

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO -
PUC – COGEAE - 2014**

Pedro Mariano Capelossi Reis

**ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS SOBRE A
INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA
TRIBUTÁRIA**

São Paulo

2014

Pedro Mariano Capelossi Reis

**Aspectos teóricos e práticos sobre a interpretação e aplicação da
norma jurídica tributária**

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação
Latu Sensu – Especialização em Direito Tributário
da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo –
PUC - COGEAE como parte dos requisitos para a
obtenção do título de pós graduação em Direito.

Orientador: Prof. Jonathan Barros Vita

São Paulo

2014

Reis, Pedro Mariano Capelossi.

Aspectos teóricos e práticos sobre a interpretação e aplicação da norma jurídica tributária / Pedro Mariano Capelossi Reis; orientador: Jonathan Barros Vita; São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC - COGEAE, 2014. 97 folhas.

Monografia (Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC - COGEAE como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós graduação em Direito.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Marcele, Karina e Camila pela ajuda e paciência.

Ao Professor Jonathan Barros Vita pelo incentivo e orientação.

RESUMO

REIS, Pedro Mariano Capelossi. Aspectos teóricos e práticos sobre a interpretação e aplicação da norma jurídica tributária / São Paulo. 2014. 97 p. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC – COGEAE.

As normas jurídicas tributárias devem ser interpretadas e compreendidas para serem aplicadas, regulando as condutas intersubjetivas objetivadas pelo legislador. A interpretação equivocada da norma tributária revela o mais amplo potencial destrutivo, ao passo que estará em jogo muitas vezes a propriedade. As reflexões apresentadas têm como objetivo central a compreensão dos elementos que se apresentam no momento em que a norma tem de ser entendida e aplicada sejam os de cunho prático ou precisamente teóricos. Este estudo desenvolve-se inicialmente a partir de aspectos teóricos sobre as teorias da linguagem no contexto da norma jurídica e a sua criação, são proferidas considerações sobre a lógica jurídica no ambiente da criação e aplicação da norma, discorre-se acerca da interpretação das normas jurídicas tributárias e, ainda, apresentam-se considerações no que tange à confiança sistêmica, sendo examinados casos práticos onde a teoria examinada se faz presente. Estes elementos são essenciais para esmiuçar o processo de produção da norma e sua compreensão por meio da interpretação, bem assim, sua aplicação.

Palavras-Chaves: Norma Jurídica tributária, interpretação, aplicação.

ABSTRACT

REIS, Pedro Mariano Capelossi. Theoretical and practical aspects on the interpretation and application of legal tax rule. São Paulo. 2014. 97 p. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC – COGEAE.

Tax legal rules must be interpreted and understood to be applied, regulating intersubjective behaviors targeted by the legislature. Possible misinterpretation of tax law reveals a relevant destructive potential, while will be at discussion often the property. The ideas presented have mainly focused on understanding the elements that are present at the time the norm has to be understood and applied. The practical and theoretical elements are relevant. This study develops initially from theory of language in the context of the legal rule and its creation aspects. Elements of the legal logic are shown in the context of creation and application of the tax norm. This study also discusses the legal logic in the creation and application of tax law and brings environmental considerations on systemic trust. Case studies were examined to corroborate the practice. These elements are essential to scrutinize the process of production of law and understanding through interpretation, seeking thus their correct application.

Key Words: Tax rules, interpretation, application.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	08
2 ASPECTOS TEÓRICOS ACERCA DA NORMA JURÍDICA.....	10
2.1 Considerações acerca da Teoria da Linguagem	10
2.2 Linguagem Prescritiva de Condutas e Linguagem Descritiva - O Direito Positivo e a Ciência do Direito.....	11
2.3 Considerações sobre a Lógica Jurídica no contexto da Norma Jurídica.....	14
2.4 Considerações acerca da Teoria da Norma Jurídica - Norma Jurídica em Sentido Amplo e em Sentido Estrito - Enunciado Prescritivo e Significação.....	16
2.5 Considerações acerca da Estrutura da Norma Jurídica - Antecedente e Consequente.....	18
3 PANORAMA GERAL DA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DO DIREITO POSITIVO.....	21
3.1 Interpretação e Compreensão das normas jurídicas - Exercício fundamental.....	21
3.2 O Percurso para a Identificação do Sentido das Normas Jurídicas - Trajetória da Interpretação.....	24
3.3 Interpretação, Compreensão e Evolução das Normas - Elementos e Influências.....	28
4 A CONFIANÇA SISTÊMICA.....	31
4.1 Considerações sobre a Segurança Jurídica e o Princípio da Confiança.....	31
4.2 A proteção da confiança no Código Tributário Nacional.....	35
4.2.1 Art. 97 do CTN.....	35
4.2.2 Art. 100 do CTN.....	36
4.2.3 Art. 106 do CTN.....	37
4.2.4 Art. 110 do CTN.....	39
4.2.5 Art. 112 do CTN.....	41
4.2.6 Art. 144 do CTN.....	41
4.2.7 Art. 146 do CTN.....	41
5 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	43
5. 1 Contexto Prático da interpretação pela Administração.....	43

5.2 Consulta Sobre a Interpretação da Legislação Tributária - Receita Federal do Brasil.....	46
5.3 Considerações sobre a Interpretação das Normas pela Procuradoria da Fazenda Nacional - Pareceres e Notas da PGFN.....	50
6 A INTERPRETAÇÃO COMO NA PRÁTICA – CONSIDERAÇÕES SOBRE CASOS PRÁTICOS.....	53
6.1 Considerações Introdutórias.....	53
6.2 A Contribuição Previdenciária sobre a Atividade de Carcinicultura.....	55
6.2.1 Síntese da Controvérsia.....	55
6.2.2 Desenvolvimento da Dúvida e a Interpretação Empreendida.....	55
6.2.3 Posicionamento Final	67
6.3 Aspectos sobre a Tributação de Jogos Eletrônicos Vídeo Games.....	68
6.3.1 Síntese da Controvérsia.....	68
6.3.2 Desenvolvimento da Dúvida e a Interpretação Empreendida.....	69
6.3.3 Posicionamento Final.....	80
6.4 Programa de Recuperação Fiscal – “Refis” e os Honorários Advocatícios.....	80
6.4.1 Síntese da Controvérsia.....	80
6.4.2 Desenvolvimento da Dúvida e a Interpretação Empreendida.....	81
6.4.3 Posicionamento Final.....	89
7 CONCLUSÃO.....	91
BIBLIOGRAFIA.....	96

1 INTRODUÇÃO

São incontáveis os entraves jurídicos existentes no Brasil a respeito da matéria tributária. Os Tribunais Administrativos e Judiciais estão repletos das mais variadas discussões neste âmbito, independentemente do nível da federação e do nível de complexidade do que se discute.

Esse universo de embates se deve certamente ao imenso grau de dificuldade ostentado pelo sistema tributário nacional, que a despeito das normas constitucionais que lhe servem de diretriz, é refletido por uma vastíssima legislação editada nas mais das vezes de forma a ensejar toda a sorte de interpretações.

A problemática principal que surge desse caótico complexo de regras jurídicas é a dificuldade daquele que tem a sua conduta intersubjetiva regulada entender qual o verdadeiro comando exprimido na lei, vez que a interpretação equivocada da norma tributária revela o mais amplo potencial destrutivo, ao passo que estará em jogo muitas vezes a propriedade. Ao não compreender de forma plena o que dispõe a lei, o contribuinte que seguir um caminho considerado pelo Estado como equivocado poderá se sujeitar aos mais nefastos atos de constrição do seu patrimônio.

As normas prescrevem ao contribuinte obrigações que regulam a sua conduta e que devem ser cumpridas. O contribuinte ou quem ele represente deverá escolher o modo de cumprimento dessas obrigações ainda que sem a menor certeza de qual o resultado do seu ato e se está a agir da forma como espera o Poder Público. Os contribuintes estão constantemente expostos a enormes riscos e a dimensão do seu reflexo é sem dúvida imensurável.

Esta complexidade do sistema orquestrado por normas tão obscuras e lacunosas, até mesmo contraditórias, aliado ao Poder Público muitas vezes tendencioso ao interpretar o que dispõe a lei tributária objetivando tão somente arrecadar, assim como todos os efeitos negativos de tal situação, justifica de forma plena a reflexão sobre o tema a fim de ao menos iniciar um espírito de mudanças e ejetar novos pensamentos.

Sob o contexto acima delineado, examinaremos a partir deste estudo aspectos teóricos e práticos relacionados à interpretação da legislação brasileira a fim de expor a árdua tarefa daqueles que necessitam compreender e aplicar a norma jurídica tributária, sejam os contribuintes ou mesmo os profissionais que atuam neste segmento.

A discussão apresentada não é simples e desde já se sabe que a solução não é singela. Os entendimentos de cada indivíduo sobre cada uma das normas é e sempre será variado, e refletirá o íntimo de cada intérprete, no entanto, a crítica que se faz é para a complexidade

exacerbada e para a desvirtuação maior da tributação que é munir o Estado para que estabeleça o bem estar social.

As reflexões apresentadas têm como objetivo central a compreensão dos elementos que se apresentam no momento em que a norma tem de ser entendida e aplicada, estes os de cunho prático ou precisamente teóricos. Essencial o estudo acadêmico para suportar a prática. Revelando-se absolutamente verdadeira a recíproca, se invertida esta última frase.

Para o exame proposto, o presente trabalho desenvolve-se inicialmente a partir de aspectos teóricos sobre as teorias da linguagem no contexto da norma jurídica e a sua criação, são proferidas considerações sobre a lógica jurídica no ambiente da criação e aplicação da norma, discorre-se acerca da interpretação das normas jurídicas tributárias e, ainda, apresentam-se considerações no que tange à confiança sistêmica. Estes elementos são essenciais para esmiuçar o processo de produção da norma e sua compreensão, bem assim, sua aplicação.

Ato contínuo apresenta-se o tema sob um aspecto pragmático, ao passo que serão examinados casos práticos que se referem ao dia a dia da prática jurídica tributária, onde uma profunda interpretação alicerçada em toda a teoria examinada teve de caminhar junto da aplicação da norma jurídica.

Por absolutamente pertinente a tudo que será adiante apresentado, seguem palavras de Paulo de Barros Carvalho¹ que sem dúvida alguma contribuiram imensamente para a construção deste singelo estudo:

O jurista, exegeta das proporções inteiras deste todo sistemático, pela atitude cognoscitiva de interpretação, é o ponto de intersecção destes dois mundos sígnicos: realidade e direito positivo, em toda sua complexidade. Tal empresa dista de ser fácil, pedindo ao exegeta uma interpretação que mantenha as proporções inteiras destes dois sistemas de linguagem. Neste viés, é algo sem sentido cogitarmos do saber, em termos rigorosos, isolando a teoria da prática. A epistemologia pressupõe a dialética e a interdependência entre as proposições teóricas e os objetos do mundo, de tal sorte que aquelas, ordenadas racionalmente, possam descrever estes últimos de modo satisfatório.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

2 ASPECTOS TEÓRICOS ACERCA DA NORMA JURÍDICA

2.1 Considerações acerca da Teoria da Linguagem

A comunicação entre os seres humanos, a necessidade e a capacidade de transmitir, conhecer e de entender do indivíduo no complexo Estado de Direito é o ponto de partida de nosso estudo.

Discutiremos a comunicação inter-humana no contexto social, em especial no que diz respeito à norma jurídica, sua interpretação e aplicação. Interessa ao nosso trabalho a produção da mensagem e os seus efeitos.

