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.**<sup>138</sup> (sem destaques no original)

O caso se amolda à segunda hipótese prevista por Canotilho, sendo uma restrição casuística contra um círculo de pessoas determináveis, no caso, os conselheiros do CARF oriundos da vaga dos representantes dos contribuintes.

Portanto, resta demonstrada que a previsão da norma também encontra óbice no princípio da igualdade material, da qual se extrai a proibição de restrições casuísticas.

### 5.3.1.2 Do devido processo legal e o princípio da proporcionalidade

Na CF/88 o princípio da proporcionalidade encontra-se inserido implicitamente no art. 5º, inciso LIV, que dispõe que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Conforme preconiza a doutrina, essa interpretação é a acepção substantiva do devido processo legal. Diante disso, é inarredável a conclusão que a proporcionalidade é princípio geral do direito que emana seus efeitos para toda a ciência jurídica.

Na sempre lembrada doutrina do Min. Gilmar Mendes:

O fundamento do princípio da proporcionalidade é apreendido de forma diversa pela doutrina. Vozes eminentes sustentam que a base do princípio da proporcionalidade residiria nos direitos fundamentais. Outros afirmam que tal postulado configuraria expressão do Estado de Direito, tendo em vista o seu desenvolvimento histórico a partir do Poder de Polícia do Estado. Ou, ainda, sustentam outros, cuidar-se-ia de um postulado jurídico com raiz no direito suprapositivo. Anota Schlink que tal definição não é neutra ou indiferente do ponto de vista dos resultados. Se se cuida de enfatizar o fundamento nos direitos fundamentais, terá esse princípio aplicação entre o cidadão e Estado, aqui

---

<sup>138</sup> Ibidem.

contemplados os conflitos entre os entes privados que o Estado incumbe resolver. Se, ao revés, o princípio em apreço assenta-se na ideia do Estado de Direito, tem-se a sua projeção não só para a relação entre o cidadão e o Estado, mas também para as relações entre os poderes.<sup>139</sup>

Conforme se extrai dessa lição, o fundamento jurídico da proporcionalidade é matéria que encontra diversas explicações pelos doutrinadores. Se sua origem é nos direitos fundamentais o enfoque estará na proteção do indivíduo em face do Estado, se seu fundamento de validade emanar das regras do Estado de Direito e sentido principal da norma seria a relação entre os poderes constituídos.

Parece certo que a posição do Supremo Tribunal Federal no que diz respeito ao fundamento da proporcionalidade no direito brasileiro é a previsão do princípio do devido processo legal inscrito no art. 5, inciso LIV da CF/88.

Nesse sentido, a mesma doutrina preconiza:

Sob a Constituição de 1988 deu-se uma alteração no fundamento do princípio da proporcionalidade entre nós. Ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade do art. 5º e seus parágrafos e incisos da Lei n. 8. 713, de 30-09-1993, que disciplinava a participação de partido políticos nas eleições, o Tribunal enfatizou a desproporcionalidade da lei tendo em vista o princípio do devido processo legal na sua acepção substantiva.

[...]

Essa decisão parece consolidar o desenvolvimento do princípio da proporcionalidade como postulado constitucional autônomo que teria a sua sede material na disposição constitucional sobre o devido processo legal (art. 5º, LIV).<sup>140</sup>

Assim, torna-se evidente que o norte interpretativo que se deve dar ao princípio do devido processo legal e da proporcionalidade é no sentido de proteger-se o indivíduo diante do Estado, no caso sob análise, o contribuinte diante do Fisco.

---

<sup>139</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 247, 248, 252, 253.

<sup>140</sup> *Ibidem.*, p. 254.

A violação à proporcionalidade se dá no âmbito da manifestação de excesso de poder pelo legislativo, mediante uma “contrariedade, incongruência e irrazoabilidade ou inadequação entre meios e fins”<sup>141</sup>, pois:

A utilização do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso no direito constitucional envolve, como observado, a apreciação da necessidade (*Erforderlichkeit*) e adequação (*Geeignetheit*) da providência legislativa.<sup>142</sup>

Nesse sentido, a aferição da ocorrência ou não de violação ao princípio da proporcionalidade passa pela necessidade de observar se existiriam medidas menos lesivas e agressivas.

No presente caso, o legislador objetivando sanar um problema de votação empatada, confere a um determinado sujeito poder demasiadamente exacerbado, posto que lhe concede a oportunidade de votar duas vezes, determinando ainda que esse sujeito seja necessariamente representante do estado.

O juízo de necessidade da providência demonstra que o legislador poderia ter tomado outras atitudes para sanar o empate, como a simples previsão de um número ímpar de julgadores, sendo o presidente chamado para votar somente uma vez. Resta, portanto, verificada a inadequação da previsão de dois votos ao membro da Fazenda Pública, que é reforçada pela constatação de que a referida lei violou a proibição das restrições casuísticas, conforme tópico antecedente.

Sendo o princípio da proporcionalidade oriundo dos direitos fundamentais e, portanto, voltado à proteção do indivíduo em face do estado, é patente a violação da proibição a excesso, razão pela qual a norma padece de um segundo vício de inconstitucionalidade material.

### 5.3.1.3 Violação do princípio da moralidade e da impessoalidade

Outro viés de suposta inconstitucionalidade que merece ser analisada é relativa à violação dos princípios administrativos da moralidade e da impessoalidade.

---

<sup>141</sup> Ibidem., p. 255

<sup>142</sup> Ibidem., p. 255

Para contextualizar essa situação deve-se ressaltar dois pontos de extrema relevância.

O primeiro, já amplamente debatido aqui é que os cargos de presidentes são de indicação exclusiva para os representantes da Fazenda Nacional. Todavia, deve-se completar essa informação com um dado adicional: dentre os representantes fazendário a indicação recairá exclusivamente sobre aqueles que compõem o quadro de Auditores-Fiscais da Receita Federal.

Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro recairá:  
I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;<sup>143</sup>

O segundo ponto de extrema relevância é que através da MP 765/16,, convertida na Lei nº 13.464/2017, os Auditores-Fiscais da Receita Federal passaram a fazer jus a um bônus de produtividade, que leva em consideração, dentre outras coisas, a eficiência nos processos de cobrança administrativa.

Art. 6º São instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O Programa de que trata o caput deste artigo será gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal.

§ 2º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será definido pelo índice de eficiência institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.<sup>144</sup>

---

<sup>143</sup> BRASIL. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 10 jun. 2015. Seção 1, p. 14. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>144</sup> BRASIL. Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017. Altera a remuneração de servidores de ex-Territórios e de servidores públicos federais; reorganiza cargos e carreiras; estabelece regras de

A redação original da MP 765/16 trazia disposição expressa segundo a qual o referido bônus seria calculado levando-se em conta a arrecadação de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive por descumprimento de obrigações acessórias. Todavia, na conversão para Lei nº 13.464/2017 essa menção foi retirada, delegando-se ao Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil o estabelecimento da metodologia de mensuração.

De qualquer forma, ainda que a lei não faça mais menção expressa acerca da base de cálculo do bônus, certo é que em qualquer hipótese a produtividade de um auditor fiscal necessariamente está vinculada à sua atuação fiscalizadora, razão pela qual o julgamento dessa atuação ser submetida a outro auditor, que também recebe bônus de produtividade.

Diante desse quadro questiona-se: o julgamento de um recurso por um membro do CARF, com possibilidade do presidente votar duas vezes em caso de empate, considerando a existência de um bônus de produtividade ao seu favor, viola os princípios da moralidade e impessoalidade inscritos no art. 37 da CF/88?

Acerca do princípio da impessoalidade, a doutrina administrativista leciona que:

A impessoalidade é a emanção da isonomia, da vinculação à lei e ao ato convocatório e da moralidade. Indica vedação a distinções fundadas em caracteres pessoais dos interessados. [...] Exclui o subjetivismo do agente administrativo. A decisão será impessoal quando derivar racionalmente de fatores alheios a vontade psicológica do julgador. A impessoalidade conduz a decisão a independência da identidade do julgador.<sup>145</sup>

Ademais, do referido princípio decorre a vedação da atuação do agente público quando dela decorrer um conflito de interesses, pois “não se admite que um

---

incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; e dá outras providências. . Brasília, DF: Diário Oficial da União, 10 jul. 2017. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Lei/L13464.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13464.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>145</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 378.

servidor estatal mantenha sua atuação funcional quando o exercício de suas competências tradutor conflito com outros interesses que titularize”<sup>146</sup>

O caso de estabelecimento de um bônus de produtividade em favor de um servidor que julgará um processo administrativo no qual o estado é parte, concedendo-se a esse mesmo indivíduo poder de desempate (voto de minerva) com faculdade de votar outra vez, é flagrante caso de violação ao princípio da impessoalidade e da vedação da atuação do agente público nos casos em que tenha interesse.

O dever de imparcialidade nos litígios administrativos decorre do próprio princípio da moralidade, conforme na sempre lembrada doutrina de Marçal Justen Filho:

Constituição determina que a atividade administrativa deverá sujeitar-se não apenas ao princípio da legalidade, mas também a impessoalidade e a moralidade (art. 37). Daí decorre que a decisão administrativa deve considerar, segundo o postulado da ética, os interesses privados. Não são admissíveis decisões favoráveis ao Poder Público fundadas exclusivamente na titularidade do poder de decidir. Se o Estado impuser seus interesses, ignorando a incidência dos princípios jurídicos, estará atuando arbitrariamente. Ainda quando esteja em jogo um bem que interesse a ele próprio, o Estado terá de decidir de modo impessoal. Portanto, a disciplina do procedimento tem de assegurar a imparcialidade do julgador e consagrar o dever de aplicar o direito objetivamente ao caso concreto.<sup>147</sup>

Ora, como é possível esperar imparcialidade que o agente que julga um processo quando este mesmo terá em seu favor um bônus pecuniário de produtividade? Não é porque o agente julgador faz parte dos quadros do estado que está autorizado a adotar uma conduta parcial.

É nesse sentido que a conjugação dessas normas, quais sejam, o direito de voto de minerva exclusivo ao presidente, que por sua vez sempre será um auditor fiscal, que recebe um bônus de produtividade pelas cobranças que efetua, provoca um verdadeiro de estado de inconstitucionalidade material, aparelhando o Fisco com

---

<sup>146</sup> Ibidem., p. 792

<sup>147</sup> Ibidem., p. 262

meios para lesar os interesses dos contribuintes, de maneira nunca antes vista desde os tempo pré-revolução francesa.

### 5.3.2 Da inconstitucionalidade formal

Um segundo argumento da acerca do tema, também exposto no bojo da ADI nº 5371/DF, é o tocante a ocorrência de uma suposta inconstitucionalidade formal.

Esse argumento se baseia na linha de raciocínio de que o voto de minerva do presidente do CARF é a forma prevista pela lei para solucionar um empate. Todavia, sendo o CARF composto por membros paritários entre contribuintes e Fazenda Pública, o empate significa na prática uma dúvida quanto a aplicação da norma tributária.

Ocorre que especificamente no caso de penalidades e atos sancionadores, o Código Tributário Nacional possui uma previsão expressa de que a dúvida será resolvida interpretando-se em favor do contribuinte:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:**

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.<sup>148</sup>  
(sem destaques no original)

Nesse sentido, a interpretação pró contribuinte seria um dos meios de solução de empate, pelo menos no que diz respeito à aplicação de sanções. Ora, sendo o CTN norma recepcionada com força de Lei Complementar, por força do art. 146, inciso III, da CF/88<sup>149</sup>, tal dispositivo não poderia ser afastado por uma lei ordinária.

---

<sup>148</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. CTN: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>149</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

Assim, o Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em seu art. 25, §9º, não poderia restringir a aplicação do art. 112 do CTN, sob pena de incorrer em vício de inconstitucionalidade formal.

Por evidente que nessa situação haveria que ser feita uma interpretação conforme a constituição, posto que não se insere no âmbito de reserva de lei complementar a previsão de desempate em processo administrativo fiscal, sendo que deve ser entendido que essa previsão, seja ela qual for, não pode violar o princípio do *in dubio pro contribuinte* previsto no art. 112 do CTN no caso de aplicação de sanções.

#### 5.4 Dos pronunciamentos judiciais sobre o tema

Como não poderia deixar de ser o caso aqui debatido foi levado aos tribunais de todo o país, sendo que ainda não foi encontrada uma solução definitiva.

O Conselho Federal da OAB, conforme já citado anteriormente, entrou com a ADI nº 5371/DF, formulando pedido de cautelar. O Ministro Relator Gilmar Mendes entendeu por bem adotar o rito abreviado de julgamento da ADI e determinou imediata manifestação definitiva das partes dentro do prazo legal.

Todavia, o STF já se debruçou sobre em caso semelhante, mais especificamente acerca do voto de minerva no CADE, tendo manifestado o seguinte entendimento:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. VOTO VENCIDO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. VOTO DE QUALIDADE. FUNDAMENTO EM NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. QUESTÃO DE ORDEM. REMESSA AO PLENO. INDEFERIMENTO. REGIMENTAL IMPROVIDO. I - O presquestionamento requer que, na decisão impugnada, haja sido

---

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

(BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.)

adotada explicitamente a tese sobre a matéria do recurso extraordinário. II - Se, no acórdão recorrido, apenas o voto vencido, isoladamente, tratou do tema constitucional suscitado no RE, não se tem por configurado o prequestionamento. Precedentes. III - O Tribunal de origem decidiu a questão relativa ao voto de qualidade com base em normas infraconstitucionais, o que torna inviável o recurso. IV - Indeferimento de questão de ordem no sentido de se remeter o caso ao Pleno. V - Agravo regimental improvido.<sup>150</sup>

No referido caso os Ministros Ricardo Lewandowski, Relator, e Menezes Direito, negaram provimento ao recurso por falta de prequestionamento e por ofensa reflexa à constituição. Os Ministros Marco Aurélio e Carlos Britto davam provimento ao recurso, mas foram votos vencidos.

Do voto do Ministro Marco Aurélio de extrai o seguinte trecho de suma relevância:

Administrativo de Defesa Econômica – CADE ocorreu mediante manifestação de dupla vontade – dupla no sentido de duplo voto – do Presidente do órgão, contrariando-se, a meu ver, parâmetros constitucionais, princípios implícitos na Carta 1988. Não consigo, diante das balizas da Constituição, dita ‘cidadã’ por Ulysses Guimarães, concluir que alguém possa ter o poder tão grande de provocar um empate e, posteriormente, reafirmando a óptica anterior, dirimir esse mesmo empate.<sup>151</sup>

Por sua vez, do voto do Ministro Aires Britto se extrai o seguinte:

Os órgãos públicos podem decidir ignorando o princípio da majoritariedade? Esse princípio é mais do que nudular, medular da democracia. Pode um dirigente de uma autarquia votar duas vezes? Vossa Excelência lembrou: ele compôs a igualdade – a votação estava 3 a 2 para a agravante -, então, ele conseguiu empatar, e ele mesmo desempatou. Isso é democrático, é republicano, é coerente com a Constituição?<sup>152</sup>

---

<sup>150</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Voto Vencido. Ausência de Prequestionamento. Voto de Qualidade. Fundamento em Normas Infraconstitucionais. Impossibilidade. Questão de Ordem. Remessa Ao Pleno. Indeferimento. Regimental Improvido. AI 682486 AgR. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2007. DJe. Brasília, 14 mar. 2008. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>151</sup> Ibidem.

<sup>152</sup> Ibidem.

Em que pese o desfecho do julgado acima, a atual discussão em sede de ADI está ancorada em argumentos mais sólidos que o recurso que discutiu o caso do CADE, sendo esperado que o STF analise a questão de mérito.

Nos Tribunais Regionais Federais a questão também está em sob análise, havendo recentes pronunciamentos judiciais sobre o tema. Nesse sentido, confira-se o seguinte julgado no TRF 3ª Região:

Estando formado o órgão julgador por seis julgadores, havendo empate de três votos contra três, prevaleceu o entendimento contrário ao interesse do contribuinte por voto de qualidade de seu presidente. A solução dada pela turma julgadora, neste caso, ocorreu com base no que dispõe o art. 25, 9º do Dec. 70.235/72, 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. Contudo, me parece que tal norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. A dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte. Segundo a melhor doutrina e por exigência do princípio da legalidade e da justiça tributária, o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário em sua inteireza é do fisco, cabendo ao contribuinte, na busca da desconstituição da exigência, provar os fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito à imposição tributária.<sup>153</sup>

O referido julgado analisa a questão à luz das normas infraconstitucionais, especialmente o confronto entre a interpretação do art. 25, §9º Decreto nº 70.235/1972 com o art. 112 do CTN.

Em outro julgado, desta vez da 1ª Região, decidiu-se que:

O princípio do devido processo legal traduz garantia constitucional prevista no art. 5º, LIV, da CF/88, dele decorrendo outras normas processuais constitucionais, tais como o princípio do contraditório, da ampla defesa, do juiz natural, da razoável duração do processo, a regra da vedação das provas ilícitas, sendo que tais

---

<sup>153</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.036105, Liminar Concedida Pela 8ª Vara Federal. São Paulo, SP, 01 de outubro de 2015. São Paulo: Dje, 30 maio 2016. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

normas constitucionais representam a base normativa a ser observada na instituição e na aplicação das normas infraconstitucionais voltadas à sistematização do processo administrativo e judicial.

Da análise dos autos, tenho que assiste razão à Impetrante.

[...]

Restou claro no Acórdão que, a construção da “maioria” necessária à proclamação do resultado pela manutenção da multa deu-se em decorrência de uma indevida interpretação, por parte do CARF, do que seria o voto de qualidade, conferido aos presidentes das turmas.

No caso, entendeu-se que o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferiria ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate. Todavia tal interpretação não pode ser mantida, por violar frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito.

O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos visados pelos Constituintes de 1988, que o elevou à condição de pedra fundamental da República Federativa do Brasil, com referência inclusive no preâmbulo da Carta Magna, tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria. Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após, garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do “voto de qualidade”. Aceitar tal entendimento, significa, na prática, que quase todas as questões polêmicas, que gerem entendimentos divergentes, sejam decididas unicamente pelo Presidente, já que este somente não teria o poder de decidir, inclusive modificando o resultado do julgamento quando a diferença de votos fosse superior a dois votos. Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, num rematado e claro descumprimento do princípio democrático.

Ademais, ainda que assim não fosse, isto é, ainda que se admitisse que pudesse o Presidente votar duas vezes, esse estranho voto de “qualidade” serviria unicamente para decidir qual orientação prevaleceria, e nunca para formar a maioria qualificada, que necessita de quatro conselheiros, não podendo o presidente ser contado como se “fosse dois”.

Tenho, assim, que se apresentam relevantes os fundamentos da Impetração, dado que efetivamente houve incorreção na proclamação do resultado que, a rigor, no que concerne à

manutenção da multa, não alcançou a maioria absoluta, já que teve apenas quatro votos.<sup>154</sup>

Ao contrário do julgado anterior, nos fundamentos dessa sentença foram utilizados argumentos de viés constitucional, especialmente o já citado princípio da proporcionalidade.

Os referidos casos ainda não tiveram seus recursos julgados pela segunda instância, razão pela qual não é possível ainda analisar o posicionamento do segundo grau. Certo é que os óbices encontrados pelo STF no julgamento do AI 682486 AgR são de natureza formal, o que não impede que os Tribunais Regionais Federais se debrucem sobre a questão, inclusive de cunho constitucional no bojo do controle difuso.

## 5.5 Do projeto de lei nº 6.064/2016

Diante da controvérsia em torno do tema foi proposto na Câmara dos deputados o Projeto de Lei nº 6.064/2016 que visa solucionar o tema.

O Projeto de Lei possui o seguinte teor:

Art. 1º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 25. ....

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

“Art. 37. ....

§ 4º No caso de empate nas deliberação das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas ou das turmas especiais, aplica-se a interpretação mais favorável ao contribuinte, podendo a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressar com ação judicial na hipótese de decisão administrativa definitiva.”<sup>155</sup>

<sup>154</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Mandado de Segurança nº 1001136-39.2017.4.01.3400, Liminar Deferida Pela 13ª Vara Federal. Juíza Edna Márcia Silva Medeiros Ramos. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2018. DJe. Disponível em: <<https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>155</sup> BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 6064, de 30 de agosto de 2016. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que "Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências", para extinguir o voto de qualidade no âmbito do Conselho

Da justificativa do Projeto de Lei extrai-se o seguinte parágrafo:

Com o objetivo de buscar uma decisão mais imparcial no julgamento dos processos fiscais em âmbito administrativo, apresentamos este projeto de lei, que extingue o voto de qualidade do presidente do CARF, para prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de empate, com a possibilidade de a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressar com ação judicial. Ora, o contribuinte pode, a qualquer momento, solicitar a análise da matéria pelo Poder Judiciário, razoável que, nesse caso específico, a Fazenda Pública também possa solicitar manifestação daquele Poder.<sup>156</sup>

Se por lado o projeto exclui do §9º do art. 25 a expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade” do texto atualmente vigente, por outro lado determina que em caso de empate aplicar-se-á interpretação mais favorável ao contribuinte.

Todavia, o Projeto permite que nesse caso a Procuradoria da Fazenda Nacional ingresse no Poder Judiciário buscando a reforma da decisão, situação que hoje não é permitida.

A solução proposta não parece ser a mais adequada, sendo que a possibilidade de recurso por parte da Fazenda Pública encontra alguns óbices jurídicos intransponíveis.

O primeiro ponto que se deve considerar é que o CARF, apesar de ostentar a qualidade de um verdadeiro tribunal administrativo, faz parte da estrutura do Ministério da Fazenda. É o que dispõe o art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972<sup>157</sup>

---

Administrativo de Recursos Fiscais.. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2110223>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>156</sup> Ibidem.

<sup>157</sup> Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (BRASIL. Decreto nº 70.235/72, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 07

O CARF é, portanto, um órgão do Ministério da Fazenda, parte da administração pública direta, não ostentando a qualidade de ente administrativo com personalidade de direito público interno, como é o caso das autarquias em geral, que fazem parte da administração pública indireta.

Ademais, há que se observar que o próprio Ministro da Fazenda configura uma das instâncias de julgamento, conforme prevê os arts. 26, 39, 40 e 41 do Decreto nº 70.235/1972<sup>158</sup>.

Nesse sentido, o ajuizamento de uma ação por parte do Procuradoria da Fazenda Nacional contra uma decisão do CARF seria uma demanda do estado contra si mesmo.

Isso implica em dois problemas lógico-jurídicos: a) violação do *nemo potest venire contra factum proprium*; b) falta de interesse de agir.

A proibição de atuar contra seus próprios atos, tradução da expressão latina do *venire*, se consubstancia em verdadeira garantia do administrado de que os atos emanados pelo estado gozam de confiabilidade necessária para valer como certeza jurídica.

Tanto é assim que a decisão em última instância administrativa em desfavor do contribuinte permite à PGFN inscrever o débito em dívida ativa e ajuizar a competente execução fiscal. Ao contribuinte restará apenas a via dos embargos à execução e a ação anulatória como medidas possíveis de concessão de efeito

---

mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.)

<sup>158</sup> Art. 26. Compete ao Ministro da Fazenda, em instância especial: (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

I - julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos; (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

II - decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes. (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

Art. 39. Não cabe pedido de reconsideração de ato do Ministro da Fazenda que julgar ou decidir as matérias de sua competência.

Art. 40. As propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes atenderão às características pessoais ou materiais da espécie julgada e serão restritas à dispensa total ou parcial de penalidade pecuniária, nos casos em que não houver reincidência nem sonegação, fraude ou conluio.

Art. 41. O órgão preparador dará ciência ao sujeito passivo da decisão do Ministro da Fazenda, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la, no prazo de trinta dias. (Ibidem.)

suspensivo sobre a exigibilidade da cobrança, ainda assim, com deferimento incerto e dependente de preenchimento de inúmeros requisitos.

Ora, a previsão do art. 5º, inciso XXXV da CF/88<sup>159</sup> tem como sujeito o indivíduo, não sendo possível cogitar que a Administração Pública Direita, no exercício de suas funções típica, invoque um direito fundamental em seu favor e contra o administrado.

Certo é que o ato praticado pelo CARF é, para todos efeitos, um ato do Ministério da Fazenda. Quando fizer a ação judicial para questionar um acórdão do CARF a PGFN, responsável pela defesa do Ministério da Fazenda, atuará contra um ato do próprio ministério.

É verdade a administração pública pode anular seus atos de ofícios quando eivados de algum vício. Todavia, não é hipótese para ajuizamento de demanda a discordância do mérito de uma discussão jurídica de natureza tributária trava em um processo administrativo.

Frise-se que para alguns doutrinadores o princípio do *nemo potest venire contra factum proprium* encontra-se inserido de maneira implícita no texto da CF/88 em pelo menos dois dispositivos. O Primeiro é no art. 3º, inciso I, que elege como objetivo da República Federativa do Brasil a solidariedade social. O Segundo como sendo próprio princípio da segurança jurídica:

A Constituição da República de 1988 elegeu como um dos seus objetivos a solidariedade social (art. 3º, I, última parte, CRFB/88). Dessa cláusula pode-se extrair um dos fundamentos constitucionais da vedação para agir de maneira contraditória. Com efeito, ao erigi-lo ao patamar constitucional, a vigente Constituição da República atribuiu ao princípio da solidariedade social não apenas o sentimento de identificação com os problemas de outrem, que leva as pessoas a se ajudarem mutuamente, mas, especialmente, impôs a todos o dever de consideração da posição alheia no universo das relações jurídicas. Assim, tendo sido formulado como um meio de se impedir que o comportamento incoerente fira a legítima confiança das pessoas, o *nemo potest venire contra factum proprium*

---

<sup>159</sup> Art. 5º [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.)

significa instrumento de densificação do objetivo constitucional de solidariedade social, havendo, dessa maneira, nas precisas palavras de Anderson Schreiber, —direta vinculação entre a solidariedade social e o princípio de proibição ao comportamento contraditório

Outro fundamento de índole constitucional do *nemo potest venire contra factum proprium* é o megaprincípio da segurança jurídica<sup>13</sup>, erigida a princípio e valor constitucional pela vigente Constituição da República, que consagra a inviolabilidade à segurança no caput do seu art. 5º (compreendendo, como espécie, indubitavelmente, a segurança nas relações jurídicas), e assevera em seu preâmbulo que a instituição de um Estado Democrático se destina também a assegurá-la<sup>14</sup>. A proibição de agir contraditoriamente vai ao encontro da exigência comum de estabilidade das relações jurídicas, porquanto a possibilidade de frustrar legítimas expectativas contraria o anseio coletivo pela paz social e frustra a própria finalidade do Direito, que é o de promovê-la.<sup>160</sup>

Daí decorre a própria falta de interesse de agir no âmbito processual, pois autor e réu se confundem, são representados pela mesma procuradoria (PGFN), e todos compõem uma única estrutura nos quadros da administração pública federal.

Admitir o contrário o mesmo que aceitar que o Estado defira um direito por um dos seus órgãos e depois, irresignado, ajuíze ação contra si mesmo através. Para se fazer uma analogia, seria como se o coração de um indivíduo desse um tiro em seu próprio peito.

Cumprе ressaltar que entre 1934 e 2009 inexistia a regra que determina o voto de minerva somente ao conselheiro que ocupa a vaga da Fazenda Pública, e nem por isso se cogitava nessa época a possibilidade da PGFN socorre-se do Poder Judiciário para atacar as decisões finais do então Conselho de Contribuintes.

Ademais, a regra do *in dubio pro contribuinte* já estava prevista no CTN desde década de 1970. Portanto, a justificativa do citado projeto de lei contratar e vai contra todo histórico normativa do CARF, que em situações semelhantes jamais tencionou rediscutir os julgamentos no Judiciário por iniciativa da procuradoria.

---

<sup>160</sup> FACCI, Lucio Picanço. A proibição de comportamento contraditório no âmbito da administração pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas. Revista da AGU, v. 10, n. 30, 2011.

Portanto, a previsão de recurso por parte da PGFN não deve ser admitida, uma vez que viola as lições mais basilares do direito brasileiro, a principiologia constitucional e tradição do direito tributário brasileiro.

## **5.6 Análise da questão pela ótica da Segurança Jurídica e da teoria dos jogos**

A discussão aqui exposta trata-se de situação de máxima relevância para o direito tributário, cuja problemática está longe de ser solucionada.

A lei questionada é datada do ano de 2009, todavia, somente agora está sendo objeto de pronunciamentos judiciais, sendo que os processos em que houve decisão ainda pendem de recursos e julgamento em segunda instância.

Igual sorte encontra a ADI nº 5731, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, cujo pedido de cautelar foi convertido em julgamento abreviado da ação, sendo que até a presente data ainda não ocorreu.

Longe de ter uma resposta fácil e definitiva, a questão do empate nos julgamentos administrativos fiscais deve ser objeto de ampla e intensa discussão no poder legislativo, a fim de permitir uma solução mais justa ao contribuinte e mais adequada do ponto de vista constitucional.