Sem sombra de dúvida, para que os seres se comuniquem deve existir um meio eficaz sejam eles sinais, olhares, a fala, a escrita etc. E seja para qual espécie de comunicação que nossos estudos estejam voltados são essenciais considerações acerca da teoria da linguagem, em especial se tratarmos da construção das normas jurídicas.

É certo que a partir da noção da língua que se verifica o desenvolvimento de signos e da linguagem com o objetivo de disciplinar a comunicação entre os membros integrantes de uma sociedade.

A língua como estrutura idiomática, como expressão, código etc. é o ponto de partida para o desenvolvimento da linguagem a que queremos nos referir. Não há fala sem língua e não há transmissão de mensagens sem linguagem e signos.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho² e transpondo o conceito para o universo em exame “Como uma unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem status de relação. Nele, um suporte físico se associa a um significado e a uma significação”.

A partir de uma língua se formam incontáveis signos e linguagens. Por hora a linguagem sobre a qual nos debruçamos é a linguagem relativa ao direito. A partir de então examinaremos a construção, interpretação e aplicação da norma jurídica de direito tributário. Eis um corte que norteará nossas diretrizes.

²CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

Neste passo, valiosa a lição de Lourival Vilanova³ de que a linguagem funciona em várias direções, mas “altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito.”

Advertimos, contudo, desde já, que a norma jurídica não é só linguagem.

Nesse sentido admitimos influência pelos ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁴ que entende que:

O direito não é só um fenômeno linguístico, nem mesmo um fenômeno basicamente linguístico. Se no nível normativo - o direito como sistema de proposições normativas -, o aspecto linguístico pode ser encarado como fundamental, não se pode esquecer que ele corresponde também a uma série de fatos, empíricos, que não são linguagem, como relações de força, conflitos de interesse, instituições administrativas, etc. os quais, portanto, se não deixam de ter uma dimensão linguística, nem por isso são basicamente fenômenos linguísticos.

É esse também o pensamento de Becker⁵ ao ter a linguagem como essencial, mas não isoladamente suficiente para transferir a mensagem em toda a sua integridade.

Segundo o clássico autor, já antecipando o que será enfrentado adiante:

Não somente a fórmula e a linguagem das regras jurídicas, mas qualquer expressão de linguagem sofre - sempre e necessariamente - deste defeito de insuficiência com relação à ideia que procura exprimir e que, conseqüentemente, sempre impõe ao interlocutor (intérprete) a exigência de integrar e completar aquela ideia.

A amplitude do que se quer transmitir é captada pelo interprete levando em conta além da linguagem, mas também outros elementos externos.

Tomamos então como ponto de partida que a linguagem é necessária ao direito e a construção da norma, contudo, também outros elementos concorrem para a criação de um sistema em sua plenitude.

2.2 Linguagem Prescritiva de Condutas e Linguagem Descritiva - O Direito Positivo e a Ciência do Direito

Em se tratando das teorias da linguagem não demora em aprofundarmo-nos em digressões acerca das suas diversas classificações, e, assim, sob as mais diversas perspectivas

³ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

⁴ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

tratar de temas relacionados desde as funções da linguagem até as suas diferentes formas ou os seus inúmeros tipos. É sem dúvida a amplitude que tema de tanta importância merece, todavia, não seguiremos este caminho ao longo do presente estudo.

Em razão da abordagem prática que se propõe, e uma vez que investigaremos com mais afinco as teorias que se ligam diretamente ao direito positivo, restringimo-nos a desferir considerações acerca da linguagem prescritiva, que ao final das contas é o ponto de partida para a significação e aplicação das normas jurídicas de direito tributário. De outro lado, nos interessa também comentários acerca da linguagem descritiva, pois inerente à Ciência do Direito, ponto de apoio também para a construção das normas a partir de sua investigação e interpretação.

As linguagens em questão embora tenham suas origens ligadas a lógicas distintas e que em princípio não se alinham, acabam por ter os seus objetos interligados na medida em que é a Ciência do Direito em virtude do seu cunho científico e investigativo que faz as vezes da interpretação do próprio Direito Positivo.

A linguagem prescritiva de condutas, como o próprio nome sugere, tem como objetivo expelir comandos dirigidos ao comportamento humano. Essa espécie de linguagem é própria das estruturas normativas e estará presente sempre que houver falar-se em prescrição do dever ser social.

A este respeito manifestou-se Geraldo Ataliba⁶ em sua clássica obra “Hipótese de Incidência Tributária”, destacando que:

O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos.

Essa linguagem se liga à lógica deôntica na medida em que sua análise deve ser empreendida no sentido da validade ou invalidade da norma. A este respeito ensina Paulo de Barros Carvalho⁷: *“As ordens não são verdadeiras ou falsas, mas sim válidas ou não-válidas. Estes últimos são os valores lógicos da linguagem prescritiva e sua sintaxe é estudada pela chamada Lógica Deôntica.”*

Desse aspecto relacionamos a linguagem prescritiva àquele chamado “mundo do dever ser” uma vez que se projeta sobre o cerne da conduta-humana, recaindo sobre as condutas possíveis e deixando de lado aquelas impossíveis ou meramente circunstanciais.

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

O direito positivo construído a partir de uma linguagem descritiva define-se pela reunião daquelas normas jurídicas que se destinam a guiar o comportamento das pessoas, servindo como um verdadeiro mapa de conduta para as relações de intersubjetividade. A esse respeito temos a valiosa lição de Paulo de Barros Carvalho⁸: as regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras (...) e o direito positivo aparece como um plexo de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas, nas relações de inter-humanidade.”

No que tange à linguagem descritiva, tida também por denotativa ou referencial, é verdadeiramente expressiva de proposições, na medida em que submete-se à expressão de verdade ou falsidade e é essencial para o mister da interpretação.

O objeto da linguagem descritiva é a Ciência do Direito, e como o próprio nome sugere, atua na análise e interpretação *lato sensu* das normas jurídicas que compõem o direito positivo. A Ciência do Direito, a partir de determinada metodologia, se sobrepõe ao direito positivo esmiuçando os objetos das normas, conferindo-lhes um sentido ordenado e descritivo.

Nesse sentido manifesta-se a doutrina de Lourival Vilanova⁹, que admite que:

Teremos de aprender, como veremos, dentro do conceito de proposição, tanto os enunciados da linguagem descritiva de objetos, como os enunciados da linguagem prescritiva de situações objetivas, ou seja, da linguagem cuja finalidade é “alterar a circunstância”, e cujo destinatário é o homem e sua conduta no universo social.

Para arrematar, com uma abordagem extremamente didática trazemos à colação os dizeres de Aurora Tomazini de Carvalho¹⁰, que brilhantemente consignou ao buscar diferenciar as linguagens em exame:

Quando entramos na Faculdade de Direito, somos apresentados a dois tipos de textos: os professores nos recomendam uma série de livros para a leitura, alguns contendo textos de lei (ex.: os Códigos, a Constituição, os compêndios de legislação), produzidos por autoridade competente e outros contendo descrições destas leis, produzidos pelos mais renomados juristas, aos quais denominamos de doutrina. Logo notamos que estes últimos referem-se aos primeiros. Ambos são textos jurídicos e diante deles a distinção nos salta aos olhos. Sem maiores problemas podemos reconhecer a existência de duas realidades: uma envolvendo os textos da doutrina e outra formada pelos textos legislativos: Ciência do Direito ali e direito positivo aqui.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

Essa dualidade de linguagens, portanto, se presta à construção e análise da norma jurídica e serve como ponto de partida teórico para este estudo.

Assim, como será adiante melhor retratado, as normas jurídicas são verdadeiros comandos inseridos no ordenamento jurídico através do direito positivo - ligado à linguagem prescritiva, que é objeto de estudo da Ciência do Direito - originado da linguagem descritiva.

2.3 Considerações sobre a Lógica Jurídica no contexto da Norma Jurídica

Seguindo o caminho essencial para a verificação da construção do discurso jurídico pela produção normativa, temos como pressuposto a existência da linguagem. Mais propriamente, no caso do direito positivo, a linguagem prescritiva que disciplinará a conduta do dever ser social. Na construção desses valores situa-se também com papel fundamental a “lógica”.

A lógica é ciência que está onde há linguagem. Diversas são as linguagens e por isso diversas são as lógicas. Contudo, nos atendo ao corte proposto, deixaremos de lado o estudo de “outras lógicas” para tratarmos especificamente da Lógica Jurídica.

Para exemplificar a importância do instituto para o tema em exame colacionamos pensamento de veras objetivo do Professor Paulo de Barros¹¹ no sentido de que:

(...) explorando a temática da linguagem, sob o enfoque da função pragmática do discurso, vamos nos aproximando daquilo que chamamos de “Lógica jurídica”, expressão ambígua utilizada para mencionar a linguagem prescritiva do direito posto, mas também empregada para fazer referência à linguagem da Ciência do Direito e ao estudo do complexo das comunicações jurídicas.

A lógica se situa onde há pensamento humano. Disso temos que a lógica jurídica serve tanto para auxiliar a formação da norma jurídica instituída no direito posto como para a própria interpretação das normas positivadas através da Ciência do Direito.

Deve haver lógica quando alguém escreve um texto normativo e deve haver lógica quando alguém o lê e o interpreta.

Tracemos, antes de mais nada, um paralelo com a teoria desenvolvida por Tércio Sampaio¹² Ferraz Jr. quanto ao “discurso” ao lecionar que:

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

¹² FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

Ponto de partida da análise pragmática é o princípio da interação. Assim concebemos o ato de falar como uma ação linguística dirigida a outrem, como apelo ao entendimento de outrem. Esta ação comporta como elementos fundamentais o sujeito que fala ou orador, o endereçado da fala ou ouvinte e o objeto, aquilo que se fala ou questão. Estes três elementos são incontornáveis e não há discurso sem eles.

Das figuras apresentadas pela teoria acima temos a mensagem que parte de um indivíduo para outro através de uma determinada linguagem. O objeto dessa mensagem é construído na mente humana e obviamente se orienta por uma lógica resultante da região ontológica do ser. Aquilo que o indivíduo conhece e já experimentou, o resultado da sua vivência e cultura, formarão a lógica jurídica tão importante no arcabouço ora examinado.

É mais, pois, que apenas linguagem.

Para Lourival Vilanova¹³:

A ciência da lógica, sim, é que é a sobrelinguagem que formaliza a linguagem das proposições jurídicas (da ciência jurídica) e a linguagem das normas (do direito positivo), pois é nesse seu nível que se reduzem as duas capas de linguagem a fim de se obterem estruturas formais, constituídas de variáveis lógicas.

A lógica liga-se, portanto, ao intelecto, aos valores do homem, representa os objetos ideais e culturais que servirão ao direito positivo e à Ciência do Direito. O homem quando escreve o comando normativo e quer dizer algo, vale-se no seu íntimo da lógica oriunda de tudo aquilo que conhece e vivenciou. O mesmo ocorre quando alguém tem de ler e entender aquele exato mesmo comando normativo.

No entanto, cumpre deixar claro que a lógica é ponto de partida e se desenvolve de forma intrínseca no indivíduo, para que se torne em direito positivo, outros elementos externos também concorrerão. A norma jurídica aparece quando formalizada e posteriormente positivada a partir da linguagem prescritiva das condutas humanas ou, de outro lado, como manifestação da Ciência do Direito em âmbito descritivo.

Com efeito, valendo-nos dos ensinamentos que temos até o momento acerca da teoria da linguagem, da representatividade dos signos, e também da lógica jurídica, podemos começar a entender a origem do direito positivo e também daquilo que temos por “norma jurídica”.