Enquanto o ambiente para esse debate ainda não surge afigura-se legítimo ao contribuinte levantar-se contra essa prática e buscar no judiciário a solução melhor alinhada com o texto constitucional.

A atual situação vigente importa em, no mínimo, três violações materiais e uma violação formal ao texto da CF/88. Já o projeto de lei que tenta pôr termo à discussão provoca outras inconstitucionalidades ainda piores.

A figura do voto de minerva, prevista desde sua origem mitológica como instrumento de solução de impasses em favor do prejudicado, não pode ser desnaturado pelo direito brasileiro, fazendo com que o Fisco se faça de vítima de um crime hediondo, enquanto o contribuinte seria o réu vilanesco.

Nesse caso, analisando-se o âmbito ôntico-prático do direito, verifica-se que as alterações legislativas, que remontam desde 1934 até 2009, implicam em mudanças de regras ônticas organizacionais e potestativas, ou seja, aquelas regras

que fixam sujeitos e competências. Por mais que alguma dessas mudanças remontam há décadas, quando o voto de minerva foi dado ao presidente que já havia votado (alteração nas regras ônticas organizacionais), é possível sim verificar a ocorrência de insegurança jurídica, que se agravou de maneira ainda mais intensa quando em 2009 a legislação definiu que apenas membros dos quadros da fazenda podem ser presidentes (alteração nas regras ônticas potestativas).

O contribuinte brasileiro, não bastasse a altíssima carga tributária a que é submetido, tem que conviver com inúmeras situações de insegurança jurídica, violação dos direitos constitucionais e principalmente quebra na confiabilidade dos atos administrativos.

É nesse contexto que a Carta Magna, a Constituição Cidadã de 1988, atua como verdadeira Palas Atena, Minerva dos romanos, agindo em defesa e pró contribuinte mediante seu vasto arcabouço principiológico que permite a solução dos mais diversos problemas criados pelo legislador e pela administração pública.

Para esse fim, aqui foram listados inúmeros instrumentos constitucionais que demonstram de maneira cristalina o desacerto na atual norma e no projeto de lei que pretende solucionar o tema. Os princípios da isonomia, devido processo legal, proporcionalidade, moralidade, impessoalidade e segurança jurídica não deixam margem para qualquer possibilidade de manutenção do texto analisado.

## **6 O REFIS 2000 E A EXCLUSÃO POR PAGAMENTO DE VALOR IRRISÓRIO**

### **6.1 Exposição da problemática**

Os Programas extraordinários de recuperação fiscal instituídos no Brasil se tornaram um fato corriqueiro no desenvolver das atividades do setor privado. Desde a sua primeira instituição no ano 2000, através do então denominado Refis I, que posteriormente passou a ser chamado de Refis 2000, as empresas contam com a possibilidade periódica de abertura desses programas.

Certo é que o parcelamento da dívida tributária se divide em ordinário, que é aquele previsto pelo art. 10 a 14-F da Lei nº 10.522/ 2002, em apenas 60 vezes, que pode ser requerido a qualquer tempo; e o extraordinário, que normalmente prevê condições melhores, com descontos de juros e multa, além de um número maior de parcelas, mas é por prazo certo e determinado e depende de lei específica.

Ambos os tipos de parcelamentos acima descritos encontram sua autorização legal para existir na previsão expressa contida no art. 151, inciso VI do CTN.

O primeiro Refis foi instituído pela Lei nº 9.964/2000, conforme aludido acima. O Segundo Refis, também chamado de PAES, pela Lei nº 10.684/2003, no que foi seguido por outros ao longo do tempo, conforme será visto adiante.

A problemática abordada neste capítulo trata-se da discussão acerca da exclusão do Refis no caso em que as parcelas adimplidas não são suficientes nem para quitar os juros do débito.

A Receita Federal começou a enquadrar tais situações como uma forma de inadimplemento, apesar das parcelas estarem em dia. Tal fato acarretou inúmeras exclusões de empresas que atuavam regularmente no mercado que, irredimidas, passaram a ingressar na justiça objetivando a manutenção no programa.

A questão cinge-se de especial relevância principalmente no que diz respeito ao primeiro Refis, instituído pela Lei nº 9.964/2000, mas a correta

compreensão do caso exige que seja feito um breve relato histórico do parcelamento.

## 6.2 Histórico do REFIS

Conforme estudo elaborado pela Receita Federal do Brasil<sup>161</sup>, nos últimos 18 anos foram criados quase 40 programas extraordinários de regularização de débitos.

Todavia, boa parte desses programas consistiram, na verdade, na reabertura de prazos anteriores. Por isso, nesta fase do trabalho serão delineadas características de alguns dos mais importantes programas.

A Lei nº 9.964/2000 instituiu o Refis pela primeira vez, sendo por isso chamado depois de Refis I. Seu objetivo era franquear a regularização de débitos de pessoas jurídicas perante a Receita Federal e o INSS. Ele não possuía limite máximo de parcela, sendo que o contribuinte pagava um percentual sobre o faturamento bruto.

O segundo Refis, também chamado de PAES, foi criado pela lei nº 10.684/2003 e permitia o pagamento em até 180 vezes os débitos em favor da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

No ano de 2006 foi criado o chamado Refis III, também conhecido como PAEX, a fim de permitir a quitação em até 130 vezes, englobando receitas em favor do INSS, da PGFN e RFB, o que se deu através da MP 303/2006.

Posteriormente, foi criado pela Lei nº 11.941/2009 um novo programa, também chamado de Refis da crise, ou Refis 4, cujo objetivo era a regularização de débitos das empresas em virtude da Crise Econômica que despontava no horizonte.

O Referido Refis da Crise foi reaberto pelo artigo 17 da Lei 12.865/2013, seguido de mais três reaberturas ao longo do ano de 2014, que ocorreram através das seguintes leis: Lei 12.973/2014, artigo 93, Lei 12.996/2014, artigo 2º, a última

---

<sup>161</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

através da Lei 13.043/2014, art. 34. Essas reaberturas concedidas ao longo do ano de 2013 a 2014 ficaram popularmente conhecidas como Refis da Copa.

Ao longo do ano de 2017 houve a criação de dois novos programas de parcelamentos extraordinários, que foram o Programa de Regularização Tributária (PRT, instituído pela Medida Provisória nº 766/2017), que teve seu prazo de vigência encerrado por falta de votação da MP no Congresso, e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT, instituído pela Medida Provisória nº 783/2017 e convertido na Lei nº 13.496/ 2017).

### **6.3 Natureza jurídica**

Muito se discute acerca da natureza jurídica dos parcelamentos tributários, parte da doutrina entende que este é uma espécie de transação tributária, outros que é uma modalidade de moratória, e há ainda quem tenha defendido que se tratava de uma novação.

Conforme preleciona Paulo de Barros Carvalho, comentando o art. 151, VI, do CTN, tem-se que:

A despeito das possibilidades elucidativas que o termo possa propiciar e a utilidade de construções dessa natureza, pois, afinal de contas, “o jurista é o semântico da linguagem do direito”, como bem assinalou Becker, o legislador fez questão de sublinhar que o parcelamento também suspende a exigibilidade do crédito tributário, a ele se aplicando as disposições atinentes ao instituto a moratória. Mais uma confirmação de que se trata apenas de espécie (parcelamento) do gênero (moratória), como vem proclamando, entre outros, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Mizabel Derzi e Leonor Leite Vieira.<sup>162</sup>

O objetivo deste trabalho não é se aprofundar em maiores detalhes acerca da natureza jurídica do referido instituto, assumindo-se assim a corrente majoritária que entende como uma espécie de moratória. Essa conclusão, inclusive, é relevante para fixação de uma das questões enfrentadas neste capítulo, conforme será adiante exposto.

### **6.4 Da exclusão do REFIS**

---

<sup>162</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 517.

O problema aqui debatido gira em torno da exclusão do Refis quando as parcelas pagas, mesmo que em dia, são insuficientes para amortizar os juros e correção monetária do crédito tributário, fazendo com que a dívida cresça mesmo estado parcelada.

A Receita Federal tem entendido que esse denominado “pagamento ínfimo” se equipara ao inadimplemento e promove a exclusão da contribuinte do programa. Essa conduta é ilegal e fere diversas princípios e regras do direito tributário, conforme se passa a expor:

#### 6.4.1 Da violação ao princípio da legalidade

O princípio da legalidade é uma das mais preciosas conquistas do direito positivo, sendo que sua aplicação no direito tributário é de singular relevância.

Genericamente, a legalidade está prevista no art. 5º, inciso II, da CF/88, ao determinar que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>163</sup>. Por sua vez, a previsão quanto aos atos administrativo está no art. 37 da Carta Magna, ao afirmar que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade [...]”<sup>164</sup>.

Para o direito tributário, ainda no bojo do texto constitucional, a previsão da legalidade está no art. 146 da Constituição, ao determinar-se que a regulação dos conflitos de competência, limitações ao poder de tributar e as normas gerais de direito tributário serão regidas por uma Lei Complementar.

Essa lei é o Código Tributário Nacional, que apesar de ser um Decreto-Lei do ordenamento jurídico anterior, foi recepcionado pela CF/88 com status de Lei Complementar.

Ainda no que diz respeito à previsão da legalidade tributária no Constituição, cumpre fazer expressa citação à determinação do art. 150, inciso I, que

---

<sup>163</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.

<sup>164</sup> Ibidem.

assim dispõe: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - **exigir** ou aumentar tributo **sem lei que o estabeleça**”.

Do CTN extrai-se um conjunto de normas atinentes à questão aqui discutida, que para fins didáticos para a se elencar:

Art. 111. **Interpreta-se literalmente a legislação tributária** que disponha sobre:

I - **suspensão** ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

[...]

Art. 151. **Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:**

[...]

VI – **o parcelamento**.

[...]

Art. 155-A. **O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.**<sup>165</sup> (sem destaques no original)

Ora, dos citados dispositivos é possível observar de antemão a indiscutível prevalência da legalidade tributária em favor e com o objetivo de proteger o contribuinte dos abusos estatais.

Nesse sentido, as normas gerais de direito tributário devem ser instituídas por lei complementar (art. 146 da CF/88), sendo essa lei o CTN, que determina em seu art. 111 que a interpretação das normas de suspensão do crédito tributária deve ser feita literalmente.

Considerando que o parcelamento é uma das formas de suspensão de exigibilidade, conforme o art. 151, VI, a única conclusão possível é que as leis instituidoras de parcelamentos devem necessariamente ser interpretadas literalmente.

---

<sup>165</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. CTN: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Essa exegese é corroborada pelo art. 155-A, cuja leitura permite concluir que cada parcelamento possui seu regramento próprio, em condições específicas, diante da disposição de lei em sentido estrito que o criar.

No caso do parcelamento através do Refis I, criado pela Lei nº 9.964/2000, não há qualquer previsão de exclusão do programa em virtude das parcelas insuficientes para amortizar a dívida e seus encargos, razão pela qual a exegese feita pela Receita Federal de enquadrar essas hipóteses em um tipo de “inadimplência”, mesmo com as parcelas em dia, é feita através de uma ilegal interpretação extensiva não-literal da norma.

A conduta da Receita, portanto, viola a disposição legal expressa no art. 111 e 151, VI, do CTN, desrespeitando, por consequência, o princípio da legalidade tributária.

Nas lições de Canotilho:

Historicamente, o princípio da primazia ou prevalência da lei (*Vorrang des Gesetzes*) foi entendido com uma tripla dimensão: (1) a lei é o acto de vontade estadual juridicamente mais forte; (2) prevalece ou tem preferência sobre todos os outros actos do Estado, em especial sobre os actos do poder executivo (regulamentos, actos administrativos); (3) detém a posição de “top da tabela” da hierarquia das normas, ou seja, desfruta de superioridade sobre todas as outras normas de ordem jurídicas (salvo, como é óbvio, as constitucionais)<sup>166</sup>

Portanto, nenhum ato praticado pelo Estado, qualquer que seja, terá prevalência sobre o comando da lei, nem mesmo a prática de uma interpretação administrativa em um determinado sentido.

É bem verdade que em alguns programas de parcelamentos extraordinários abertos ao longo do tempo foram previstos expressamente a referida possibilidade de exclusão quando nem os juros são amortizados pelas parcelas, o que não é o caso do Refis I instituído no ano 2000.

O que se verifica na prática é que a administração fazendária se aproveita de uma previsão na lei de outros programas, e o aplica no primeiro Refis, sem

---

<sup>166</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra - Portugal: Almedina, 2003. p. 721-722.

qualquer respaldo legal e em nova violação ao art. 155-A do CTN, que determina expressamente que as condições de um parcelamento são expressas em sua lei específica.

#### 6.4.2 Da violação ao sobreprincípio da segurança jurídica

O sobreprincípio da segurança jurídica emana seus efeitos para todos os atos praticados pelo Estado, seja do executivo, legislativo ou judiciário, para agir em conjunto e concomitantemente com outros princípios do ordenamento jurídico, como a legalidade, a boa-fé e a confiança legítima.

Nesse sentido, no que tange à legalidade, conforme já defendido por esta autora em sua dissertação de mestrado,

Sendo a segurança jurídica princípio que busca alcançar a estabilidade das relações na sociedade, não só entre o contribuinte e o Estado, como também em todos os aspectos da vida cotidiana, o princípio da legalidade não poderia deixar de ser lembrado primeiro. Busca-se com a legalidade permitir ao contribuinte ter a certeza de que só será obrigado a praticar determinada conduta quando ela estiver expressa em lei, obedecidos procedimentos próprios. Isso permite tornar a atuação do estado objetiva, afastando-se critérios subjetivos que eventualmente o administrador público quisesse lançar mão no momento da realização da cobrança de um crédito tributário.<sup>167</sup>

No que diz respeito à proteção da confiança legítima, tem-se que a interpretação extensiva da hipótese de exclusão do Refis I, promovida pela Receita Federal a partir da previsão para outros programas, viola a proteção da confiança:

A vinculação da proteção à confiança ao princípio do Estado de Direito é revelada pela indispensabilidade da fé do cidadão em relação à ordem jurídica, a partir da crença na legitimidade da conduta dos agentes públicos. Sem que o cidadão possa confiar na veracidade e correção dos pronunciamentos das autoridades constituídas, os atos emanados dessas não terão o condão de pautar o comportamento dos indivíduos, o que leva,

---

<sup>167</sup> NEVES, Mariana Barboza Baeta. O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do Estado.: Análise de casos tributários emblemáticos. 2014. 152 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

inexoravelmente, a que o Direito não faça a passagem dos textos legais para a realidade.<sup>168</sup>

Não é admissível que o Estado viole um ato praticado por ele mesmo, no qual o contribuinte depositou suas expectativas na manutenção e vigência. Cumpre salientar que os programas de parcelamento implicam, na maioria das vezes, na renúncia ao direito de discutir judicialmente a cobrança, sendo, portanto, um ato bilateral em que tanto o Estado como o contribuinte se beneficiam.

A posterior exclusão do parcelamento, fundando em requisito não previsto em lei, destrói qualquer possibilidade de manutenção da confiança nos atos do Estado, trazendo à baila a violação do princípio da boa-fé.

Novamente, vale socorrer-se aqui da posição já externalizada por esta doutoranda em sua dissertação de mestrado:

Desse modo, o princípio da confiança está diretamente interligado com situações gerais e abstratas, já o princípio da boa-fé está vinculado a ações tomadas em situações concretas, gerando resultados não só nas leis e regulamentos normativos, mas também em decisões administrativas e judiciais direcionadas a um indivíduo específico.<sup>169</sup>

Quando o Estado começa a agir sistematicamente revendo atos jurídicos já consolidados em lei própria, a partir de requisitos de outras leis inaplicáveis ao caso, em violação aos dispositivos do CTN (art. 111, 151, VI, e 155-A), estará violando a confiança legítima. Ao aplicar esse entendimento em um caso concreto, excluindo determinado contribuinte do referido programa, estará sendo igualmente violada a boa-fé deste indivíduo na prática de um ato administrativo.

Em ambos os casos, a proteção de dos princípios decorre da segurança jurídica, princípio implícito no texto constitucional e expresso em inúmeros dispositivos legais já citados neste trabalho.

#### 6.4.3 Da necessidade de observância da decadência e da prescrição

---

<sup>168</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-surpresa e Proteção À Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 231.

<sup>169</sup> NEVES, Mariana Barboza Baeta. *O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do Estado.: Análise de casos tributários emblemáticos*. 2014. 152 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

Conforme relatado em linhas pretéritas, a Fazenda Pública só começou a rever os parcelamentos do Refis I, criado pela Lei nº 9.964/2000, quando os programas de parcelamentos extraordinários posteriores passaram a prever uma hipótese de exclusão que não está na lei de 2000.

Em virtude disso, a maioria das exclusões do Refis I em razão do aludido argumento se deu mais de dez anos após a efetivação do parcelamento. Esse fato, por si só, traz à baila outro debate de suma relevância.

Isso porque o inexorável transcurso do tempo é fator modificativo das relações jurídicas em todos os ramos do direito, e não poderia ser diferente no tributário. Nesse contexto, e já com o objetivo de introduzir o tema do presente e dos próximos tópicos, é indispensável citar preciosa lição de Paulo de Barros Carvalho:

O Poder Judiciário, dizendo o direito aos casos concretos, instituiu o lapso temporal que melhor consultar à realização do que entende por justo. É nesse sentido que se diz, metaforicamente, que o Direito é o senhor do tempo.<sup>170</sup>

O exercício de uma faculdade, até mesmo por parte do estado, por mais que prevista em lei, deve encontrar seus limites na estipulação pelo direito de um tempo máximo em que é possível exercê-lo, sob pena de impor ao contribuinte um dever *ad aeternum* de se defender do estado, verdadeira situação ilustrada pelo famoso mito da Espada de Dâmocles.

Nesse sentido, sendo o parcelamento um processo administrativo, ele está submetido também à Lei nº 9.784/99, que trata das regras processuais dentro da administração pública federal.

Especificamente no tema aqui debatido é de relevância o seu art. 54, que assim determina:

**Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.**

**§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.**

---

<sup>170</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos. Revista de Direito Tributário, v. n. 102, p. 25-26, 2008.

§ 2o Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.<sup>171</sup> (sem destaques no original)

Através dessa linha interpretativa tem-se que nesses casos haverá decadência do direito de rever o ato, contados a partir do pagamento da primeira parcela.

Outra fonte normativa para tratar sobre o tema é o art. 173 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:  
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;  
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.  
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.<sup>172</sup>

Essa segunda interpretação para abordar a decadência foi utilizada como fundamento no REsp 1.216.171/PR, que restou assim ementado:

PARCELAMENTO. REFIS. PRAZO DECADENCIAL E NÃO PRESCRICIONAL PARA A EXCLUSÃO DA CONTRIBUINTE DO PROGRAMA. Discute-se nos autos a prescritibilidade do direito fazendário de excluir o contribuinte do parcelamento instituído pela Lei n. 9.964.2000. Com efeito, a Lei n. 9.964/00 não trouxe expressamente nenhum prazo prescricional para a exclusão do contribuinte do programa de parcelamento e nem poderia trazer, pois de prescrição não se trataria, mas de decadência, visto que referente não à hipótese de exigibilidade de determinado direito creditício, mas ao exercício de direito potestativo da Fazenda Pública de verificar a ocorrência de uma das hipóteses de exclusão do programa de parcelamento. Assim, me parece adequado aplicar por analogia (art. 108, I, do CTN) o prazo do art. 173, do CTN, para reconhecer que o Fisco possui o prazo de

---

<sup>171</sup> BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. . Brasília, DF: Diário Oficial da União, 01 fev. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>172</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. CTN: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

cinco anos para excluir a contribuinte do Refis, após cessada a causa da exclusão.<sup>173</sup>

Portanto, infere-se do referido julgado que o STJ entendeu possível aplicar, por analogia (art. 108, inciso I, do CTN) o disposto do art. 173, também do CTN, no qual é previsto que é de 5 anos o prazo para o fisco constituir o crédito tributário sob pena de decadência.

É possível, ainda, uma terceira linha de análise dos efeitos do transcurso do tempo nesse tipo de situação, que seria uma situação de prescrição. Ora, conforme já discutido em linhas pretéritas, parte da doutrina entende que o parcelamento é uma espécie do gênero moratória.

Se assim o considerarmos é imprescindível aplicar o art. 155 do CTN, que determina:

**Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:**

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

**II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.**

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; **no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.**<sup>174</sup> (sem destaques no original).

Observe-se que a revogação da moratória, quando não incorrer na constatação de má-fé e, portanto, sem penalidade, está submetida a prazo prescricional de 5 anos.

---

<sup>173</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1216171/PR, Parcelamento. Refis. Prazo Decadencial e Não Prescricional Para A Exclusão da Contribuinte do Programa.. Relator: . Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Brasília, DF, 12 de abril de 2011. Brasília: DJe, 27 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>174</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. CTN: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Nesse sentido, por qualquer linha argumentativa que se adote, seja pela aplicação da decadência do art. 54 da Lei 9.784/99, ou do art. 173 do CTN, ou até mesmo da prescrição do art. 155, II, parágrafo único, do CTN, a única conclusão possível é que o direito da Receita Federal de rever os citados parcelamentos não é absoluto, encontrando óbice no próprio transcurso do tempo.

#### 6.4.4 Da aplicação da *suppressio* e do *venire contra factum proprium*

Ainda no que tange a análise dos efeitos que o tempo produz nas relações jurídicas, faz-se necessário demonstrar a possibilidade de ocorrência de *suppressio* no direito administrativo tributário.

Nesse diapasão, por mais que se tenha que tomar cuidado na transposição de institutos de direito civil para o direito tributário, nesse caso, diante da inexistência de qualquer regra contrária no CTN, é possível sua aplicação por analogia (art. 108, I, do CTN).

Assim, busca-se no civilista Pablo Stolze a conceituação de *suppressio*: “Decorrente da expressão alemão *Verwirkung*, consiste na perda (supressão) de um direito pela falta de seu exercício por razoável lapso temporal”<sup>175</sup>

Acerca de sua aplicação no direito tributário, Heleno Taveira Torres, buscando fundamento na doutrina de Menezes Cordeiro, expressamente invoca a *suppressio* como instrumento de proteção e concretização da defesa do princípio da boa-fé:

Não poderia a Administração deixar de agir ao seu momento de aplicação do tributo para, anos mais tarde, alegar sua própria ineficiência ou erros de atuação administrativa, como motivo para o exercício de cobrança de multas e juros. Impõe-se a proteção da boa-fé e a garantia contra esses acréscimos incabíveis. Como diz Menezes Cordeiro, a *suppressio*, em relação aos direitos patrimoniais amparados pela boa-fé, significa “a situação de direito que, não tendo sido, em certas circunstâncias, exercido durante um determinado lapso de tempo, não possa mais sê-lo por, de outra forma, se contrariar a boa-fé”. O exercício retardado de algum direito, acentua Menezes Cordeiro, não pode levar a

---

<sup>175</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil, Contratos: Teoria Geral, 9ª edição, Editora Saraiva, 2013, páginas 120-121.

desequilíbrios nas relações jurídicas. Por isso, a segurança jurídica postula esta proibição para a exigibilidade de adicionais a título de sanções pecuniárias e juros.<sup>176</sup>

O STJ, julgando justamente o caso da exclusão do Refis I, já se manifestou em decisão monocrática mantendo a aplicação da *suppressio* no direito tributário feita pelo TRF da 4ª Região. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. PROGRAMA DE PARCELAMENTO. EXCLUSÃO. OBSERVÂNCIA DA FINALIDADE DA NORMA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. CABIMENTO. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE. SÚMULA 7/STJ. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. DECISÃO Vistos. Cuida-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que deu provimento ao recurso de apelação da empresa contribuinte, nos termos da seguinte ementa (fls. 141/147, e-STJ):

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REFIS. LEI 9.964/00. AUSÊNCIA DE RECEITA BRUTA. ART. 5º, XI. EXCLUSÃO. INÉRCIA DO FISCO. PAGAMENTOS EM DIA. BOA-FÉ OBJETIVA DO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. SUPRESSIO. REINCLUSÃO.

1. A Lei nº 9.964/00, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, estabelece em seu art. 5º, inciso XI, como hipótese de exclusão do programa, o não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos.

2. Entretanto, revela-se desproporcional a medida de exclusão tomada quase oito anos depois de ocorrida a causa exclusiva, atingindo a boa fé objetiva do contribuinte, mormente considerando que sempre efetuou recolhimentos mensais até a data da exclusão e, em muitas competências, em valores superiores ao valor mínimo devido consoante a receita bruta informada.

3. A *supressio* é instituto fundado na boa-fé objetiva; opera a redução do conteúdo obrigacional. Todavia, para isso, depende tanto da inércia ao longo do tempo decorrido, quanto da desproporção, pela ação do tempo, entre os benefícios para o credor e os prejuízos sofridos pelo devedor.

4. A implementação da condição resolutiva pelo devedor, o seu conhecimento pelo credor e a ausência de qualquer reação do credor, por longo tempo, são elementos justificadores da boa-fé do devedor de que a cláusula resolutiva possuiria um outro

<sup>176</sup> TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. In: Consultor Jurídico (Conjur). Coluna Consultor Tributário. 24 abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-feconfianca-sao-elementares-direito-tributario>.

sentido e outra razão de ser, ou algum motivo para ser relevada pela Administração Fiscal.

#### 5. Segurança concedida.

Quanto ao mérito, conforme se infere da leitura da ementa do julgado recorrido, o Tribunal de origem concluiu que a exclusão da empresa contribuinte do programa de parcelamento se mostra medida desarrazoada, visto que durante longo tempo quase oito anos a empresa efetuou o pagamento das parcelas, inclusive em valores maiores que o devido, o que configura a boa-fé da empresa em sanar suas obrigações fiscais.

Para melhor ilustração do caso, transcrevo excertos da decisão proferida pelo Tribunal de origem: "... no caso em questão, revela-se desproporcional a medida de exclusão tomada quase oito anos depois de ocorrida a causa exclusiva, atingindo a boa fé objetiva do contribuinte, mormente considerando que sempre efetuou recolhimentos mensais até a data da exclusão. É o que demonstra o extrato de arrecadações localizadas (out8 - evento 1) emitido em 13.07.11, dando conta de que houve recolhimentos por todo o período, inclusive, em muitas competências, consoante extrato juntado pelo Fisco (evento 9 - Anexo 2), em valores superiores ao valor mínimo devido consoante a receita bruta informada.

Ademais, conforme bem referido no parecer do Procurador Regional da República Humberto Jacques de Medeiros, segundo o instituto da *supressio*, a longa omissão do Fisco em rescindir o parcelamento acabou, em proteção à boa-fé objetiva da outra parte que acreditava que a cláusula resolutiva, por alguma razão, fora relevada pela administração, por esvaziar o próprio exercício do direito/faculdade de proceder à exclusão.<sup>177</sup>

Nesse contexto, o instituto da *supressio* é perfeitamente compatível com o direito tributário, em que pese ter sido importado do direito civil, tendo sido aplicado pelo STJ justamente no caso da exclusão do Refis.

De fato, além da questão decadencial e prescricional já debatida, a demora do Fisco em agir na questão da exclusão do Refis deve ser valorada como mecanismo de supressão do exercício de um direito, protegendo-se não só a confiança legítima do indivíduo em geral nos atos da Administração Pública, como também concretamente a já citada boa-fé, que incide individualmente em cada caso.

---

<sup>177</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1466872/RS, Processual Civil. Tributário. Omissão. Alegação Genérica. Súmula 284/STF. Programa de Parcelamento. Exclusão. Observância da Finalidade da Norma. Princípio da Razoabilidade e Proporcionalidade. Cabimento. Precedentes. Ausência de Prejuízo. Boa-fé do Contribuinte. Súmula 7/STJ. Recurso Especial Improvido. Decisão. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, DF, 27 de agosto de 2014. Brasília: DJe, 27 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Ora, na sempre lembrada lição de Roque Antônio Carraza:

Não podemos deixar de mencionar, ainda, o princípio da boa-fé, que impera também no direito tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de venire contra factum proprium). Ressaltamos que o princípio da boa-fé está conectado com o da segurança jurídica e, por isso, traz à sirga as ideias de certeza, previsibilidade, lealdade e celeridade nas ações do Poder Público – o que exige que este não adie indefinidamente a tomada de decisões que poderão trazer ônus para o contribuinte (v.g., a não ratificação de um convênio, em matéria de ICMS).<sup>178</sup>

Verdadeiramente, caso não se aplicasse a *suppressio* equivaleria admitir que o Estado pode agir em desconformidade com um próprio ato seu praticado anteriormente, conduta que não é admitida pelo princípio da vedação ao *venire contra factum proprium*, decorrência lógica do próprio princípio da segurança jurídica.