Como será adiante mais bem delineado, a norma jurídica, a despeito de diversas acepções, representa verdadeiramente o juízo de valor do indivíduo que a produz e também do que a interpreta (aí enxergamos nitidamente o fenômeno normativo a partir da linguagem e da

¹³ VILANOVA, Lourival. **Níveis de linguagem em Kelsen** (Norma jurídica/proposição jurídica). In *Escritos jurídicos e filosóficos*, vol. 2.

lógica). Ambos, contudo, valem-se da lógica inerente ao seu próprio ser e materializam-se através do seu conhecimento, cultura, experiência podendo se manifestar de forma diferente em cada ser.

Neste passo, novamente citando Paulo de Barros Carvalho¹⁴, através de conceito que concordamos “(...) norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos (...)”.

Assim, embora nenhum dos elementos até então explorados atue isoladamente, não há dúvida de que a língua e a linguagem, os signos e também a lógica são essenciais para que se crie e interprete o direito positivo a partir da produção das normas jurídicas.

2.4 Considerações acerca da Teoria da Norma Jurídica - Norma Jurídica em Sentido Amplo e em Sentido Estrito - Enunciado Prescritivo e Significação

Em breve síntese, vimos que o direito positivo reflete a reunião das normas jurídicas que se destinam a guiar o comportamento das pessoas, servindo como um mapa de conduta para as relações de intersubjetividade dentro de uma sociedade.

Dos ensinamentos acima temos que as várias espécies normativas são sempre endereçadas às pessoas humanas existentes num contexto social, com o objetivo de coordenar determinada conduta. A partir dessa máxima, surgem as normas jurídicas, que, inseridas no direito positivo, representam os juízos de valor daqueles que recebem a sua mensagem.

Desta forma, desde já deixamos expresso que no tocante no tocante à definição e amplitude do termo “norma jurídica” norteará os nossos estudos a teoria do Professor Paulo de Barros Carvalho.

Assim, a norma jurídica corresponde mais do que simplesmente aquilo que se encontra imediatamente escrito em um suporte físico qualquer, corresponde aquilo que o intérprete reconheceu, entendeu e concluiu. É norma jurídica, portanto, a conclusão subjetiva das proposições expressadas em determinado texto escrito. É principalmente norma jurídica, a “significação” obtida a partir do intelecto de determinado sujeito cognoscente.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

Daí a valiosíssima a lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁵ em sugerir a divisão entre as “normas jurídicas em sentido amplo” - em referência àquilo que está objetivamente positivado através de signos e linguagem - palavras, frases e textos de lei contidos no próprio suporte físico, e as “normas jurídicas em sentido estrito” - representativas do próprio exercício da mente do intérprete, ou seja, um juízo de valor variável conforme a análise por determinado sujeito.

Essa distinção foi assim apresentada pelo Ilustre Jurista acima:

“(...) ”normas jurídicas em sentido amplo” para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo interprete. Ao mesmo tempo a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de “normas jurídicas em sentido estrito”(...) Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais (...)”.

Assim, dessa teoria temos o “texto de lei” como o suporte linguístico dado à norma jurídica. Sem texto escrito não há como o cognoscente aferir o seu juízo de valor (exercício do intelecto) sobre determinada matéria, tornando inócua, portanto, o exame de uma norma qualquer. Assim, o texto escrito é o ponto de partida, o suporte físico da significação.

O texto de lei fornece os comandos linguísticos de determinada realidade materializados em enunciados prescritivos, a partir dos quais, pela utilização do intelecto variável de cada sujeito cognoscente, é possível chegar a uma interpretação, também chamada de significação.

Para ilustrar trazemos à baila conclusão elucidativa proferida por Paulo de Barros¹⁶:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos (...) A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador (...) Por analogia, podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação.

Em apertada síntese, através do texto de lei forma-se o enunciado prescritivo que culmina na própria formação do juízo de valor representativo da norma jurídica. Vale dizer,

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

norma jurídica é a significação a que chega determinado sujeito em razão da análise conjunta de enunciado(s) prescritivo(s) originados dos textos de lei.

2.5 Considerações acerca da Estrutura da Norma Jurídica - Antecedente e Conseqüente

A norma jurídica - tomada agora em seu sentido estrito -, deve ser formada a partir de uma estruturação mínima, apta a revelar o sentido deôntico, e assim surtir os efeitos desejados em sua plenitude.

A este respeito nos valem as sempre precisas lições da Professora Aurora Tomazini¹⁷ de Carvalho, que ao concatenar as teorias de Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova deixou evidente a relevância da forma estruturante em exame:

Esta é a razão de LOURIVAL VILANOVA considerar a norma jurídica como a “expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico”, Como explica PAULO DE BARROS CARVALHO, “os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem apresentar um quantum de estrutura formal (...) Dizer, assim, que a norma jurídica é o “mínimo irreduzível de manifestação do deôntico (ainda que o mínimo seja sempre irreduzível) significa afirmar que ela manifesta a unidade significativa da mensagem legislada, o mínimo necessário para que a comunicação jurídica seja bem sucedida.

O juízo de valor revelador da norma, portanto, deverá se estruturar de forma que represente uma forma “hipotético-condicional” sem a qual a norma não atinge os seus fins.

Para melhor evidenciar essa estruturação, por sempre clara e objetiva, novamente suscitamos o saber da Professora Aurora¹⁸, que ensina:

A norma jurídica revela-se nesta estrutura condicional que é absolutamente constante “D (H>C)” - “se ocorrer o fato x, então deve ser a relação intersubjetiva y”. Todo discurso produzido pelo legislador, objetivado nos enunciados prescritivos que compõe o plano físico do direito, é redutível à proposição normativa e esta à fórmula dual “D (H>C)”. Temos: (i) hipótese (H) ou pressuposto, como parte da norma que tem por função descrever situação de possível ocorrência; e (ii) conseqüente (C) ou tese, cuja função é prescrever relações entre sujeitos modalizadas em obrigatório, permitido e proibido, ambos ligados por um vínculo implicacional (>) deôntico (D), representativo do ato de autoridade que a constitui. É por isso que se diz ser a norma jurídica uma significação deonticamente estruturada.

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

A referida professora qualifica referida estrutura como a “forma mínima da mensagem legislada”. Sua doutrina toma tal fórmula como estrutura em que se conectam os dados significativos para a compreensão emitida pelo legislador.

Estamos falando de uma estrutura representada por um “antecedente” e por um “consequente”, ou então respectivamente de uma “hipótese” descritora e uma prescritora de condutas.

No antecedente encontramos a descrição representativa de um evento possível (nunca impossível) de ocorrer no mundo social, de aspectos elegidos pelo legislador como ponto exato de referência para uma consequência. Assim, o antecedente deve ser determinado evento, apto a irradiar efeitos jurídicos, tendo como clássicos exemplos “matar alguém” ou “auferir renda”.

A hipótese não descreve o fato de forma a esmiuçar todas as suas circunstâncias, tal como seria no caso de exemplificar como o autor do crime mataria alguém, mas apenas seleciona o evento possível a partir do corte promovido na realidade social. Assim, temos a valiosíssima lição de Lourival Vilanova¹⁹ de que “o fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.”

No consequente encontramos a prescrição de uma determinada conduta modalizada pela tríade: obrigatório, proibido ou permitido, ligados por sua vez a um vínculo implicacional. Destaca-se no consequente uma proposição que irá efetivamente delimitar a relação jurídica entre os destinatários da norma a partir da ocorrência no mundo fenomênico daquele fato tido como hipótese.

Acerca do consequente da norma, em exemplo elaborado de forma bastante concisa, a Professora Aurora²⁰ assim manifesta:

O consequente nada descreve, nem informa, nem prevê, ele prescreve uma conduta, estabelecendo um vínculo entre dois ou mais sujeitos, onde um tem o dever de cumprir certa prestação e outro tem a faculdade de exigí-la (...) O legislador, assim como faz na hipótese, seleciona os efeitos jurídicos presentes no consequente normativo, com base em critérios valorativos. Na mesma medida, esta seleção também é axiológica, porque depende exclusivamente de um ato de vontade do agente legislativo e é redutora de complexidades, dado que diante de infinitos efeitos o legislador escolhe apenas alguns como juridicamente relevantes.

¹⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

Apenas para exemplificar a aplicação prática dessa teoria dual pautada pela existência do antecedente e do conseqüente da norma, vale a pena tecermos breves comentários acerca da aclamada “regra matriz de incidência tributária” desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho.

A “regra-matriz de incidência” é uma construção teórica desenvolvida no sentido de identificar, analisar, e esmiuçar todos os elementos inerentes à uma relação jurídica, enquadrando-se nesse gênero, a espécie “relação jurídico-tributária”.

A regra matriz se revela como verdadeira regra de comportamento, ou regra de conduta, o que significa dizer que a mesma tem o condão de disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal perante o sujeito ativo de aludida relação jurídica. Trata-se, nesse passo, de verdadeiro instrumento de aplicação no campo prático e teórico que possibilita os mais diversos sujeitos de direito conhecer, aplicar, questionar, etc. uma norma jurídica existente na órbita tributária.

Em síntese, da análise dos critérios constantes do antecedente e do conseqüente das normas jurídicas tributárias Paulo de Barros identificou método absolutamente eficaz de conhecer o íntimo da norma. Trata-se de instrumento valiosíssimo destinado a identificação de eventuais ilegalidades e inconstitucionalidades de determinadas normas e a equívocidade quanto a sua aplicação a casos concretos.

Logo, o conhecimento da estrutura mínima das normas é um dos pontos de partida para o objetivo ora proposto, qual seja a produção da mensagem e seus efeitos.

Assim, muito embora diversos outros aspectos teóricos liguem-se a questão da produção da norma e seus efeitos, entendemos que essencialmente em virtude da proposta prática a que se direcionar este estudo, temos elementos teóricos suficientes para seguir em frente e tratar mais precisamente da questão da compreensão e interpretação das normas pelos seus receptores.

3 PANORAMA GERAL DA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DO DIREITO POSITIVO

3.1 Interpretação e Compreensão das normas jurídicas - Exercício fundamental

Vimos que as normas são produzidas através de complexo fenômeno originado a partir de aspectos idiomáticos, desenvolvendo-se através da língua e da linguagem, revelando signos e formando enunciados prescritivos, tendo a lógica um papel fundamental nesse processo ao passo que inspiradora do mais íntimo espírito reflexivo existente em cada ser, florescendo no interprete verdadeira significação representativa de uma norma jurídica em sentido estrito.

Da teoria em tela temos claro também que a norma, isoladamente, no papel, nada revela. É de início apenas enunciado prescritivo para o leitor. Há que interpretá-la para então compreendê-la, para, por fim, aplicá-la. É preciso conhecer o seu processo de formação e sua estrutura mínima para então esmiuçar cada um dos seus elementos através de uma adequada técnica científica, assim o seu sentido e alcance podem ser conhecidos. É este o caminho que se deve percorrer.

Quanto ao aspecto psicológico, sob o manto do plexo em foco, aprendemos que é norteador da teoria da norma jurídica o axioma de que cada ser possui sua própria capacidade de ejetar normas (significação). O íntimo de cada ser é responsável pela interpretação e compreensão de determinado enunciado constante do direito posto, o que acontece é que muitas vezes o que se produz na mente de um interprete pode ser completamente diverso do que se revela na mente alheia. Daí a problemática que dentre outras ciências é objeto da hermenêutica.