#### 6.4.5 Análise da exposição de motivos da lei nº 9.964/2000

A análise da questão aqui debatida passa, necessariamente, pela discussão acerca da intenção do legislador ao estabelecer o Refis na forma da Lei nº 9.964/2000.

Para compreender isso se faz necessário fazer algumas considerações. Ao contrário dos demais programas de parcelamento posteriormente criados, o Refis da Lei nº 9.964/2000 não possuía prazo máximo para pagamento.

O que se fez na época foi a consolidação do crédito tributário, que seria pago mediante a incidência de um percentual fixo sobre a receita bruta da empresa. Na Exposição de Motivos nº 821, de 6 de outubro de 1999, ficou consignado que:

*3. Assim, conforme consta do art. 1º, o REFIS destina-se a promover a regularização de débitos fiscais, em nome de pessoa jurídica, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, alcançando, inclusive, as hipóteses de valores retidos e não recolhidos.*

<sup>178</sup> CARRAZZA, Roque A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. Ed. Malheiros. 2013. São Paulo. Pág: 424

**4. Entretanto, o modelo proposto foge das medidas convencionais de simples dilatação de prazos de parcelamento ou de concessão de remissão ou anistia, que a história comprova serem, pelas mais diversas e conhecidas razões, inadequadas e infrutífera.**

**5. Por essas razões, propõe-se um modelo em que os débitos fiscais sejam consolidados em determinada data, com todos os acréscimos legais a que estiverem sujeitos, e, a partir daí, pagos de forma parcelada, sem limitação de prazo, mas mediante comprometimento de percentual fixo, no mínimo, dois por cento da receita bruta mensal da empresa, acrescidos, tão-somente, de juros determinados com base na Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, índice financeiro reconhecidamente mais adequado para financiamento de prazos mais alongados.**

**6. Por outro lado, impõe-se à pessoa jurídica, além da prestação de garantia do débito financiado, a plena regularidade do pagamento dos valores parcelados e dos tributos e das contribuições correntes.**

**7. Com isso, além de se permitir, ainda que a longo prazo, mas de forma factível, a recuperação desses créditos fiscais, tem-se como fator de maior importância a garantia do fluxo de arrecadação relativo aos fatos geradores ocorridos ao longo da execução do Programa.**

**8. Pelo lado do contribuinte, o Programa resgata sua cidadania e permite seu crescimento, dado que a forma de parcelamento de seus débitos, mediante comprometimento de parcela proporcional e adequadamente pré-fixada de sua receita bruta mensal, concede-lhe a transparência e a tranquilidade de planejar para o futuro, com notórios ganhos para toda a sociedade.**  
(sem destaques no original)

Portanto, da criteriosa análise do referido documento extrai-se que o texto da lei intencionava principalmente a regularização das empresas, permitindo que continuassem funcionando, e por via direta aumentar a arrecadação fiscal.

Não era intenção de a lei estabelecer prazo máximo para quitação do débito, posto que não fixou limite de parcelas, razão pela qual não é admissível falar em exclusão do parcelamento quando o valor pago não é suficiente para cobrir os encargos do crédito tributário.

A própria forma de fixação de pagamento, em percentual sobre o faturamento, expressa de maneira cristalina essa intenção do legislador. O que se buscava, a bem da verdade, sempre foi criar as condições ideais para que as empresas conseguissem crescer e assim, aumentando o faturamento, pudessem ao

longo de muito tempo adimplir o tributo, o que só é possível com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A interpretação forçada pela Receita Federal, extraída de outros programas de parcelamento extraordinários, não se coaduna com o próprio objetivo que se buscava alcançar com a lei nº 9.964/2000.

Qualquer interpretação que seja feita deve ser nos moldes do arts. 111 e 151, inciso VI, do CTN, ou seja, literal. A interpretação literal exige como complementação a busca da intenção do legislador ao fazer a lei, o que resta demonstrado pela Exposição de Motivos nº 821, de 6 de outubro de 1999.

### **6.5 Análise da jurisprudência sobre o caso**

Acerca do tema aqui debatido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se consolidou no sentido de que não há ofensa direta ao texto Constitucional, razão pela qual os recursos que versam sobre essa matéria não foram processados naquela corte.

Nos últimos anos nada menos do que 13 processos versando sobre o tema chegaram ao STF, sendo que todos eles encontraram a mesma solução na negativa de seguimento.

O último e mais recente deles foi em maio do corrente ano de 2018, cuja decisão segue abaixo sintetizada:

1. A controvérsia, a teor do já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Não há falar em afronta aos preceitos constitucionais indicados nas razões recursais. Compreender de modo diverso exigiria a análise da legislação infraconstitucional encampada na decisão da Corte de origem, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Desatendida a exigência do art. 102, III, 'a', da Lei Maior, nos termos da remansosa jurisprudência desta Suprema Corte.
  2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.
  3. Agravo regimental conhecido e não provido.
- Sendo assim, e em face das razões expostas, ao apreciar o presente agravo, não conheço do recurso extraordinário a que ele

se refere, por ser este manifestamente inadmissível (CPC, art. 932, III).<sup>179</sup>

Já no STJ os recursos estão sendo conhecidos, mas os resultados dos julgamentos têm variado ao longo do tempo.

No REsp 1100843/PR, julgado pela Segunda Turma em novembro de 2009, decidiu-se que “lei do Refis não contempla a hipótese de exclusão do contribuinte do programa por ser irrisório o valor da prestação em comparação com o débito consolidado. Ilegalidade da sanção imposta, por falta de previsão legal”.<sup>180</sup>

Ocorre que em outros julgados o STJ passou a adotar a tese contrária, especialmente em relação ao chamado PAES, que foi o segundo programa de parcelamento instituído a partir de 2003.

Nesse sentido, no REsp 1238519/PR, julgado em agosto de 2013, a própria Ministra Eliana Calmon entendeu que era possível a exclusão do REFIS I, utilizando-se o entendimento já então consolidado acerca do PAES. Do inteiro teor do acórdão extrai-se a seguinte citação:

Nas razões do apelo, fundado nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, aponta-se afronta ao art. 111 do Código Tributário Nacional, ao art. 2º, § 4º, II, a, e ao art. 5º da Lei 9.964/00, argumentando-se que a instância de origem não poderia declarar válida a exclusão da recorrente de programa de parcelamento de débitos tributários por considerar irrisório o valor dos pagamentos mensais.

[...]

Em frontal oposição às ponderações da recorrente, a jurisprudência das turmas especializadas em direito público reconhece como possível a exclusão da contribuinte de programa de parcelamento de débitos tributários na hipótese em que se constatar que os pagamentos mensais não são capazes de amortizar a dívida, haja vista que tal situação equivale à inadimplência.<sup>181</sup>

---

<sup>179</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Are nº 1125397. Relator: Min. CELSO DE MELLO. Brasília, DF, 08 de maio de 2018. Brasília: Dje, 16 maio 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>180</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1100843/PR. Relator: Ministra ELIANA CALMON. Brasília, DF, 19 de novembro de 2009. Brasília: Dje, 02 dez. 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>181</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1238519/PR. Relator: Ministra ELIANA CALMON. Brasília, DF, 20 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

Ocorre que ao enumerar a jurisprudência dita consolidada os julgados indicados tratavam do PAES.

A diferença substancial reside no fato de que enquanto o Refis I, instituído no ano 2000, não comportava limite de parcelas, o PAES possuía essa limitação. Por isso que em tese seria possível falar em pagamento irrisório neste último, mas não em relação àquele primeiro.

Posteriormente, ainda no ano de 2013, através do REsp 1242772/SC, a mesma Ministra da Segunda Turma modificou seu entendimento, ao consignar que:

No caso do REFIS 2000, a exclusão do contribuinte somente pode ocorrer por umas das hipóteses previstas no art. 5º da Lei 9.964/2000, dentre as quais não foi contemplada a possibilidade de desligamento do contribuinte do programa por ser irrisório o valor da prestação em comparação com o débito geral consolidado Impossibilidade, no REFIS 2000, de aplicação do mesmo entendimento desenvolvido para o PAES no que se refere à exclusão do programa, por absoluta falta de previsão legal de prazo máximo de duração do parcelamento. Obediência ao Princípio da Legalidade.<sup>182</sup>

Do inteiro teor do voto é possível identificar a seguinte explicação:

Com isso, se o programa de parcelamento faz menção a prazo determinado para quitação do débito e penaliza a inadimplência com a exclusão do programa, diante da constatação da impossibilidade de adimplemento da obrigação no prazo legal, mostra-se legítima a exclusão do programa.

Tal hipótese é diversa da que ocorre no parcelamento previsto na Lei 9.964/2000, o chamado REFIS 2000, pois neste inexistente prazo máximo de duração do programa. No entanto, observo que alguns julgados, inclusive um de minha relatoria (REsp 1.238.519/PR, Dje 28.8.2013, AgRg no REsp 1.352.070/RS, DJe 25.03.2013, REsp 1253283/PR, Dje 27.2.2012), têm aplicado o entendimento constante da jurisprudência firmada para os casos do PAES a partir do julgamento do REsp 1187845/ES, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, DJe 28.10.2010, sem observar as diferenças constantes na lei de um e outro programa de parcelamento – isto é REFIS 2000 e PAES.

Consoante se verifica da literalidade dos dispositivos legais que regulamentam o REFIS 2000, as hipóteses de exclusão do programa estão disciplinadas no art. 5º da Lei 9.964/2000 e

---

<sup>182</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1242772/SC. Relator: Ministra ELIANA CALMON. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

inexiste previsão de prazo máximo para o fim do parcelamento. Nos termos do art. 155-A do CTN, o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica, de modo que o contribuinte não possui o direito a pleitear parcelamento em molde e com características diversas daquelas constantes na lei. De outro lado, também não pode o Fisco exigir senão o cumprimento das condições previstas na lei do parcelamento.

Com efeito, o parcelamento é ato administrativo vinculado cingindo-se aos exatos termos da legislação de regência.

Diante disso, observa-se que a hipótese de exclusão do programa por inadimplência está prevista no art. 5º, inc. II, cuja redação é a seguinte: II – inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;

Assim, verifica-se que somente a falta de pagamento, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, caracteriza-se inadimplemento apto a justificar a exclusão do programa.

Dessa forma, não vejo como concordar com o raciocínio, para o caso do REFIS 2000, de que o pagamento regular das prestações, conforme estipulado na lei de regência, embora o valor da parcela mensal pareça ínfimo, se comparado com o valor total do débito, caracterize inadimplência apta a ensejar exclusão do parcelamento, em face da absoluta falta de previsão legal.

**Ressalte-se que na lei do REFIS 2000 não há prazo determinado para o fim do parcelamento ou número máximo de prestações, tal como ocorre no PAES, que prevê o prazo máximo de 180 meses (arts. 1º e 7º da Lei 10.684/2003).**

Com isso, quanto ao REFIS 2000 não há que se falar em inadimplemento nas hipóteses em que existir parcela paga e calculada de acordo com o preceito legal de regência.

Parece-me claro, com a devida vênia, que no REFIS 2000, a disposição legal que permite a exclusão do programa por inadimplência refere-se tão-somente ao inadimplemento da parcela mensal e não ao saldo total da dívida (impossibilidade de adimplemento do valor total da dívida), tal como ocorre no PAES.

Se há alguma incongruência na lei, cabe ao legislador alterá-la, não podendo o Poder Judiciário realizar interpretação extensiva para impor sanção em face da observância do princípio da legalidade.

Destaque-se que não está aqui se falando dos casos em que o contribuinte paga valor irrisório, aleatório ou insuficiente para a quitação do débito e em desconformidade com os critérios estabelecidos pela lei, buscando, com isso, obter apenas a aparência de cumprimento das obrigações, mas da hipótese em que o contribuinte, de boa-fé, paga montante segundo critérios previstos em lei, sendo depois surpreendido com sua exclusão do programa sob a alegação de inadimplemento, por não ter o valor das parcelas mensais potencial para adimplir o débito total.

Com isso, diante do pagamento regular das prestações que foram estipuladas observando a lei pertinente, impossível criar hipótese de exclusão do programa não contemplada na lei de regência.

Registro que não desconheço a existência de julgados da lavra do Min. Mauro Campbell Marques, cujo entendimento vem sendo aplicado indistintamente em julgados da 1ª e 2ª Turmas, entendendo que a realização de pagamentos ínfimos que impossibilitariam a quitação do débito, configura-se inadimplência parcial (REsp 1.187.845/ES, DJe 28.10.2010 e REsp 1.2227.055/PR, Dje 10.03.2011) apta a ensejar a exclusão do programa de parcelamento.<sup>183</sup>

Observe-se que a referida ministra reconhece que aplicou em alguns julgados o entendimento do PAES indistintamente nos casos de Refis I, sendo reconhecido que as situações são diversas e com conclusões distintas.

Ora, a oscilação jurisprudencial, dentro da mesma turma, inclusive com o mesmo relator, é situação de absoluta insegurança jurídica. Para isso basta observar que em outros julgados o entendimento reconhecidamente equivocado passou a ser aplicado como jurisprudência consolidada:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ART. 5º, II, DA LEI Nº 9.964/00. EXCLUSÃO DO REFIS POR INEFICÁCIA DOS PAGAMENTOS COMO FORMA DE QUITAÇÃO DO DÉBITO. VALOR IRRISÓRIO DA PARCELA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. **É possível a exclusão do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, com fulcro no art. 5º, II da Lei n. 9.964/2000 (inadimplência), se restar demonstrada a ineficácia do parcelamento como forma de quitação do débito, considerando-se o valor do débito e o valor das prestações efetivamente pagas. Situação em que a impossibilidade de adimplência há que ser equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão do dito programa de parcelamento. Precedente específico para o REFIS: REsp 1.238.519/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.08.2013.** Precedentes em casos análogos firmados no âmbito do Programa de Parcelamento Especial - PAES: REsp 1.187.845/ES, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell, DJe 28.10.10; EDcl no AREsp 277.519/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 21/03/2013; REsp 1.321.865/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 26/06/2012; REsp 1.237.666/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22/03/2011; REsp. nº 1.307.628/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro

---

<sup>183</sup> Ibidem.

Campbell Marques, julgado em 18.09.2012. 2. Agravo regimental não provido.<sup>184</sup>

Observe-se que fora citado, naquela ocasião, o voto da Min. Eliana Calmon proferido em agosto de 2013, sendo que em dezembro daquele mesmo ano a Ministra esclareceu melhor seu entendimento diferenciando o Refis I do PAES.