Transcendendo a teoria e ingressando num plano pragmático da análise da criação da norma jurídica nos deparamos com a multiplicidade potencial de interpretações de um mesmo enunciado prescritivo, daí se falar em homogeneidade sintática e heterogeneidade da semântica e pragmática das normas jurídicas, teoria tão bem demonstrada pela Professora Aurora Tomazini de Carvalho²¹ em sua obra. Esta problemática que, reprise-se, tudo tem que ver com a nossa discussão, fica muito bem demonstrado pela aludida professora ao afirmar que:

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

Com relação ao plano pragmático, também opera a premissa da heterogeneidade, devido a infinitas possibilidades de aplicação de uma norma para diferentes casos práticos. O uso das normas jurídicas tanto pelos aplicadores como pelos juristas é muito diversificado. Determinada norma, por exemplo, pode ser aplicada para resolver certo conflito por um juiz e não ser aplicada por outro, pode acontecer também de ser aplicada e logo depois afastada pelo tribunal. Um jurista pode dar seu parecer sobre aplicação da norma x ao caso y e posteriormente modificar seu posicionamento. O fato é que os planos, semântico e pragmático, das normas jurídicas andam muito próximos, exercendo grande influência um no outro. A heterogeneidade semântica das normas jurídicas e as diversas possibilidades de interpretação dos acontecimentos sociais (eventos) acabam por acarretar a heterogeneidade pragmática do direito.

Na exata mesma esteira, por captar a essência do que objetivamos trazer à baila através deste singelo trabalho, nos permitimos citar Kelsen a partir da doutrina de José Maria Arruda de Andrade²²:

A propósito importa notar que, pela via da interpretação autêntica, quer dizer, da interpretação de uma norma pelo órgão jurídico que a tem de aplicar, não somente se realiza uma das possibilidades reveladas pela interpretação cognoscitiva da mesma norma, como também se pode produzir uma norma, como também se pode produzir uma norma que se situe completamente fora da moldura, que a norma a aplicar representa [Kelsen, 1984:471].

Dos exemplos acima fica claro o ponto fulcral que nos propomos examinar, que é a possibilidade múltipla de interpretações da norma jurídica em âmbito tributário e todas as consequências decorrentes desta homogeneidade de interpretações e aplicações.

Neste momento, então, deveremos investigar como a hermenêutica auxiliará o intérprete e aplicador da norma para que o seu conteúdo intrínseco seja efetivamente transmitido e a relação intersubjetiva seja regulada. Noutras palavras, como a interpretação auxilia no processo de regulação da conduta a partir do comando normativo no sentido de uma aplicação correta e segura da norma positivada e, ainda, quais outros elementos concorrem para essa interpretação e aplicação.

Essa análise é mais do que essencial e fundamental. A dúvida quanto à correta aplicação da norma tributária tem efeitos nada menos que devastadores e o mais amplo potencial destrutivo tanto quanto uma norma inerente a qualquer outro ramo do direito.

Aproveitando do paralelo quanto ao pragmatismo da presente discussão, ao refletir sobre a clareza da norma tributária em um contexto semelhante com o objeto deste estudo, de

²² ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo. Ed. MP. São Paulo. 2006.

forma muito inteligente manifestou-se Sidney Stahl²³, corroborando toda a teoria acima esmiuçada e trazendo como exemplo o que outrora disse Umberto Eco:

A norma jurídica é a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo, ou seja, a sensação individual e diferenciada produzida em cada um ligada à sua experiência de vida.

A “formulação mental ou lógica” da norma, não se confunde com a própria norma, que tem “existência real e objetiva”. A norma é uma coisa; sua formulação é outra”. A norma jurídica é assim, o juízo provocado em nosso espírito pela leitura do texto. A norma jurídica, aquilo que em instância final nos interessa — e se aplica — não está no texto, está no contexto.

Um exemplo, bastante imaturo, que já me utilizei em outros textos, mas que vale lembrar para nos ajudar a solidificar a assertiva de que a concepção fundamental está no contexto é apresentado por Umberto Eco, conta que dois sujeitos estão conversando em uma festa e o primeiro elogia a comida, o serviço e a excelência das “toilettes”, o segundo concorda com as primeiras afirmações, mas diz que não esteve lá (nas “toilettes”). É uma piada, porque interpreta a palavra francesa “toilettes”, porém, demonstra com clareza que a interpretação correta se faz pelo reconhecimento da isotopia textual, pelo contexto no qual está inserido o texto. Se o segundo sujeito tivesse tentado inferir que o primeiro estava falando dos diversos aspectos de um fenômeno social, teria conseguido concluir que o lexema “toilettes” tinha que ser interpretado de acordo com esse contexto.

Um texto pode, portanto, dizer aquilo o que seu Autor pretendia dizer, ou aquilo que o texto diz, independentemente das intenções de seu Autor.

A lei tributária ao definir uma obrigação de pagar tributo descreve certo acontecimento e a ele impõe uma consequência, ou seja, o que faz a norma tributária é descrever um fato qualquer e atribuir a esse fato uma determinada obrigação de pagar um tributo; entendendo-se qual é a essência desse fato, podemos entender com clareza qual seria a obrigação tributária decorrente, caso ocorresse.

O exemplo trazido na menção acima é simples: o que o produtor da norma disse nem sempre é aplicado da forma como pretendeu dizer, e aí está o perigo que envolve uma equivocada ou mesmo tendenciosa aplicação da norma tributária.

As formas e métodos interpretativos serão, portanto, fundamentais para a aplicação da norma jurídica tributária, todavia, desde já nos permitimos pincelar que nem somente a hermenêutica e seus métodos serão o remédio para o sistema tributário vigente.

Contudo, a grande realidade que devemos admitir é a inexistência de um método único e infalível que nos dizeres das teorias clássicas seja apto a extrair de todo comando normativo o espírito da norma, representando o seu único e verdadeiro sentido e alcance.

Além do mais, não nos iludiremos em acreditar e tampouco sustentar que haja apenas uma única interpretação correta ou adequada para cada norma jurídica, seja ela qual for, vez que a interpretação e a compreensão e manifesta de forma diferente em cada ser, por ser um objeto cultural e em constante evolução.

²³ STAHL. Sidney. **Reflexões sobre a falta de clareza.**

No entanto, adiantamos desde já nossa crença no sentido de que a segurança jurídica e a confiança no sistema são essenciais no tocante ao universo jurídico tributário, e nesse passo cumpre identificar elementos que possam ser úteis no equilíbrio necessário aos aplicadores das normas para que se estabeleçam a segurança e confiança quando da aplicação da norma jurídica tributária, sendo a hermenêutica um desses elementos.

Assim, nos resta examinar alguns dos métodos, formas e os limites da interpretação constantes de teorias mais antigas e também das mais novas, assim como identificar algumas das demais influências em busca do auxílio da correta (leia-se adequada e equilibrada e inspiradora de segurança e confiança) aplicação da norma jurídica, para que, então, lancemos e transportemos a teoria para os casos práticos do universo tributário.

3.2 O Percurso para a Identificação do Sentido das Normas Jurídicas - Trajetória da Interpretação

Becker²⁴ há muito tempo manifestou a importância e essencialidade do uso da hermenêutica para a interpretação e aplicação da norma tributária. Na oportunidade que teve deixou evidente a necessidade do interprete de promover a uma análise vertical (histórica) e horizontal (sistemática), pois o que se busca é uma interpretação e aplicação pautada na totalidade do sistema jurídico, e não uma análise rasa e imediata.

Como muito bem observado pelo Ilustre Jurista há algumas décadas, a interpretação da norma não deve se pautar em apenas uma perspectiva, todavia, as teorias mais novas dão conta de que tal exercício vai além do quanto proposto pelo clássico Autor, devendo também outros elementos e “momentos” serem considerados em essencial na construção da significação da norma.

De certa forma entendemos que a doutrina antiga de Becker não foge ao menos em sua essência ao que dizem os autores contemporâneos. De fato o que se vê é a heterogeneidade quanto aos elementos que concorrem para a interpretação e compreensão das normas jurídicas, não há um método, não existe uma só forma e tampouco um manual de como devem ser interpretadas e aplicadas as normas, fosse assim diversos problemas estariam resolvidos.

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

A Professora Aurora sustenta que os limites construtivos da mensagem atingem três níveis sendo eles: o plano de expressão dos textos jurídicos, os horizontes culturais do intérprete e todo contexto que os envolve. Posteriormente outros cortes podem ser realizados para ampliar a teoria acerca da interpretação, como veremos.

A este respeito, influenciados pela teoria de Paulo de Barros Carvalho, e guardando identidade com tudo o quanto exaramos até o momento, destacamos as suas interessantes considerações acerca da existência de um percurso gerador do sentido dos textos jurídicos.

Em síntese referida teoria se desenvolve do seguinte modo nos dizeres do seu autor²⁵:

(...) o direito se manifesta nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação) e o dos vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas (...)

Assim, o que se têm seguindo a referida teoria são quatro planos distintos que auxiliam o intérprete na busca da interpretação e compreensão das normas jurídicas para que a mensagem surta o efeito desejado. Em nosso ver esses quatro planos representam fundamentalmente os três níveis acima mencionados da teoria da Professora Aurora Tomazini.

O primeiro deles é representado pelo suporte físico, está na dimensão propriamente textual, formado pelas legislações propriamente ditas, ou seja, por um conglomerado de enunciados prescritivos existentes no direito posto.

Este plano tem como início tudo o que acima foi delineado até o momento, frases, expressões, palavras concorrendo para a formação de enunciados prescritivos através da língua, linguagem e dos signos.

Importante aqui a distinção entre enunciados expressamente detectáveis nos textos de outros implícitos em razão de encontrarem-se incrustados em princípios, costumes etc. Para exemplificar tal ponto o Professor Paulo de Barros²⁶ assim consignou:

São exemplos de enunciados expressos: homens e mulheres são iguais perante em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição (art. 5º, inciso I, da CR); Brasília é a Capital Federal (art. 18, parágrafo 1º, da CR). Outros, porém, não tem forma expressa, aparecendo na implicitude do texto, fundados que são em enunciados explícitos. São os implícitos, obtidos por derivação lógica dos enunciados expressos, por exemplo, o da isonomia jurídica entre as pessoas políticas de direito constitucional interno (...)

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

Em segundo plano, conforme a teoria ora examinada destaca-se o plano do conjunto de conteúdos de significações dos enunciados prescritivos, geralmente agrupados na forma hipotética condicional já acima delineada, compostos por uma estrutura mínima.

A partir do exame dos enunciados prescritivos, tendo como início os signos e mensagens implícitas e explícitas nos textos propriamente ditos inicia-se o processo de formação do entendimento na mente do interprete, vale dizer, inicia-se efetivamente o processo de significação já acima mencionado para a ejeção efetiva da norma jurídica em sentido estrito.

Neste momento não se pode falar ainda na significação do todo, mas apenas em significações isoladas quanto aos símbolos apresentados, que reunidas concorrem de modo a formar um enunciado prescritivo. São ainda apenas vocábulos e frases que agrupadas passam a possibilitar a terceira etapa, qual seja, o domínio das significações deonticamente estruturadas.

Unidos os vocábulos e estruturadas as sentenças passa-se à etapa de construção do sentido das proposições, iniciando-se mormente a ejeção da norma jurídica através da significação, tal qual já acima apresentado. A este momento o interprete já pôde se deparar com elementos suficientes para promover a associação entre os signos, unir os vocábulos, formar as frases e formar em seu intelecto um comando jurídico.

Sintetizando os três planos acima explanados trazemos à baila os dizeres da Professora Aurora Tomazini de Carvalho²⁷ mais uma vez, ao expressar:

Em síntese, a norma jurídica é resultado de um trabalho mental de construção e estruturação de significações. Primeiro, o intérprete entra em contacto com o dado físico do direito (plano S1). Em seguida, mediante um processo hermenêutico, começa a construir proposições isoladas, correspondentes aos sentidos das frases que o compõem (plano S2). E, depois, as ordena na forma implicacional, juntando algumas significações na posição sintática de hipótese e outras, no lugar do conseqüente (plano S3). Nesta concepção, a norma jurídica não se confunde com os enunciados prescritivos que lhe servem como base empírica (elementos do plano S1), nem com as proposições que a compõem (pertencentes ao plano S2).

Por último e derradeiro na construção do sentido das normas se verifica efetivamente a identificação da orientação e regulação prática da conduta disciplinada pela norma

²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

examinada, chamado pelo Professor Paulo de Barros²⁸ como “vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas”.

Essa derradeira etapa relaciona a norma ejetada com o sistema jurídico vigente de modo a proporcionar uma verdadeira análise sistemática de geração de sentido do comando examinado. Nesse momento é que se traçam vínculos com todo o sistema jurídico desde a norma de maior hierarquia até outras, permitindo um complexo entendimento daquele comando normativo em relação aos demais já pré-existentes. Finalmente se pode ter conhecimento bastante da norma para verificar se há inconstitucionalidades, se existem vícios em normas inferiores com relação a norma examinada, se de fato aquela norma é aplicável a determinado caso concreto em detrimento de outra norma etc.

Interessante ainda traçar relação entre a construção do sentido dos textos ora exposta com os planos de interpretação sintático, semântico e pragmático, e, por sua vez, desses com as formas de interpretação literal, histórica, teleológica e sistemática.

Enquanto o plano sintático relaciona-se mais com a organização e detecção dos símbolos existentes no suporte físico, de certo se liga com propriedade à forma de interpretação literal e lógica. De sua vez, o plano semântico relaciona os referidos símbolos com os objetos significados e por essa razão compreende o plano do conjunto de conteúdos de significações dos enunciados prescritivos, e daí facilmente relacionamos as formas de interpretação histórica e teleológica, nesse momento também situamos o domínio das significações deonticamente estruturadas. Por fim, não há dúvidas de que a interpretação sistemática é aquela representa os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas, de forma que essa é a forma de interpretação mais completa.

E assim sendo concordamos absolutamente que cada uma das etapas que contribuem para a formação do sentido da norma jurídica apesar de poderem ser isoladamente estudadas e consideradas possuem óbvia interligação, ao ponto de o interprete transitar em uma verdadeira via de mão dupla em cada uma das etapas, indo e vindo, a fim de compreender o sentido e alcance de uma norma jurídica. Nesse sentido, a doutrina que tomamos como guia neste momento pugna serem axiomas da interpretação a intertextualidade e a inesgotabilidade. Concordamos plenamente.

Este processo de construção dos sentidos é sem dúvida infinito. Um sentido construído hoje pode não ser o mesmo sentido construído pelo mesmo ou por outro intérprete um mês

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

depois, ou dez anos depois, trata-se de um processo cultural que sofre incontáveis influências sob o aspecto da mutação da sua compreensão.

3.3 Interpretação, Compreensão e Evolução das Normas - Elementos e Influências

A respeito do cerne do que vimos falando Paulo de Barros Carvalho²⁹ deixou assim expresso:

E, sendo o direito um objeto da cultura, invariavelmente penetrado por valores, teremos, de um lado, as estimativas, sempre cambiantes em função da ideologia de quem interpreta; de outro, os intrincados problemas que cercam a metalinguagem, também inçada de dúvidas sintáticas e de problemas de ordem semântica e pragmática. (...) Tudo isso, porém, não nos impede de declarar que conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, construindo o conteúdo, o sentido e o alcance da comunicação legislada (...).

A interpretação e compreensão do direito são próprias de cada indivíduo que para perseguir a significação dos enunciados leva em conta toda a sua bagagem histórica e cultural.

Por óbvio que cada indivíduo conhece mais isto ou menos aquilo, um pouco sobre história e muito sobre antropologia, mais sobre direito civil, mas mais ainda sobre direito ambiental, ou, fora do direito, muito sabe sobre economia e mais ainda sobre contabilidade. O direito é objeto cultural e por isso é também interdisciplinar. Inegável também que dentro de uma própria disciplina a experiência, a vivência prática influem absolutamente com relação à habilidade ou naturalidade com que interpreta ou compreende determinado enunciado.

A interdisciplinaridade é essencial para a compreensão, mais ou menos em determinado caso, a depender do objeto de estudo. Em nosso ver essa miscelânea de elementos transcende as áreas específicas do saber científico, transitando por todo e qualquer tipo de experiência e vivência que o indivíduo pôde experimentar em sua existência.

De igual modo a evolução e os acontecimentos sociais são extremamente relevantes e alteradores das formas de pensar e do próprio espírito do interprete. Especialmente nos dias de hoje com a rapidez com que as informações transitam e podem ser acessadas por qualquer um em qualquer lugar, a capacidade de entendimento, compreensão, conhecimento é cada vez maior e voraz.

Acontecimentos sociais, grandes descobertas, guerras devastadoras, violências urbanas, surtos de doenças, alterações climáticas, mudanças de regimes e governos, e inúmeros outros acontecimentos são completamente relevantes na evolução do direito e

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

consequentemente na forma com que as normas jurídicas são produzidas e interpretadas especialmente porque falamos em descrever e regular o comportamento social em relações de intersubjetividade.

Em virtude de tantos elementos as necessidades se alteram e muitas vezes o que se encontra positivado não corresponde mais a realidade social e por isso pode deixar de existir através do processo competente ou até mesmo ser interpretado de uma forma diferente mais condizente com a realidade. A sociedade muda, o indivíduo muda e por isso certamente a lei tem que mudar.

Pedimos mais uma vez vênha para externar pensamento do Professor Paulo de Barros³⁰ quanto ao acima posto ao consignar:

Enquanto série interligada de ações e omissões, esse mundo circunstante das condutas intersubjetivas, feito de proximidades e de distâncias, dá-se no espaço físico e no espaço social, perfazendo uma sequência indeterminável em termos quantitativos e qualitativamente inexaustiva. O fluxo do acontecer histórico é imprevisível e suas incontidas mutações acrescentam uma dificuldade enorme para o fim de gerar modos de controle e nutrir expectativas de padronizar conteúdos. Daí porque o sistema jurídico, abrindo mão das ocorrências efetivas, se atém a formas de interação, a pautas de comportamento com referentes semânticos genéricos, providência que é sempre um *posterius* em relação ao fato social objeto das normas e que provoca o inevitável descompasso entre os dois planos: o da realidade social e o do ordenamento jurídico que sobre ela incide (...).

É por isso também que se admite, por exemplo, que Tribunais formem jurisprudências que não são propriamente a aplicação da lei aos casos concretos, mas sim a aplicação da realidade ao caso concreto, sem deixar é claro de observar princípios e de considerar os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as normas. É o caso, por exemplo, do atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto ao aspecto espacial relacionado ao Imposto Sobre Serviços, dispondo que o tributo é devido no local da prestação ou então a forma com que se consolidou a contagem do prazo decadencial para restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Em síntese, não existem regras pré-estabelecidas de como deve ser empreendida a árdua tarefa de interpretação das normas. Esse mister é inesgotável e conta com inúmeros obstáculos e mutações tantas quanto o tempo passe a sociedade se altera.

É fato, porém, que o percurso gerador do sentido das normas jurídicas existe e que a exegese dos textos jurídicos deve sempre contar com as análises dos planos sintáticos, semânticos e pragmáticos para possibilitar uma melhor incursão no conteúdo disciplinado

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

sendo, por derradeira, a forma sistemática de interpretação a mais completa por transitar perante as demais formas e níveis de interpretação.

4 A CONFIANÇA SISTÊMICA

4.1 Considerações sobre a Segurança Jurídica e o Princípio da Confiança

Parte importante do arcabouço teórico que auxilia a melhor entender e aplicar a norma jurídica está acima traçado. Cumpre avançarmos para o conhecimento de elementos que são tanto quanto essenciais para a questão da aplicação do comando exarado pela norma jurídica tributária.

Por objeto cultural o direito está constantemente em mutação e é axioma indiscutível a sua inesgotabilidade sob o aspecto da velocidade das variações das interpretações das normas de direito positivo.

Tanto quem cria a norma quanto quem a interpreta e aplica possui a árdua tarefa de compreender qual o sentido de dado enunciado de direito positivo em face da realidade social ao tempo da aplicação. Nesse passo é essencial que se tenha segurança e confiança no sistema jurídico vigente.

Se a interpretação das normas varia com tanta rapidez e sendo a realidade social tão volátil, há de se ter segurança nas relações jurídicas, sobretudo nas que envolvem tributos. O Estado Democrático de Direito é aquele garantidor da Justiça, e essencialmente da segurança jurídica para a preservação das garantias fundamentais.

O texto maior do Estado brasileiro desde o seu preâmbulo acena no sentido da existência de um Estado Democrático, destinado a assegurar os mais nobres direitos aos seus cidadãos, estando a segurança elencada assim como a igualdade, bem estar social etc. *in verbis*:

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

A segurança, palavra cravada no texto constitucional por trinta e uma vezes, não diz respeito apenas à segurança sob o aspecto da segurança pública, das polícias, das forças armadas, mas também da segurança das relações jurídicas entre os sujeitos de direito.

Cleide Previtalli Cais³¹, autoridade em direito processual tributário, define a certeza do direito e a segurança jurídica com equivalência e sob o mesmo plano analítico, explicando que representam em verdade um sobreprincípio existente no ordenamento, ainda que implícito, e que deveria nortear a totalidade das normas positivadas. A importância desse sobreprincípio é revelada pela Autora através dos seguintes dizeres:

Trata-se de princípio implícito, constituindo um sobreprincípio, algo que em termos ideais deve nortear toda e qualquer norma jurídica. (...)
Entendemos essas ideias intimamente relacionadas, perfilando-nos ao lado de Lucia Valle Figueiredo, para quem “o princípio da certeza do direito, e de consequente, o da segurança jurídica, é o vetor dos vetores”.
Os demais princípios constitucionais têm base nesse “sobreprincípio” e este - a certeza do direito que garante a segurança jurídica - resultado do fundamento de validade que é a Constituição Federal.
A certeza do direito pacifica os conflitos com o objetivo de garantir a convivência social, organizada à luz das regras, fundamentalmente morais, que alicerçam o Estado de Direito.

Especialmente em matéria tributária, onde os limites objetivos constitucionais são fortes e absolutamente fundamentais, reside a segurança jurídica e o princípio da confiança como corolários da garantia da estabilidade das relações jurídicas tributárias.

Ainda que não estejam expressamente delineados, os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas não revelam outra interpretação: A segurança jurídica nas relações tributárias é elementar e assegurada pelos demais princípios expressos como o da anterioridade, do não-confisco, da legalidade, da irretroatividade, assim como por outros primados como o do respeito a coisa julgada, do ato jurídico perfeito etc.

No tocante a segurança jurídica e a certeza do direito no sistema constitucional brasileiro e aludindo a tudo o que já foi acima delineado, com o viés relacionado à teoria da norma jurídica, Paulo de Barros³² se manifestou de forma precisa:

O princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que, de um lado, (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regrada, bem como, de outro, (ii) requer a previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa. Ambos apontam para a certeza da mensagem jurídica, permitindo a compreensão do conteúdo, nos planos concretos e abstratos.