Portanto, longe de querer criticar as posições adotadas pelos eminentes Ministros do STJ, é fato reconhecido diante desses julgados que a situação ainda é incerta e merece uma análise adequada a fim de pacificar as divergências apontadas. Conforme já exposto por esta doutoranda em sua dissertação de mestrado, o sobreprincípio da segurança jurídica deve ser observado em todos os atos dos poderes públicos, inclusive o Judiciário:

O judiciário, muitas vezes encarado como a tábua da salvação dos direitos levados à sua apreciação, não está isento da possibilidade de decidir em desconformidade com a segurança jurídica, sendo tal situação, aliás, muito mais corriqueira do que se imagina.

Nesse sentido, é preciso compreender que a interpretação do direito, sendo um ato livre do intelecto do sujeito cognoscente, não poderia deixar de carregar a principal característica do ser humano: a falibilidade. É nesse contexto que toma especial relevo a análise da segurança jurídica em relação à falibilidade do sujeito aplicador do direito quando a interpretação advier do poder judiciário.<sup>185</sup>

Nesse sentido, longe de se fazer uma mera crítica pela crítica, a compreensão da possibilidade de falha por parte do julgador faz parte do processo de explicação do fenômeno da segurança jurídica e os atos emanados pelo Poder Judiciário.

No caso acima exposto, resta demonstrado que a diferença entre dois casos semelhantes (RefisI e PAES) passou despercebido em um primeiro momento pelos julgadores, o que levou ao STJ consolidar jurisprudência em certo sentido, no

---

<sup>184</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agresp nº 201402596170. Relator: MAURO CAMPBELL MARQUES. Brasília, DF, 24 de novembro de 2014. Brasília: Dje, 24 nov. 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

<sup>185</sup> NEVES, Mariana Barboza Baeta. O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do Estado.: Análise de casos tributários emblemáticos. 2014. 152 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

que se tentou corrigir em outro voto, o que não surtiu efeito em razão de outros julgados terem seguido entendimento anterior.

Aliás, deve-se esclarecer que a questão aqui exposta ainda não foi submetida à sistemática de julgamento dos recursos repetitivos, razão pela qual ainda é possível ao STJ reapreciar os referidos argumentos e fazer as devidas distinções.

## **6.6 Análise da questão pela ótica da Segurança Jurídica e da teoria dos jogos**

Conforme exposto ao longo desse capítulo, a problemática da aplicação das regras de exclusão do Refis I, instituído pela Lei nº 9.964/2000, passa por diversas questões principiológicas e hermenêuticas.

A celeuma cinge-se de relevância na medida em que é possível encontrar fundamentos para justificar a situação diferenciada do Refis I em relação aos demais programas de parcelamento extraordinário. De tão controversa, é possível identificar até mesmo divergência entre um voto e outro dos Ministros do STJ.

Sob o ponto de vista do âmbito ôntico-prático, é possível identificar nesse caso que não havia regra que estabelece marco termo final para pagamento, pelo contrário, como visto da exposição de motivos, havia no legislador uma clara intenção em permitir que o contribuinte pagasse o tributo de maneira parcelada sem limite temporal. Essa é a estrutura da regra ôntica organizacional, que estabeleceu os sujeitos e o tempo de vigência indefinidamente aberto de maneira proposital.

A Fazenda Pública tem afirmado, por vezes, que as empresas poderiam estar fraudando o faturamento para evitar o pagamento do tributo, todavia, não é feita qualquer demonstração, em processo administrativo ou judicial, que o contribuinte tem adotado uma má-conduta.

O que se verifica é que, utilizando-se do exemplo de leis posteriores, que estabeleçam marco temporal máximo, a Fazenda Pública quer abreviar o tempo de pagamento, criando uma nova interpretação sobre o conceito de inadimplemento. Essas exclusões ocorrem sem qualquer possibilidade de defesa, ou seja, em desrespeito às regras técnica-convencionais de procedimento previstas na Constituição e na lei de processo administrativo federal.

O mesmo ocorre em relação ao dever de fundamentar adequadamente as decisões judiciais, pois, como visto, foi identificada pela menos uma oportunidade no STJ em que a fundamentação foi reconhecidamente equivocada, mas resultado foi mantido.

Assim, é inequívoca a constatação de ocorrência de insegurança jurídica, vez que regras estruturais do âmbito ôntico-prático foram descumpridas, levando a uma situação de incerteza e imprevisibilidade.

O presente capítulo teve como objetivo fazer uma análise empírica da aplicação de conceitos jurídicos da mais alta envergadura que, confrontados com as oscilações jurisprudenciais, levam à inequívoca constatação de que está em vigor atualmente verdadeira situação de insegurança jurídica institucionalizada em relação ao Refis I.

## 7. APLICAÇÃO DA TEORIA DA KATCHANGA AOS CASOS ANALISADOS

Na história recente dos debates jurídicos travados no Brasil os acadêmicos do direito se depararam com uma questão extremamente curiosa, mas que é possível extrair inúmeras lições.

Trata-se da polêmica em torno da história da Katchanga, que iniciou por meio do artigo “Alexy à Brasileira ou a Teoria da Katchanga”<sup>186</sup>, escrito pelo George Marmelstein a partir do qual é se tecem críticas a forma adotada no Brasil para aplicação dos princípios jurídicos.

O referido doutrinador principia sua análise a partir de uma anedota que lhe foi contada, cuja estória gira em torno de dois apostadores em um Cassino. A partir da análise dos fatos então narrados chega-se a uma crítica à conduta de aplicação arbitrária e discricionária de princípios a fim de solucionar questões jurídicas.

A referida estória, a partir do texto de Marmelstein, se desenrola da seguinte maneira: conta-se que um Cassino tinha por política aceitar todos os tipos de jogos. Um forasteiro muito rico que estava por lá de passagem teria desafiado o dono do estabelecimento a jogar a Katchanga. Apesar de nenhum dos crupiês do Cassino conhecerem o referido jogo, o desafio foi aceito e iniciaram-se as apostas.

Assim, em todas as rodadas o desafiante forasteiro levava a melhor, posto que no meio da partida gritava “Katchanga” e levava o dinheiro das apostas. Após longos duelos os desafiados pensaram ter entendido as regras do jogo, que consistia basicamente em dizer “Katchanga” antes do adversário.

Todavia, na partida decisiva, quando então o desafiado do cassino pensou que levaria a melhor por gritar primeiro o termo “Katchanga”, o desafiante contornou a situação dizendo que teria uma “Katchanga Real”.

O texto de Marmelstein é relevante em sua crítica, posto que considera o estado atual da aplicação dos princípios de maneira demasiadamente discricionária, o que representaria um risco à segurança jurídica.

---

<sup>186</sup> MARMELSTEIN, George. Alexy à Brasileira ou a Teoria da Katchanga. 2008. Disponível em: <<https://direitosfundamentais.net/2008/09/18/alexys-a-brasileira-ou-a-teoria-da-katchanga> />. Acesso em: 16 jun. 2018.

Para fundamentar seu ponto o referido doutrinador cita que a aplicação da teoria da Alexy se alicerça sobre quatro fundamentos: a) Que os direitos fundamentais possuem estrutura de princípios; b) que esse princípios podem vir a se colidir entre si; c) que a colisão entre os princípios deve ser solucionada a partir da técnica de ponderação e sopesamento; d) que esse sopesamento, ao ser feito em uma decisão judicial, deve ser extremamente bem fundamentado e com uma argumentação jurídica sólida, sob o risco de incorrer na arbitrariedade e na irracionalidade.

Para Marmelstein, no entanto, enquanto as três primeiras etapas estão plenamente internalizadas na ordem jurídica nacional, a última vem com frequência sendo desobedecida. Isso porque, entende o doutrinador, com frequências as decisões judiciais não justificam de maneira robusta e sólida o sopesamento feito em caso de conflitos entre princípios. Assim tais decisões seriam discricionárias e arbitrárias.

Daí o paralelo que se faz entre a realidade jurídica brasileira da aplicação de Alexy com a anedota da Katchanga. Aqui no Brasil basta que o julgador invoque o princípio pelo nome, sem maiores considerações, que todas soluções são possíveis; tal como no cassino, quando o desafiante bastava gritar “Katchanga” que a partida era vencida.

Àqueles que acham que conseguiram compreender a lógica por trás do princípio, e passam a invocá-lo em seu favor, são surpreendidos pela “Katchanga Real”, quando então o julgador realiza um novo sopesamento para suplantar o princípio anterior.

O referido artigo do Marmelstein fez sucesso na internet, e passou a ser usado por acadêmicos em diversos trabalhos. Situação que levou o texto ao conhecimento de Lênio Luiz Streck que então escreveu o artigo “A Katchanga e o *bullying* interpretativo no Brasil”<sup>187</sup> a partir do qual traz luz à origem do estória da Katchanga e seu real sentido por quem a criou.

---

<sup>187</sup> STRECK, Lênio Luiz. A Katchanga e o bullying interpretativo no Brasil. 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jun-28/senso-incomum-katchanga-bullying-interpretativo-brasil>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

Narra o texto que a anedota foi criada pelo Luis Alberto Warat. O termo, na verdade, se referia à cantiga infantil brasileira “escravos de Jó, jogavam cachangá”. Como a língua materna de Warat era os espanhol, este conseguia pronunciar a sílaba central apenas como o som do T, vindo então a criar a atual formação da palavra “Katchanga”.

Todavia, Lênio Streck vai além, e expõe em seu texto que quando Luis Alberto Warat contava essa estória não era para criticar a aplicação discriminada e equivocada do sopesamento entre princípios, mas sim para criticar a dogmática jurídica em si.

Moral da estória: a dogmática jurídica sabe tudo, tem — sempre — todas as saídas, mas sempre sobra algo!!! Os sentidos não cabem na regra. A lei não está no direito, e vice-versa. Não há isomorfia. Há sempre um não dito, que pode ser tirado da “manga do colete interpretativo”. Esse é o papel da interpretação. Para o “bem” e para o “mal”...!<sup>188</sup>

O texto, todavia, não se limita a apenas expor a origem da estória como também critica de maneira indireta o artigo de Marmelstein. Segundo Lênio, ao utilizar-se da Katchanga para criticar a aplicação brasileira de Alexy o texto estava também, ao mesmo tempo, “Katchangando” à maneira exposta por Warat.

Isso porque, de acordo com o texto, a crítica ao sopesamento de princípios deve ser feita não só em relação à maneira como é aplicada no Brasil, mas sim criticada desde sua origem. O sopesamento é, em si, discricionário e Alexy nunca teria aberto mão disso:

Ora, na verdade, o que deve ser dito é que a ponderação à brasileira não é uma representação de uma “teoria da Katchanga” (sic), mas, sim, ela própria é a Katchanga no modo como “a joga” a dogmática jurídica. Ela representa uma forma de decidir, e afirmar, assim, o non liquet. O “mito Katchangal” está presente na própria teoria de Alexy e no elemento decisionista inerente ao seu procedimento ou fórmula da ponderação. Se é verdade que criamos uma “ponderação à brasileira”, também é verdade que há fortes traços discricionários e voluntaristas na Abwägung original (que, aliás, constou inicialmente na Interessenjurisprudenz, de

---

<sup>188</sup> Ibidem.

Philipp Heck, setenta anos antes de Alexy ter escrito a sua TAJ).<sup>189</sup>

O texto de Lênio Streck recebeu uma réplica de Marmelstein, denominado “A Gênese da Katchanga: uma resposta a Lênio Streck”<sup>190</sup>. Nele, o autor justifica que sua crítica à forma de aplicar Alexy à brasileira não se limita a isso, tendo inclusive desenvolvido pensamento críticos à teoria original. Contudo, sustenta Marmelstein, não há como se escapar do sopesamento, posto que o próprio ato de decidir se vai ou não sopesar princípios, interesses ou valores é um sopesamento em si. E completa:

Sendo a ponderação inevitável, a dúvida é saber se o juízo de ponderação pode ser bem fundamentado. Segundo Streck, a discricionariedade judicial sempre será decisionista e qualquer um que critique o ato de katchangar também deveria criticar qualquer forma de liberdade decisória. Discordo. A discricionariedade judicial, entendida como uma margem de manobra para o julgador, não leva, necessariamente, a uma katchanga. É possível ter liberdade para decidir sem ser arbitrário, desde que haja um compromisso deliberado em buscar uma solução conforme ao direito (leia-se: aos princípios fundantes do direito) e um cuidado em apresentar razões convincentes que possam justificar o julgado com base em parâmetros de validade aceitos pela comunidade. Obviamente, nesse processo há sempre uma margem de subjetividade, que é inerente a qualquer juízo decisório. Mas isso não significa dizer que essa escolha não possa ser principiologicamente guiada. (Sim, acho útil a distinção entre regra e princípio, desde que entendida no sentido de critério-fundamento contido na norma e não pela vaguidade semântica do texto). Adoto aqui o modelo metafórico segundo o qual os princípios podem ser considerados como bússolas e as regras como mapas, tal como sugeriu Aroso Linhares. Como bússolas, os princípios não podem ser usados como mapas. O erro prático dos juristas brasileiros é tratar os princípios como se fossem capazes, por si só, de indicar o caminho exato a ser seguido, tal como um mapa detalhado. Na verdade, os princípios não fornecem critérios para a decisão, mas apenas os fundamentos da decisão. Para que a decisão seja principiologicamente guiada, é preciso que o julgador assuma alguns compromissos prévios, indique quais são os valores que ele pretende promover com a sua decisão e desenvolva uma argumentação convincente capaz de demonstrar que a decisão adotada, de fato, promove aqueles valores, nunca perdendo de vista as peculiaridades do caso

---

<sup>189</sup> Ibidem.

<sup>190</sup> MARMELSTEIN, George. A Gênese da Katchanga:: uma resposta a Lênio Streck. 2012. Disponível em: <<https://direitosfundamentais.net/2012/02/13/a-genese-da-katchanga-uma-resposta-a-lenio-streck/>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

decidendo. Dito de outro modo: os critérios fundamentados nos princípios devem ser desenvolvidos pelo julgador a partir do problema jurídico concreto, não sendo suficiente simplesmente invocar um princípio e concluir, a partir daí, que a decisão está fundamentada.<sup>191</sup>

Ne sentido, para o autor, que também é juiz de direito, a crítica à ponderação e ao sopesamento é válida mas não suficiente para eliminá-la como um todo. A referida técnica seria necessária, ainda que problemática, devendo ser acompanhada da devida e adequada fundamentação.

George Marmelstein explicita em seu texto que a defesa da ponderação mesmo após as críticas à Robert Alexy é em si uma *Katchanga Real de Warat*, ou seja, a dogmática jurídica solucionando a crítica através de um “coringa”. Todavia, entende o citado autor que essa *Katchanga Real* é válida uma vez que justificada em argumentos sólidos.