Disso deve restar compreendido que o que o sujeito de direito necessita para a vivência no mundo social é a certeza e a confiança de que determinado evento irá gerar o

³¹ CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário** – 7ª ed. rev. atual e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

dever de pagar tributo, todavia, em um montante pré-estabelecido e num momento exato. De outro lado, é essencial que saiba que um determinado evento não configura hipótese de incidência com relação ao pagamento de algum tributo, e, se por acaso passar a configurar, terá ele tempo suficiente para se programar ao desembolso financeiro. Deve ter certeza de que aquela sentença transitada em julgado lhe garante o direito de deixar de recolher determinada exação inconstitucional e, igualmente, que o parcelamento da dívida acarretará a suspensão da exigibilidade do crédito sem que se tomem medidas constritivas do seu patrimônio. É fundamental que haja segurança e certeza, o que certamente nenhum indivíduo quer é ser pego de surpresa com uma exigência fiscal para a qual não há previsão no ordenamento ou que ainda que haja, foi instituída de forma sorrateira. Inúmeros são os exemplos!

Essa confiança nos ensinamentos de Geraldo Ataliba³³ vincula elementos essenciais para o bem estar social sendo corolário da paz e garantia aos cidadãos as condições psicológicas mínimas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade.

Conceito deveras interessante é o da “confiança legítima”, tão exaltado por Heleno Torres³⁴, que se coaduna completamente com o que entendemos por um ambiente tributário seguro e justo, e que por contemplar situações futuras e não aquelas já protegidas pelo direito positivo transcende a simples noção da boa-fé e da segurança jurídica. Assim se extrai de trecho salutar dos seus estudos atuais em que inclusive a interpretação emanada dos contribuintes surge como elemento contributivo da confiança sistêmica:

Em matéria tributária, por exemplo, a confiança legítima pode evidenciar-se pela prática de interpretação ou aplicação da lei pelo mesmo ou por vários contribuintes e que gera a expectativa de confiança em um agir legítimo e conforme a legalidade; pela coerência entre a forma de interpretação e transparência de informações; bem assim, pela cooperação e diligência do contribuinte nos atos requeridos, sem qualquer omissão ou resistência. Veja-se o caso das “práticas reiteradas da Administração.

A confiança sistêmica é objeto constante dos estudos de Luhmann³⁵ cuja obra influencia de forma absoluta as mais elogiáveis manifestações no sentido da exaltação da segurança nas relações jurídicas tributárias. E nesta esteira, ao tratar da “confiança legítima”, Heleno Torres³⁶ em artigo cuja similitude com nosso estudos merece destaque apresenta de

³³ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 1998.

³⁴ TORRES, Heleno Taveira. “Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário”. CONJUR disponível em <<http://www.conjur.com.br/>>. Acesso em 11.10.2014 às 21:18 hs.

³⁵ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Barcelona: Anthropos, 2005.

³⁶ TORRES, Heleno Taveira. “Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário”. CONJUR

forma clara a importância do sentimento de segurança que deve imperar nas relações intersubjetivas:

A confiança é um elemento de redução da complexidade, como observa Luhmann, ainda que não de modo suficiente para erradicar a insegurança, bastando-se com uma simples previsibilidade de condutas futuras, por meio de expectativas legítimas. Pela proteção da confiança, apurada segundo expectativas passadas e confirmadas no presente, o sistema constrói-se, não obstante a insegurança e a complexidade nele persistentes.

O princípio da proteção de expectativa de confiança legítima (ou princípio da confiança legítima) tem sido frequentemente arguido no Tribunal de Luxemburgo da União Europeia e sua menção já ultrapassa mais de dez por cento de todas as decisões desse Tribunal.[14] Herdado do direito alemão, aparece como a manifestação subjetiva da segurança jurídica da ordem jurídica e tem recebido aplicação geralmente em casos de retroatividade de leis, erros de autoridades, crença legítima na aparência jurídica, motivação das decisões, contradições de atos administrativos, práticas reiteradas da administração e mudanças de critérios de tratamento contra os administrados.

A confiança legítima na atuação dos órgãos do Estado tem sua fonte baseada não bem na manifestação de vontade, mas na própria condição de previsibilidade da ação daqueles órgãos. Protege-se, assim, a confiança do administrado perante a Administração quando o comportamento do primeiro está de acordo com parâmetros da boa-fé objetiva, mas com aplicação do princípio de proteção das expectativas de confiança legítima.

Por evidentemente adequado ao assunto em tela pedimos vênia para transcrever trecho de artigo deveras interessante elaborado pelo Professor Valter de Souza Lobato³⁷ acerca do princípio da confiança no Código Tributário Nacional:

Para LUHMANN e MISABEL DERZI, o fechamento operacional do direito (enquanto sistema) é essencial para garantir a segurança jurídica: “Importa dizer ser essencial que o sistema jurídico se torne autopoietico, auto-referencial, com a meta de possibilitar a vida social, para isso oferecendo um mínimo de confiança e de segurança nos julgados dos tribunais e de orientação às expectativas normativas (...)”.

A busca da previsibilidade e certeza do Direito, no Sistema Jurídico-Tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional, posto que a todo instante consagra a preservação do passado e das expectativas legítimas, seja pela preservação da coisa julgada, do ato jurídico perfeito ou do direito adquirido, seja pela certeza da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade do Direito.

Aliás, como bem lembra a Professora DERZI, citando MATTERN, “Estado de Direito não é apenas Estado das leis, pois administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça”. Neste sentido, a doutrina é unânime ao afirmar que o princípio da proteção da

disponível em <<http://www.conjur.com.br/>>. Acesso em 11.10.2014 às 21:18 hs.

³⁷ LOBATO, Valter de Souza. **O princípio da confiança retratado no código tributário nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos.** CONJUR disponível em <<http://www.conjur.com.br/>>. Acesso em 15.09.2014 às 22:58 hs.

confiança legítima advém de forma direta do Estado Democrático de Direito, em seu sentido material, como consequência direta do princípio (valor) segurança jurídica. A teoria de LUHMANN centra-se na confiança sistêmica, não como mera esperança, mas numa expectativa confiável que pode interferir na decisão tomada pela pessoa que confia. A decisão tomada nos dias atuais deve ter algum grau de certeza que as regras que iluminaram o processo decisório sejam mantidas para julgamento futuro.

O cidadão de direito, antes de qualquer coisa, necessita de um ambiente estável, seguro, confiável, de acordo com a Constituição Federal. Como muito bem destacado pelos juristas acima citados a certeza do direito e o princípio da confiança são a base da confiança sistêmica, das expectativas legítimas e relacionam-se diretamente com o desafio dos interpretes e aplicadores do direito quanto a adequação entre a realidade social e a aplicação do direito posto.

A criação, a interpretação assim como a aplicação da norma jurídica dependem da certeza do direito e da confiança no sistema, as normas não surtem o efeito que delas se espera se não houver segurança nas relações jurídicas.

4.2 A proteção da confiança no Código Tributário Nacional

Em sintonia com o texto constitucional a Lei nº 5.172/1966, mais conhecida por Código Tributário Nacional, de maneira elogiável objetivou exaltar a certeza do direito e a segurança nas relações jurídico-tributárias em alguns de seus artigos.

Essencial a edição dessas normas em diploma que possui status de lei complementar e que serve como importante diretriz para as relações intersubjetivas em matéria tributária.

Apontamos adiante alguns dos artigos que refletem a proteção da confiança em harmonia com a presente discussão.

4.2.1 Art. 97 do CTN

O artigo 97 tratou de assegurar o princípio da reserva legal absoluta, garantia fundamental que está compreendida no texto constitucional no artigo 150, I, mas que foi reafirmado no Código Tributário onde inclusive se apontou expressamente quais os elementos que não podem de forma alguma ser instituídos de outra forma que não por lei específica.

Ipsis litteris:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Exemplo da proteção a partir de tal comando é o comum aumento ou mesmo instituição de tributo por atos do Poder Executivo, sendo vasta a jurisprudência que extirpa os efeitos de referidos atos do ordenamento em consagração ao princípio da reserva legal. Sem dúvida que a observância de tal diretriz implica em maior segurança ao contribuinte em matéria tributária.

4.2.2 Art. 100 do CTN

Logo em seguida o artigo 100 trata das normas complementares de direito tributário, celebrando no seu parágrafo único de forma plena o sobreprincípio da segurança jurídica, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Em comentário ao referido artigo 100, Leandro Paulsen³⁸ acena que:

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10 ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado. 2008.

Este parágrafo único traz uma norma que preserva a segurança jurídica no âmbito das relações tributárias em seus conteúdos de certeza do direito e de confiança no tráfego jurídico. Seria temerário se, cumprindo as orientações do próprio credor, ainda assim pudesse o contribuinte vir a ser punido.

Admitiu o legislador a possibilidade de haver divergência entre a legislação positivada e as ditas normas complementares definidas pelo Código, todavia, o contribuinte que agir conforme uma norma complementar não poderá arcar com o ônus oriundo de referida dicotomia.

O Professor Heleno Torres³⁹ que de forma tão brilhante defende a confiança sistêmica como diretriz elementar para a regulação das relações tributárias, ao discorrer acerca da confiança legítima já acima comentada deixa claro que referido artigo funciona de modo a verdadeiramente impedir a administração de agir de forma arbitrária ou promover o desequilíbrio nas relações jurídicas, cumprindo destacar os seguintes dizeres:

Entre as chamadas “normas complementares”, o art. 100 do CTN identifica as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Essa é a previsão que mais se aproxima do instituto da *suppressio* em matéria tributária, na medida em que significa uma proibição para que a Administração, quando não tenha exercitado seu direito em certo período de tempo, com evidência de estabilidade duradoura, suficiente para aperfeiçoar o suporte fático da reiteração da prática, possa fazê-lo a qualquer tempo.

A noção de “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas” mostra aparente dificuldade para sua adequada compreensão, especialmente sobre quantas práticas seriam suficientes a tanto (a estabilidade da *suppressio*). Seja como for, o que importa é vir o acatamento sucessivo dessas práticas pela autoridade fiscal, quer pela atuação do contribuinte seguindo um determinado modelo de agir, sempre conforme a lei (ainda que em uma expectativa de confiança legítima), em uma prática conhecida pelas autoridades e admitida; quer pela ação direta do Fisco, de acordo com uma específica linha interpretativa ou dando aplicação e tratamento fiscal a certa prática cuja reiteração confere-lhe força de “fonte do direito tributário.

4.2.3 Art. 106 do CTN

O artigo 106 por sua vez deixa claro que a lei tributária deve possuir efeitos prospectivos, no entanto, trata da possibilidade de a lei retroagir em situações não gravosas ao contribuinte, ao menos em tese. *In verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

³⁹ TORRES. Heleno Taveira. “Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário”. CONJUR disponível em <<http://www.conjur.com.br/>>. Acesso em 11.10.2014 às 21:18 hs.

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
- a) quando deixe de defini-lo como infração;
 - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O que ocorre por vezes em agressões explícitas a segurança jurídica e do princípio da confiança há a tentativa de alguns entes tributantes de desvirtuar o quanto disposto no inciso I do referido artigo.

Lei interpretativa é lei que esclarece, apura, interpreta e exterioriza o sentido e alcance de outra lei. São interpretativas as que objetivam determinar o sentido das leis existentes, sem necessariamente introduzir disposições novas.

No entanto, para que possa ser admitida a retroação da lei tributária deve existir lei puramente interpretativa, não bastando que de forma meramente enunciativa se auto declare uma lei interpretativa quando na verdade não é.

Nesse contexto trazemos à baila exemplo bastante conhecido no universo jurídico tributário que diz respeito a aplicabilidade da Lei Complementar nº 118 de 2005 a fatos pretéritos ao seu advento.

Referida Lei Complementar nº 118, dispôs em seu artigo 3º que em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação o termo inicial do prazo para pedido de restituição é a data do pagamento, e estabeleceu no artigo 4º que por se tratar de lei meramente interpretativa aplicar-se-ia a fato pretérito, conforme previsto no art. 106, I acima transcrito. Seguem o teor dos mencionados artigos:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”

“Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Ocorre que o Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621, submetido a sistemática da repercussão geral, a Relatora Ministra Ellen Gracie pacificou o entendimento de que o prazo estabelecido na Lei Complementar 118/05 somente se aplica para os processos ajuizados a partir 9 de junho de 2005, e que anteriormente a este limite temporal aplica-se a tese de que o prazo para repetição ou

compensação era de dez anos contados de seu fato gerador, como reiteradamente dispunha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. O aludido acórdão foi assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

No caso em apreço no bojo do acórdão emanado da Corte Suprema há expressa menção aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança o que denota que tais elementos transcendem os simples contornos teóricos.

4.2.4 Art. 110 do CTN

Outro dispositivo que também acena no sentido da preservação da segurança jurídica é sem a menor dúvida o artigo 110, *ipsis litteris*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim como no caso da retroatividade, com contornos nitidamente arrecadatários as autoridades tributantes tem usado a lei para ajustar o sentido e a definição de conceitos em prol de uma interpretação que resulte na possibilidade de exigir tributo.

A este respeito, Becker⁴⁰ brilhantemente deixou evidente que:

(...) não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador cível ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Essa interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.

Esse artigo 110 foi editado de forma a garantir que não haja a usurpação e desvirtuação de conceitos. O jurista clássico acima citado completa ilustrando que:

(...) uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. Portanto, quando o legislador tributário fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, e incorporação, de comerciante, de empréstimo, etc., deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do direito tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo do direito, onde, originariamente, entraram no mundo jurídico. Lá, por ocasião de sua entrada no mundo jurídico, é que houve uma deformação ou transfiguração de uma realidade pré-jurídica (exemplo: conceito de Economia Política; instituto da Ciência das Finanças públicas).

Esse artigo foi suscitado também em casos emblemáticos da jurisprudência tributária recente que foi a declaração pelo Supremo acerca da inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento trazido pelo parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

4.2.5 Art. 112 do CTN

Também em prol da segurança e estabilidade das relações tributárias o artigo 112 consignou que em caso de dúvidas a lei deve ser interpretada em favor do contribuinte, *verbis*:

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.

4.2.6 Art. 144 do CTN

O artigo 144 por sua vez também é balizador da segurança e da certeza a reafirmar a máxima contida no artigo 106 acerca da aplicação das regras de direito tributário devem ser prospectivas, *verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

4.2.7 Art. 146 do CTN

Por fim, e não menos importante, por representar de forma plena e absoluta a segurança jurídica e a certeza do direito, transcrevemos o teor do artigo 146:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Esse artigo é absoluta e inquestionavelmente resguardador do sobreprincípio da proteção da confiança.

Viveríamos em situação de extrema insegurança e incerteza se o Fisco pudesse alterar o seu entendimento a respeito de determinada norma tributária e fazer seu novo entendimento retroagir alcançando atos pretéritos. Este artigo por si só faz com que o administrado tenha a confiança na administração.

Em atenção ao que se objetiva proteger a partir da redação do artigo em evidência, assim manifestou-se Hugo de Brito Machado⁴¹:

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.

A este respeito vem à tona a discussão entre o erro de fato e o erro de direito no que tange à proteção externalizada no referido artigo 146. Nas hipóteses de erro de fato eventual lançamento poderia ser revisto pela autoridade competente nos termos do artigo 149 do CTN, mas nunca erro de direito, sob pena de agressão ao referido artigo 146. Apenas se admitiria a revisão do lançamento, por exemplo, a comprovada falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração ou conhecimento obrigatório do Fisco, simples troca de critérios ou de fundamentação não é suficiente para alterar a exação.

Evidente, portanto, que a proteção da confiança no sistema e a certeza do direito caminham juntos com a interpretação, e aplicação das normas de direito tributário, estando positivados de forma exemplar no código tributário brasileiro exemplos que asseguram de forma verdadeira a observância dos ditos sobreprincípios.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Edição, Malheiros.

5 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

5.1 Contexto Prático da interpretação pela Administração

Evidente que a construção da norma jurídica é tema de alta complexidade e por isso é objeto incessante e inesgotável de estudo por muitos dos mais ilustres juristas tendo sido possível até este momento apresentar uma pequena parte dessa teoria jurídica.

Sintetizando esse vasto e complexo universo, partindo da teoria da linguagem, dos aspectos sobre a lógica jurídica, de considerações sobre o percurso gerador de sentido das normas, assim como também dos breves comentários que dedicamos aos princípios que circundam a confiança sistêmica, nos debruçaremos agora sobre aspectos que envolvem a interpretação da norma jurídica tributária de uma forma prática, tudo com a singeleza que este estudo permite.

A teoria revela todo um caminho para que se realize a construção e a estruturação das significações, e passamos agora a enfrentar esse caminho na prática.

Como exaustivamente destacado neste estudo, os comandos que se originam da norma contida na legislação tributária por inúmeras vezes carregam incertezas geradoras das mais elementares dúvidas aos seus destinatários, dúvidas que podem se dar em diferentes níveis assim como a sua solução.

Cabe aos entes tributantes e aos órgãos legitimados esclarecer as dúvidas eventualmente existentes por meio dos instrumentos adequados previstos na legislação pertinente, papel de suma importância ao direito tributário. Verdadeiramente tais elucidações alcançarão por muitas vezes o status de norma complementar da lei tributária, tal como as espécies elencadas no artigo 100 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

As dúvidas que surgem para cada contribuinte poderão ser mais ou menos complexas.

É possível, a depender do caso, diligenciar a postos da administração para a tentativa de obter respostas em plantões fiscais e assim ilidir as dúvidas mais fáceis e práticas.

Em alguns casos uma leitura mais atenta da legislação tributária, nisto inclusas as espécies constantes do artigo 100 acima, é suficiente.

Noutras situações o exame de manifestações do poder público em casos concretos de outros contribuintes, basta para obtenção de uma diretriz, acerca de como tratar a sua própria situação, podendo ser consultados inúmeros atos normativos administrativos, acórdãos e decisões dos Tribunais administrativos e judiciais, soluções de consulta, soluções de divergência etc. e até mesmo a doutrina especializada.

Se a dúvida for de fato complexa, vale a realização de consulta a profissionais especializados nas áreas tributária, contábil etc., mas o grande problema é quando até mesmo esses profissionais se veem sem uma saída concreta e absoluta aos seus questionadores, tendo de optar muitas vezes por um caminho que signifique, ao menos, menor risco, ou que seja mais “defensável” em eventual litígio.

Em casos de dúvidas mais agudas e cuja resposta não admite erros por compreender situações potencialmente catastróficas do ponto de vista econômico, com a cobrança de vultosos acréscimos aos valores dos tributos, é certo também que o contribuinte poderá se valer de uma resposta formal emanada do Poder Público com relação ao seu caso concreto, que inclusive lhe vinculará, assim como à própria administração. Para estas situações a administração pública prevê a existência de instrumentos desenvolvidos no sentido da interpretação “correta” da lei tributária com relação a determinado caso concreto.

Colocamos o vocábulo, “correta”, desta forma, entre aspas, pois como acima visto não é tarefa das mais fáceis interpretar e aplicar a lei tributária brasileira, em muitos casos até mesmo para a própria administração. As interpretações como se sabe muitas vezes podem ser tendenciosas, arrecadatórias, carregadas de parcialidade, incondizentes com a realidade social ou por outras vezes são apenas supostas interpretações, pois delas nada se extrai verdadeiramente no sentido de solucionar as dúvidas colocadas à apreciação da administração.

Uma das formas que será a seguir tratada são as chamadas “consultas” realizadas perante órgãos legitimados sobre a interpretação da legislação tributária. Esse instituto e sua

utilidade são bem definidos por Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez⁴², especialistas na matéria administrativa tributária:

Diante do emaranhado de leis, medidas provisórias, decretos, instruções normativas etc., os obrigados à legislação tributária, muitas vezes, encontram-se na situação de não saber como proceder, sendo comum a busca de soluções na Administração Pública mediante o instituto da consulta. A consulta, formulada por escrito é, portanto, o instrumento que o interessado possui para dirimir dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária em uma situação concreta relacionada com sua atividade.

Com efeito, o contribuinte tem interesse em conhecer qual é o ponto de vista da Administração sobre a aplicação da norma vigente à um caso concreto, sobretudo se o preceito for obscuro, duvidoso ou complexo.

Tal como salientado acima, a despeito de que em alguns casos as interpretações são mal formuladas, ou por serem tendenciosas ou por em verdade nada elucidarem, atentando contra a incerteza sistêmica e a segurança das relações tributárias, com a razão os referidos autores acima citados em exaltar a importância e imprescindibilidade do instituto da consulta, inclusive ressaltando vários conceitos e conclusões já abordados neste estudo:

Na verdade, é benefício para ambos os polos da relação jurídico-tributária a existência de um sistema de informações que obrigue a Administração a se pronunciar sobre questões formuladas pelos administrados, pois a prévia definição da interpretação de determinada norma tributária permite harmonizar interesses igualmente relevantes: o primeiro, proveniente dos órgãos fazendários que desejam rápido ingresso de receitas sem se defrontarem com grande resistência dos devedores; o segundo parte dos contribuintes que almejam atuar em terreno seguro que afaste a surpresa de interpretações desconhecidas por eles. Para Geraldo Ataliba, o Direito é, por excelência, instrumento da segurança jurídica; é o que assegura ao governante e governados, seus direitos e deveres recíprocos, tornando viável a vida social. E haverá mais segurança jurídica onde exista uma rigorosa delimitação das esferas jurídicas e sobretudo quando ocorra no Direito Público. A incerteza sobre a correta aplicação da norma tributária gera efeitos perniciosos ao equilíbrio das relações econômicas de um país, pois estas normas veiculam preceitos regulatórios de massa que afetam e condicionam a atividade global de todos os cidadãos. Muitas vezes, a falta da necessária orientação acerca da interpretação de uma norma tributária gera incertezas nos agentes econômicos que, intranquilos, realizam movimentos racionais de proteção na busca de preservar a rentabilidade para seus investimentos.

Absolutamente acertadas as considerações dos juristas acima transcritos no sentido de que a possibilidade de se realizar consultas diretamente ao Fisco reflete o aumento da segurança jurídica e da certeza do direito em âmbito tributário, sendo essencial para a consolidação da confiança sistêmica.

⁴² NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal** – 3ª ed. São Paulo, Dialética, 2010.

Necessário também destacar que uma vez que no contexto em exame o termo administração pública é amplo e os instrumentos normativos e de interpretação são incontáveis se analisados sob todos os níveis da federação, estabeleceremos um corte analítico para tecer considerações apenas em âmbito federal, uma vez que nos outros níveis federativos se dá de forma bastante semelhante.