Não é possível extrair desses três artigos se Lênio Streck teve contato direito com o texto original de George Marmelstein. Todavia, abstraindo-se a polêmica que se instaurou entre ambos os pensadores de inúmeras qualidades, do referido debate é possível extrair lições para o presente estudo.

Da leitura desses textos é possível notar que a discussão inicia na forma como a ponderação e sopesamento de Robert Alexy é feita no Brasil, transborda para uma crítica à teoria dele como um todo, e culmina em uma verdadeira crítica à Dogmática Jurídica. O curioso é que toda a crítica é feita em torno do termo *Katchanga*, que por sua vez se origina em um jogo imaginário de “Cachangá” da cantiga infantil “Escravos de Jó”. Esse termo foi então utilizado para criar uma estória de um jogo de cassino fictício, no qual o desafiante sempre tem uma “carta na manga” ou muda as regras do jogo ao seu bel prazer.

A partir dessas constatações é possível fazer um paralelo teórico, não empírico, com a teoria dos jogos aqui tratada. Conforme esclarece Huizinga, em *Homo Ludens*, ao traçar semelhanças entre o direito e o jogo, tem-se a seguinte lição:

---

<sup>191</sup> *Ibidem*.

A possibilidade de haver um parentesco entre o direito e o jogo aparece claramente logo que compreendemos em que medida a atual prática do direito, isto é, o processo, é extremamente semelhante a uma competição, e isto sejam quais forem os fundamentos ideais que o direito possa ter. Já fizemos referência à possibilidade de uma relação entre a competição e o surgimento dos sistemas jurídicos em nossa descrição do potlatch, que é analisado por Davy apenas do ponto de vista jurídico, como sistema primitivo de contrato e obrigação<sup>1</sup>. Na Grécia, o litígio judiciário era considerado um agon, uma competição de caráter sagrado submetida a regras fixas, na qual os dois adversários invocavam a decisão de um árbitro. Esta concepção do processo não deve ser considerada um produto de uma época mais tardia, uma simples transferência de idéias e, muito menos, a degenerescência como Ehrenberg parece pensar. Pelo contrário, toda a evolução do processo jurídico segue a direção contrária, pois ele começou por ser uma competição e seu caráter agonístico é conservado até hoje.

[...]

Antes de mais nada, o tribunal pode também ser chamado uma "corte" de justiça. Esta corte é ainda, no sentido pleno do termo, o *ἱερόδ χυχλο*, o círculo sagrado dentro do qual, no escudo de Aquiles, aparecem sentados os juízes. Todo lugar onde se ministra a justiça é um verdadeiro temenos, um lugar sagrado, separado e afastado do mundo vulgar. Em flamengo e holandês antigo, a palavra que o designa é *vierschaar*, o que, à letra, quer dizer um espaço delimitado por quatro cordas ou, segundo uma outra interpretação, por quatro bancos. Mas, seja quadrado ou redondo, de qualquer forma é sempre um círculo mágico, um recinto de jogo no interior do qual as habituais diferenças de categoria entre os homens são temporariamente abolidas. Antes de se lançar em seu torneio de insultos, Loki teve o cuidado de verificar que o lugar onde este ia realizar-se era "um grande lugar de paz". Na Inglaterra, a Câmara dos Lordes continua ainda a ser virtualmente uma corte de justiça; e por isso o *woolsack*, o assento do Lorde Chanceler, que na realidade nada tem lá a fazer, é considerado como estando "technically outside the precincts of the House".<sup>192</sup>

Deve-se primeiramente lembrar que o sentido crítico empregado ao termo *Katchanga*, tanto em sua origem mais remota em Luis Alberto Warat, como em sua reinterpretação feita por Marmelstein, é usá-lo como metalinguagem da relativização em si. Isso se aplica tanto na relativização na dogmática jurídica, como na ponderação de conflitos de princípios a partir do referencial teórico de Alexy.

Ocorre que a estória da *Katchanga* como metalinguagem da relativização é perfeito exemplo da aplicação da teoria dos jogos. É um jogo imaginário

<sup>192</sup> HUIZINGA, Johan. *Homo Ludens*. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 2000. p. 59

(Katchanga) que fala sobre ou jogo real (o direito). Porém o jogo torna-se uma negação de si mesmo quando desprovido de regras claras e previamente conhecidas. O direito também nega-se a si mesmo se for desprovido de regras e fundamentação.

A regra é para o jogo a definição do seu ser, é a expressão dos elementos do âmbito ôntico-prático. O jogador que para ganhar grita “Katchanga” só é arbitrário e discricionário se não existir um postulado que diga em quais e tais condições haverá vitória. E só será ainda mais discricionário e arbitrário quando gritar “Katchanga Real” se não houver qualquer conjunto de regras que digam quando esta pode ser invocada para suplantar a Katchanga simples.

Nesses casos acima expostos, a ausência completa de fundamentação é que leva ao arbítrio, e só se pode fundamentar aquilo que está previamente previsto em um conjunto de regras, seja em um livro de regras ou nos costumes de um jogo. Todavia, caso haja de fato uma justificativa na regra que diga em quais situações haverá Katchanga simples e Real, não se estará no campo dos arbítrios, mas sim no campo do fundamentado.

A conclusão serve para os dois sentidos da história da Katchanga. A dogmática jurídica, ao tirar uma “carta da manga” para justificar uma teoria, só será em si discricionária se for desprovida de fundamentação. No mesmo sentido, uma ponderação de princípios a partir do referencial teórico de Alexy só será arbitrária se não houver argumentação robusta para justificá-la.

Conquanto não existam regras escritas de como deve funcionar a dogmática jurídica, no que diz respeito à ponderação de princípios há a doutrina deixada e trabalhada por Alexy. E este, por sua vez, é expresso em combater a ponderação desprovida de fundamentação. Portanto, é condição e norma da ponderação de Alexy que ela seja acompanhada de robusta e clara fundamentação.

A Katchanga, seja a simples ou Real, só é arbitrária quando não houver qualquer justificativa que fundamente sobre seu uso, previamente autorizada em um conjunto de regras. Todavia, a mesma Katchanga, seja simples ou Real, será sim correta quando devidamente fundamentada. Assim, há a categoria das Katchangas Arbitrárias e das Katchangas Fundamentadas.

Este trabalho expôs três casos tributários à luz da teoria do de Gregório Robles. O primeiro caso foi o FUNRURAL, o segundo o Voto de Minerva no CARF e o terceiro foi o Refis I. Nos três casos há inequívocas Katchangas Arbitrárias, ou seja, o descumprimento de regras do âmbito ôntico-prático, que a título meramente exemplificativo são a seguir enumeradas.

No FUNRURAL, em seu terceiro julgamento (RE 718874), o voto condutor da vitória em favor do fisco, elaborado pelo Ministro Alexandre de Moraes, expressamente diz que a inconstitucionalidade material da norma fora afastada no segundo julgamento (RE 596.177). Todavia, o segundo julgamento na verdade apenas e tão somente disse que a inconstitucionalidade material não era objeto do recurso. Ora, a invocação do RE 596.177 no julgamento do RE 718874 foi desprovida de qualquer fundamentação para se dizer o porquê de não existir a inconstitucionalidade material, apenas e tão somente citou-se um julgado e foi dito que ele disse algo, quando na verdade ele não disse nada. A fundamentação foi inexistente e a Katchanga, por sua vez, arbitrária.

No estudo feito em relação ao Voto de Minerva do CARF igualmente há uma Katchanga Arbitrária. Isso porque conceder um segundo voto a quem já votou para solucionar um desempate não é o mesmo que fundamentar novamente. Dificilmente o segundo voto irá contrariar o primeiro. Invocar-se-á o primeiro voto como fundamento do segundo e este será sua Katchanga.

Por fim, no caso do Refis I, o fisco começou a excluir contribuintes de um parcelamento que não havia limite temporal e nem financeiro. A razão invocada para tanto é que quando o pagamento fosse insuficiente para amortizar os juros da dívida, mesmo feito em dia, tal situação seria o mesmo que o inadimplemento. O Fisco não justifica com qualquer argumento técnico ou jurídico o porquê do pagamento em tais circunstâncias se equivalet ao inadimplir. Apenas repete tal frase como mantra e ela é acatada pelo judiciário, sem que, por exemplo, fosse comprovada ou investigada a existência de qualquer tentativa de dolo, fraude ou simulação do contribuinte para perpetuar suposto calote ao erário. Essa é sua Katchanga arbitrária.

## CONCLUSÃO

1. Este trabalho traçou, ao longo de seus capítulos, um panorama acerca da aplicabilidade da teoria dos jogos com a segurança jurídica, especialmente voltada para averiguação da tomada de decisão em casos concretos.

2. Conforme já aludido anteriormente, até mesmo em razão da linha de pesquisa deste trabalho estar voltada para a Filosofia do Direito, a intenção aqui é fomentar a discussão acerca do tema proposto, não com a intenção de aplicar classificações rígidas, mas sim compreender o jogo como elemento cultural relevante na estruturação das relações interpessoais da ordem social.

3. Para isso, partiu-se de uma digressão acerca do método empregado, especialmente dando espaço ao estudo da Supremacia Constitucional. Daí emerge a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, para quem o positivismo jurídico não oferecia mais uma resposta adequada aos problemas enfrentados pela modernidade, defendendo maior autonomia no momento de decidir, iniciando a era do pós-positivismo no direito.

4. O presente trabalho desenvolveu seu raciocínio no paradigma pós-positivista, sendo feita a necessária distinção entre texto, normas e sentença jurídica, se afastando de um pensamento de mero silogismo. Para isso foi indispensável tratar da chamada Jurisprudência de Conceitos, Interesses e de Valores.

5. Todos esses esclarecimentos fizeram-se necessários para realização de uma abordagem histórico-metodológica dos capítulos iniciais deste trabalho, servindo para situar o leitor ao tema principal, especialmente o familiarizando com o viés principiológico presente em Alexy e Dworkin.

6. A partir disso, partiu-se para a análise do princípio da segurança jurídica com a teoria dos jogos de Gregório Robles, para quem o jogo é fenômeno que representa a estrutura do direito. A partir do método linguístico, analisando os jogos como paradigma, foi possível extrair elementos que ajudam a compreender em quais situações haverá a ocorrência de insegurança jurídica. Para isso foi necessário discorrer sobre o âmbito ôntico-prático do direito e as regras que o acompanham.

7. Constituiu preocupação essencial deste trabalho não só a formação do pensamento teórico em si, com seus conceitos abstratos, mas também a o desenvolvimento de uma aplicação prática dos conceitos que foram debatidos, tarefa para a qual se escolheu o direito tributário em razão da tensão inerente ao desejo do Fisco de cobrar tributos e o do Contribuinte de se ver livre da exação.

8. O primeiro caso prático debatido foi a questão envolvendo o chamado FUNRURAL, tributo da espécie contribuição social destinado ao custeio de benefícios previdenciários para aqueles que exercem trabalho rural.

9. Após diversas mudanças no texto normativo esse tributo passou a ser exigido de uma categoria de pessoas que antes não estavam enquadrados na norma. Razão pela qual o tema foi debatido nos tribunais desde o início da década de 90 até a presente data, sendo que o Supremo Tribunal Federal analisou a questão em três oportunidades diferentes.

10. Ademais, conforme exposto neste trabalho em capítulo próprio, o Senado interviu na questão utilizando-se a prerrogativa do art. 52, X, da CF/88, após terceira decisão do Supremo. Isso acabou gerando um conflito jurídico.

11. Em seguida discutiu-se a aplicação prática dos conceitos aqui propostos em outro caso tributário polêmico, chamado de Voto de Minerva no CARF, cujo objeto de análise polêmica está relacionado à maneira como as decisões administrativas são resolvidas em caso de empate no número de votantes.

12. Isso porque, segundo a prática atual do citado órgão administrativo, em caso de empate na votação é concedido um segundo voto ao presidente da turma, que já vota como membros, fazendo com que o desempate seja sempre solucionado em favor do Fisco, especialmente porque o presidente sempre está entre aqueles que são indicados do quadro da Receita Federal.

13. Essa polêmica mereceu destaque neste trabalho especialmente em razão das possibilidades de abordagem pela teoria dos jogos e a análise voltada para regras e princípios constitucionais modernos.

14. No terceiro e último caso prático debatido tratou-se de expor a questão envolvendo o Refis 2000, bem como a exclusão promovida em razão de

suposto inadimplemento. Ocorre que, conforme demonstrado, a alegação de inadimplência serve para mascarar uma conduta ilegal que é a exclusão por falta de pagamento que amortizasse os juros da dívida.

15. Aqui em especial, foi possível fazer uma digressão mais apurada acerca da aplicação da segurança jurídica como princípio normativo relevante para ser protegido e que fornece proteção ao indivíduo que dele se socorre.

16. Nesse sentido, todo o panorama teórico e prático aqui debatido serviu para demonstrar a aplicação de conceitos teóricos importantes em casos práticos relevantes, unindo a abstração com a prática, sempre através de uma análise voltada para a segurança jurídica e a teoria dos jogos de Gregório Robles.

17. Da análise desses casos concretos espera-se ter demonstrado que a violação de regras ônticas e regras técnico-procedimentais, ou seja, que impliquem em algum grau de desrespeito a elementos do âmbito ôntico-prático do direito, acarreta uma situação de insegurança jurídica.

18. O direito, assim como o jogo, trabalha com o desenvolvimento de regras postas que devem ser obedecidas agentes que vivem em sociedade. Tal como no jogo, aquele que vive no mundo deposita sua confiança em um plexo de regras e princípios que criam a legítima expectativa de que serão respeitados pelos demais.

19. Quando essa expectativa é frustrada, por uma nova reinterpretação das regras, por exemplo, tem-se uma situação de desrespeito à segurança jurídica, levando à desestabilização social. Isso porque, como é óbvio, o jogador não irá mais querer jogar corretamente se as normas sempre são mudadas contra seu interesse.

20. É em certa medida o mesmo que ocorre com o direito tributário, mediante os exemplos aqui expostos, a partir dos quais foi possível perceber que existe uma sistemática e dirigida intenção do fisco em manipular as regras do jogo do direito com intuito de prejudicar o contribuinte, seja desequilibrando o julgamento administrativo, seja conferido uma lei interpretação incompatível com as normas Constitucionais e com a intenção do legislador em criar a lei.

21. Não se pode olvidar que o desrespeito à segurança jurídica é um dano à sociedade como um todo, posto que o indivíduo perde a confiança e a legitimidade de do Poder Estatal em tributar.

22. O respeito à segurança jurídica pelo Estado não é um favor ao contribuinte, nem mera benesse dada se e quando quiser. É direito fundamental, implícito na Carta Magna, que não só assegura ao indivíduo a confiança nos atos do Poder Público como também é um legitimador da conduta Estatal.

23. Como na analogia ao jogo da Katchanga, o Estado não pode utilizar-se de receitas que intencionalmente visem prejudicar o outro jogador, sob pena de estar violando a própria essência do direito em si, deslegitimando o jogo como um todo.

## REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. *Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, n. 1.1.1.

\_\_\_\_\_; CARNIO, Henrique Garbellini e TOMAZ de OLIVEIRA, Rafael. *Introdução à Teoria e à Filosofia do Direito*. São Paulo: RT, 2013.

ADEODATO, João Maurício. *Filosofia do Direito*. 5 ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARENDT, Hannah. *O declínio do estado nação e o fim dos direitos do homem*, In: *Origens do Totalitarismo – Anti-Semitismo, Imperialismo e Totalitarismo*, trad.: Roberto Raposo, São Paulo: Companhia das Letras, 1989.

ARENDT, Hannah. *Origens do Totalitarismo: anti-semitismo, imperialismo e totalitarismo*, trad.: Roberto Raposo, São Paulo: Companhia das Letras, 1989.

ARENDT, Hannah. *Sobre a violência*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre regras e princípios e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de Direito Administrativo* n. 215, jan.-mar. 1999.

\_\_\_\_\_; Contribuição do produtor rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.: Subsistência da inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 185, p.129, fev. 2011.

\_\_\_\_\_; Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 718.874. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **DJe**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

BALERA, Wagner Balera. *Sistema de Seguridade Social*. 8ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 2016.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdictional*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARROSO, Luis Roberto e BARCELLOS, Ana Paula de. *O começo da História: a Nova Interpretação Constitucional e o papel dos Princípios no Direito Brasileiro*. In Virgílio Afonso da SILVA (org.). *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BAUMAN, Zygmunt. *Legisladores e Intérpretes*. tradução Renato Aguiar, Rio de Janeiro, Zahar, 2010.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 6064, de 30 de agosto de 2016. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que "Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências", para extinguir o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2110223>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924. Approva o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda.. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 06 set. 1924. Seção 1, p. 10559. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 28 mar. 1934. Seção 1, p. 5920. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-24036-26-marco-1934-502364-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 07 mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10256, de 09 de junho de 2001. Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei no 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10256.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10256.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017. Altera a remuneração de servidores de ex-Territórios e de servidores públicos federais; reorganiza cargos e carreiras; estabelece regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 10 jul. 2017. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Lei/L13464.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13464.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. CTN: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 25 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 01 fev. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 10 jun. 2015. Seção 1, p. 14. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Senado. Resolução nº 15, de 13 de setembro de 2017. Suspende, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 13 set. 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/legislacao/ DetalhaSigen.action?id=17763129>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AGRESP nº 201402596170. Relator: MAURO CAMPBELL MARQUES. Brasília, DF, 24 de novembro de 2014. Brasília: Dje, 24 nov. 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1242772/SC. Relator: Ministra ELIANA CALMON. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1100843/PR. Relator: Ministra ELIANA CALMON. Brasília, DF, 19 de novembro de 2009. Brasília: Dje, 02 dez. 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1216171/PR, Parcelamento. Refis. Prazo Decadencial e Não Prescricional Para A Exclusão da Contribuinte do Programa.. Relator: . Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Brasília, DF, 12 de abril de 2011. Brasília: DJe, 27 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1238519/PR. Relator: Ministra ELIANA CALMON. Brasília, DF, 20 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1466872/RS, Processual Civil. Tributário. Omissão. Alegação Genérica. Súmula 284/STF. Programa de Parcelamento. Exclusão. Observância da Finalidade da Norma. Princípio da Razoabilidade e Proporcionalidade. Cabimento. Precedentes. Ausência de Prejuízo. Boa-fé do Contribuinte. Súmula 7/STJ. Recurso Especial Improvido. Decisão. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, DF, 27 de agosto de 2014. Brasília: DJe, 27 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Are nº 1125397. Relator: Min. CELSO DE MELLO. Brasília, DF, 08 de maio de 2018. Brasília: Dje, 16 maio 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Contribuição Social Previdenciária. Empregador Rural Pessoa Física. Incidência Sobre a Comercialização da Produção. Art. 25 da Lei 8.212/1991, na Redação Dada Pelo Art. 1º da Lei 8.540/1992. Inconstitucionalidade. nº RE 596177. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. **Dje**. Brasília, 29 ago. 2011. v. 101, n. 916, p. 653-662. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Contribuição Social. Segurado Especial. Artigo 195, § 8º, da CF/88. Resultado da Comercialização da Produção. Art. 25 da Lei 8.212/91, Desde Sua Redação Originária. Receita Bruta. Base de Cálculo. Ausência de Identidade. Necessidade de Lei Complementar. Reconhecimento da Inconstitucionalidade de Dispositivos da Lei 8.212/91. Efeitos Repristinatórios. nº RE 761263. Relator: Min. TEORI ZAVASCKI. Brasília, DF, 24 de abril de 2014. **DJe**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Voto Vencido. Ausência de Prequestionamento. Voto de Qualidade. Fundamento em Normas Infraconstitucionais. Impossibilidade. Questão de Ordem. Remessa Ao Pleno. Indeferimento. Regimental Improvido. AI 682486 AgR. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2007. **DJe**. Brasília, 14 mar. 2008. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. Fundamento Não Admitido no Deslinde da Causa Deve Ser Excluído da Ementa do Acórdão. Impossibilidade da Análise de Matéria Que Não Foi Adequadamente Alegada no Recurso Extraordinário Nem Teve Sua Repercussão Geral Reconhecida. Inexistência de Obscuridade, Contradição Ou Omissão em Decisão Que Cita Expressamente O Dispositivo Legal Considerado Inconstitucional. RE 596177 ED, Acórdão Eletrônico. Relator: RICARDO LEWANDOWSKI. Brasília, DF, 17 de outubro de 2013. **DJe**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus. Ordem Denegada. nº HC 152752. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 04 de abril de 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 27 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Partidos Políticos - Indicação de Candidatos - Pressupostos - Inconstitucionalidade. nº ADI 958. Relator: Min. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF, 11 de maio de 1994. Brasília: **DJe**, 25 ago. 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário - Pressuposto Específico - Violência à Constituição - Análise - Conclusão. nº RE 363852. Relator: Ministro Marco Aurélio. **DJe**. Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2010. v. 13, n. 74, p. 41-69. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de

Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **DJe**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_.: Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **DJe**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_.: Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Mandado de Segurança nº 1001136-39.2017.4.01.3400, Liminar Deferida Pela 13ª Vara Federal. Juíza Edna Márcia Silva Medeiros Ramos. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2018. **DJe**. Disponível em: <<https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

\_\_\_\_\_.: Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.036105, Liminar Concedida Pela 8ª Vara Federal. São Paulo, SP, 01 de outubro de 2015. São Paulo: **Dje**, 30 maio 2016. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7. ed. Coimbra - Portugal: Almedina, 2003.

CARRAZZA. Roque A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. Ed. Malheiros. 2013. São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_.: Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos. Revista de Direito Tributário, v. n. 102, p. 25-26, 2008.

CASTANHEIRA NEVES, António. *A Crise Actual da Filosofia do Direito no Contexto da Crise Global da Filosofia* (Tópicos para a Possibilidade de uma Reflexiva Reabilitação). Coimbra: Almedina, 2003.

COSTA, J. J. S. Tópicos de pesquisa operacional. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1975.

COSTA, Judith Martins. *As Cláusulas Gerais como Fatores de Mobilidade do Sistema Jurídico*. In Revista dos Tribunais, vol. 680, p. 47, Jun/1992; COSTA, Judith

Martins. *O Direito privado como um “sistema em construção” – As Cláusulas Gerais no Projeto do Código Civil Brasileiro*. in Revista dos Tribunais, vol. 753, Jul/1998

DÍAZ, Elías. *Estado de derecho y sociedad democrática*, Madrid, 1975.

Em Discussão: Revista de audiências públicas do Senado Federal. Brasília, Ano 6, setembro de 2015. p. 30. Disponível em <[https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/@@images/arquivo\\_pdf/](https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/@@images/arquivo_pdf/)> . Acesso em: 9 de fev. 2018.

ÉSQUILO. **EUMÊNIDES**. Disponível em: <<https://oficinadeteatro.com/conteudo/textos-pecas-etc/pecas-de-teatro/viewdownload/4-pecas-gregas-classicas/66-eumenides>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

FACCI, Lucio Picanço. A proibição de comportamento contraditório no âmbito da administração pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas. Revista da AGU, v. 10, n. 30, 2011.

FERRAJOLI, Luigi. *Pasado y Futuro del Estado de Derecho* in Miguel CARBONELL (org.). Neoconstitucionalismo(s) 2.<sup>a</sup> ed., Madrid: Editorial Trotta, 2005.

FIANI, Ronaldo. Teoria dos Jogos: Com aplicações em Economia, Administração e Ciências Sociais. 3. ed. São Paulo-SP: Campus, p 02.

FIORAVANTI, Maurizio FIORAVANTI. *Los Derechos Fundamentales*, op. cit., Cap. 1, n. 2, p. 41. ABOUD, Georges. *Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais*, op. cit., n. 5.3.2.2.

FOUCAULT, Michel. Aula de 17 de março de 1976 in *Em defesa da sociedade*, São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método II*. 3 ed., São Paulo: Vozes, 2003.

\_\_\_\_\_; *Acotaciones Hermenéuticas*. Tradução de Ana Agud e Rafael de Agapito. Madrid: Trotta, 2002.

GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil, Contratos: Teoria Geral, 9<sup>a</sup> edição, Editora Saraiva, 2013.

GARCIA HERREA, Miguel Angel. Poder judicial y Estado social: legalidad y resistencia constitucional in Perfecto Andrés IBÁÑEZ (org.). *Corrupción y Estado de Derecho – El papel de la jurisdicción*, Madrid: Editorial Trotta, 1996.

GIACOIA JUNIOR, Oswaldo. *Sobre direitos humanos na era da bio-política* in Kriterion, Belo Horizonte, n. 118, Dez./2008.

GUERRA FILHO, Willis Santiago e CARNIO, Henrique Garbellini (col.). *Teoria da ciência jurídica*. 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_.: *Processo constitucional e direitos fundamentais*, 5 ed., São Paulo: RCS editora, 2006.

\_\_\_\_\_.: *Teoria processual da constituição*, 3 ed., São Paulo: RCS editora, 2007.

HÄBERLE, Peter. *El Estado constitucional*, Buenos Aires, Editorial Ástrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2007.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Safe, 1991.

HIRATA, Filomena Yoshie. O julgamento de Orestes na Orestia de Ésquilo. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, v. 19, n. 3, 2007.

HÖFFE, Otfried. *A democracia no mundo de hoje*, São Paulo: Martins Fontes, 2005.

JESTAEDT, Mathias. *El positivismo jurídico aplicado al Tribunal Constitucional Alemán. El poder del guardián y la impotencia del señor de la Constitución*. In *La ponderación en el Derecho*. Eduardo MONTEALEGRE (org.). Bogotá: Universidade Externado, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

KAUFMANN, Arthur. *Introdução à Filosofia do Direito*. Coimbra: Calouste Gulbenkian, 2003.

LAMEGO, José. *Hermenêutica e Jurisprudência*. Lisboa: Fragmentos, 1990.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Coimbra: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 1; José LAMEGO. *Hermenêutica e Jurisprudência*. op. cit., *passim*.

LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes. O voto de qualidade em números: 100% dos votos de qualidade foram favoráveis à Fazenda Nacional na Câmara Superior. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>>. Acesso em: 13 fev. 2018.

LOSANO, Mario. *Sistema e Estrutura no Direito*. Martins Fontes: São Paulo, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Resolução nº 15 de 2017 do Senado Federal Suspendendo, nos termos do inciso X do artigo 52 da CF, a eficácia de disposições consideradas inconstitucionais em controle difuso das leis nºs 8212/91 e 9528/97: Efeitos da perda de eficácia "ex tunc" de tais dispositivos. In: BRASIL. Supremo

Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico. Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **Dje**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada*, t. I, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho de direito constitucional*, 3.a ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_.: *O novo paradigma do direito*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, n. 4.3, p. 119; n. 7, p. 148. MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

\_\_\_\_\_.: *Teoria e interpretação dos direitos humanos nacionais e internacionais – especialmente na ótica da teoria estruturante do direito* in Clèmerson Merlin CLÈVE, Ingo Wolfgang SARLET e Alexandre Coutinho PAGLIARINI (org.), *Direitos humanos e democracia*, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

NASH, John Forbes. Non-Cooperative Games. The Annals of Mathematics, Second Series, Vol. 54, No. 2, (Sep., 1951).

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*, op. cit., cap. 1 e 2.

NEVES, Mariana Barboza Baeta. O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do Estado.: Análise de casos tributários emblemáticos. 2014. 152 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

NOVAIS, Jorge Reis. Direitos como trunfos contra a maioria – sentido e alcance da vocação contramajoritária dos direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. In: Clèmerson Mèrlin Clève, Ingo W. Sarlet e Alexandre C. Pagliarini (orgs.). *Direitos humanos e democracia*, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

Parecer PGFN, In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ec 20/98. Nova Redação Ao Artigo 195, I da Cf. Possibilidade de Edição de Lei Ordinária Para Instituição de Contribuição de Empregadores Rurais Pessoas Físicas Incidente Sobre a Comercialização da Produção Rural. RE 718874/RS. Acórdão Eletrônico.

Relator: Min. EDSON FACHIN. Brasília, DF, 30 de março de 2017. **DJe**. Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-surpresa e Proteção À Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2012.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. 5 ed, Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004.

\_\_\_\_\_. *Verdade e Consenso*. São Paulo: Saraiva, 2011, pósfácio, n. 4.2., p. 509.

TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. In: Consultor Jurídico (Conjur). Coluna Consultor Tributário. 24 abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-feconfianca-sao-elementares-direito-tributario>.

TURTON, David; GONZALES, Julia. *Identidades culturales y minorías étnicas en Europa*, Bilbao: Universidad de Deusto, 2001.

VERDÚ, Pablo Lucas. *Curso de derecho político*, Madrid, 1977.

VILLENA, Marcelo. Sobre tragédia, mimesis, devir-animal e xamanismo. Reflexões sobre práticas musicais e mitos a partir de o nascimento da tragédia. Anais do SEFiM-Interdisciplinar de Música, Filosofia e Educação, v. 1, n. 1, 2015.