No âmbito da Receita Federal e também da Procuradoria da Fazenda Nacional existem incontáveis instrumentos destinados à interpretação da norma jurídica, e nesse passo poderíamos tratar de Instruções Normativas, Instruções Normativas Conjuntas, Normas de Execução, Atos Declaratórios Interpretativos, Atos Declaratórios Executivos, Pareceres Normativos, Portarias, Resoluções, Portarias da Secretaria-Executiva, Recomendações, Soluções de Consultas, Soluções de Consultas Internas, Soluções de Divergências etc., no entanto, como a intenção é apenas exemplificar instrumentos utilizados pela administração, traremos apenas breves comentários no que diz respeito ao processo de Consulta pela Receita Federal do Brasil e por fim crítica aos atos emanados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pois são instrumentos mais comuns e de frequente consulta pelos contribuintes, assim como estarão presentes nos exemplos práticos apresentados a seguir.

5.2 Consulta Sobre a Interpretação da Legislação Tributária - Receita Federal do Brasil

Em primeiro lugar cumpre definir qual a função da Receita Federal do Brasil no sistema tributário nacional, e para tanto nada mais adequado do que extrair a definição exarada do próprio órgão⁴³:

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é um órgão específico, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, exercendo funções essenciais para que o Estado possa cumprir seus objetivos. É responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários, e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País. Também subsidia o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, previne e combate a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção e outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional.

De sua definição é claro que atua a Receita Federal nos interesses tributários do País e por essa razão detém competência para interpretar a legislação tributária federal através da

⁴³ <http://www.receita.fazenda.gov.br/SRF/ConhecaRFB.htm> - Consulta realizada em 01.09.2014 às 18:55 hs.

realização de consultas emanadas dos contribuintes e de seus representantes previstos na legislação. Tais consultas são questionamentos realizados por escrito e formalmente apresentadas ao órgão, e como já acima destacado representam o instrumento que o contribuinte possui para esclarecer dúvidas quanto a determinado dispositivo da legislação tributária relacionado com a sua atividade.

Os fundamentos legais que permitem que a Receita Federal interprete a legislação tributária são essencialmente o Decreto nº 70.235/1972 que trata do Processo Administrativo Fiscal “PAF”, o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, a Lei nº 9.430/1996, a Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, bem assim eventuais normas posteriores que lhes vieram em reedição ou complementação.

As consultas de competência da Receita Federal podem tratar da legislação tributária em geral ou especificamente da classificação fiscal de mercadorias. De acordo com a estrutura interna da Receita Federal dois são os órgãos internos competentes para solucionar as consultas em tela, quais sejam a Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil “SRRF” e a Coordenação-Geral de Tributação “COSIT”.

Compete à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil “SRRF” a solução de consultas formuladas por órgão central da Administração Federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, quando estes formularem consulta na qualidade de sujeito passivo e pelas demais pessoas jurídicas de direito público não enquadradas na condição de órgão central da Administração Federal e compete a SRRF a solução de consultas nos demais casos.

De outro lado, à “COSIT” cabe a solução das consultas formuladas por órgão central da Administração Federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, em nome dos seus associados ou filiados e sobre preços de transferência de que tratam os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Como se infere da legislação acima evidenciada as consultas deverão limitar-se a fatos determinados e sua apresentação precede da descrição clara do seu objeto e da indicação das informações necessárias à elucidação da matéria. A Receita Federal orienta que no pedido de consulta sejam indicados os dispositivos da legislação que ensejaram a apresentação da consulta e cuja interpretação se requer, assim como, também, a descrição minuciosa e precisa dos fatos que se relacionam com a dúvida.

Por óbvio que consultas mal formuladas quanto aos seus fatos ou mesmo que ensejem dúvidas quanto aos dispositivos legais ou ainda que não evidenciam questionamentos

legítimos não servem para os fins do instituto e serão declaradas ineficazes, como adiante está descrito.

Não se trata de uma discussão litigiosa e por essa razão não é possível que se recorra de uma resposta a uma solução da consulta, sendo a declaração de sua eficácia ou ineficácia sujeita à instância única e sem a possibilidade de se requerer reconsideração.

De acordo com a orientação legal não basta em pedido de consulta a mera indicação de um fato concreto seguido da pergunta no sentido de qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda a legislação tributária ou mesmo a de determinado tributo, pelo contrário, é obrigatória minuciosa descrição dos fatos e circunstâncias.

No que tange à sua eficácia, deve-se observar o disposto no artigo 14 da Instrução Normativa nº 740/2007 da Receita Federal que dispõe no seu caput que:

A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

Ou seja, se a resposta à consulta resultar no entendimento de que o contribuinte deveria pagar tributo em determinada situação, não haverá acréscimos relativos a mora ou multas punitivas.

Nos termos dos parágrafos constantes do referido artigo 14, a solução em processo de consulta só tem validade enquanto estiver vigente a norma legal que ela interpreta e até a publicação de ato normativo que discipline o fato consultado e a consulta eficaz impede a instauração de procedimento fiscal contra o sujeito passivo, relativamente à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data de ciência.

Neste ponto anda bem a legislação e garante a confiança de que a realização da consulta não lhe significará nem pagamentos de acréscimos ao final e nem autuação com relação ao objeto de seu questionamento durante o prazo de resposta.

Dispõe ainda a IN 740 que a Solução de Consulta produz efeito somente se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta previamente formulada e que no caso de alteração de entendimento expresso, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a publicação da ementa da Solução de Consulta na imprensa oficial ou após a ciência do contribuinte, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada. A este

respeito consagram-se os artigos do Código Tributário Nacional acima destacados no sentido da proteção da confiança.

Por outro lado o artigo 15 da referida IN 740/2007 dispõe, dentre outros casos: que não produz efeitos a consulta formulada por pessoa física ou jurídica não competente para formular consulta; consultas realizadas em tese; com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; sobre fato objeto de litígio de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial; por quem estiver sob procedimento fiscal, iniciado antes de sua apresentação, para apurar os fatos que se relacionem com a matéria consultada; quando o fato houver sido objeto de solução anterior proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente, e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente; quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado na imprensa oficial antes de sua apresentação; quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária; quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei; quando o fato estiver definido como crime ou contravenção penal e ainda quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Uma vez que as consultas são promovidas por pessoas identificáveis e previstas na legislação, os seus efeitos atingirão somente os próprios interessados, leia-se, aqueles que efetivamente promoveram as consultas, ainda que possam servir como importantes argumentos por pessoas que se vejam em situação análoga.

Interessante exceção à regra está prevista na legislação referente ao Imposto Sobre Produtos Industrializados “IPI”, mais precisamente no artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.506/64, ainda em vigor, que estabelece a ausência de penalização de terceiros que não formularam especificamente consultas e assim excluindo de penalidades aos que procedam “(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado.”

Em síntese, o resultado de uma consulta considerada eficaz é extremamente benéfico tanto ao contribuinte como ao Fisco. Aquele terá certeza em promover determinada conduta, e estará em harmonia com este último a quem certamente não interessa o descumprimento da norma tributária.

Deve-se, entretanto, ter claro que de nada adianta a formulação de consultas se as respostas apresentadas acarretam ainda mais dúvidas, o que não é raro de ocorrer na prática do dia a dia do universo do direito tributário, e que sem dúvida atenta contra todos os benefícios destacados em favor do instituto examinado.

5.3 Considerações sobre a Interpretação das Normas pela Procuradoria da Fazenda Nacional - Pareceres e Notas da PGFN

Outro órgão Federal cuja atuação é presente no dia a dia dos contribuintes, e que diferentemente do que ocorre com relação à Receita Federal, promove interpretação visando a defesa dos interesses da União, é a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional “PGFN”.

Naturalmente as interpretações promovidas pelo órgão são em prol da União, até mesmo em razão do seu papel central de representá-la, no entanto, ainda assim o órgão deve estar compromissado com toda a sociedade em busca do bem estar social que é certamente uma das principais razões de existência da União.

As principais atribuições da PGFN estão previstas nos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, artigo 8º do Anexo I do Decreto nº 7.050, de 23 de dezembro de 2009, que aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, reproduz o texto do artigo 1º do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria nº 257, de 23 de junho de 2009 e no Decreto-Lei nº 147, de 03 de fevereiro de 1967, trata da competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Dentre todas essas normas destacamos as competências que fundamentalmente representam o caráter interpretativo da legislação tributária no âmbito de todo esse conjunto legislativo:

- Examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão por via administrativa ou judicial;

- Exercer as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados;

- Fixar, no âmbito do Ministério da Fazenda, a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos a serem uniformemente seguidos em suas áreas de atuação e coordenação, quando não houver orientação normativa do Advogado-Geral da União.

Destacamos a última atribuição, pois ao menos há previsão legal para que a Procuradoria realize a interpretação da legislação tributária no âmbito do Ministério da Fazenda.

Entretanto, diversas, para não dizer a grande maioria das interpretações emanadas da “PGFN”, acabam por extrapolar o interesse público e significar o mero interesse da União no sentido de ente tributante arrecadador, isto é nítido da esmagadora maioria dos atos da “PGFN” extrajudiciais e ainda mais evidentes em manifestações do órgão em processos judiciais, onde muitas vezes a postura é negar ou contraditar qualquer argumento apresentado pelo contribuinte independentemente da sua consistência e veracidade.

A Procuradoria disponibiliza em seu sítio os seus atos que estão dispostos entre Pareceres e Notas. Segundo o órgão Parecer é o ato opinativo que responde de modo conclusivo a questões jurídicas que demandem estudos e análises aprofundados, bem como examina propostas de atos normativos em geral, enquanto Nota é ato que responde a questões jurídicas anteriormente examinadas e que admitam pronunciamento simplificado.

Do exame de um ou de outro ato, verifica-se que nas mais das vezes a conclusão é voltada ao interesse arrecadatário ou denegatório de situações pleiteadas pelos contribuintes.

Um forte indício da parcialidade da Procuradoria da Fazenda Nacional quando profere os seus atos é atestado em um exercício simples: Das dez primeiras páginas do sítio do órgão⁴⁴ constam os últimos Pareceres proferidos, e entre eles encontram-se dezessete casos que tratam de Mandados de Segurança Impetrados por contribuintes. No exame promovido no momento em que este estudo é realizado e em absolutamente nenhum o Parecer foi dado no sentido de acolher a pretensão dos contribuintes, nem mesmo de forma parcial. Colacionamos a referência de cada ato e o resultado da análise empreendida:

PARECER PGFN/CRJ/Nº 1454/2014 : Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1424/2014 : Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1417 /2014 : Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1339/2014 :Mérito: Denegação da Segurança; PARECER/PGFN/CRJ/Nº 1290/2014 Preliminares: i) ilegitimidade ativa; ii) ilegitimidade passiva; iii) inadequação da via eleita; e iv) inadmissibilidade da impetração contra lei em tese. Mérito: A taxa de administração dos cartões de crédito/débito integram o conceito de receita bruta ou de faturamento, motivo pelo qual deve integrar a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Extinção do mandamus sem resolução do mérito ou, caso superadas as preliminares, denegação da segurança; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1291/2014 Preliminarmente: ilegitimidade passiva. Denegação da segurança; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1192/2014 Preliminar: Ilegitimidade passiva. Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1182/2014 Preliminares: Ilegitimidade passiva, Ausência de prova pré-constituída e

⁴⁴ <http://www.pgfn.fazenda.gov.br>. Consulta realizada em 20.10.2014, às 23:50hs.

Necessidade de emenda à petição inicial. Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1122/2014 Mérito: Improcedência do mandamus; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1111/2014 Preliminares: Ilegitimidade passiva ad causam, Irregularidade na representação processual e Conexão. Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1101/2014 Preliminar: Ilegitimidade passiva ad causam. Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1083/2014 Preliminar: Ilegitimidade passiva ad causam. Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 1014/2014 Preliminares: Ausência de interesse de agir, legitimidade ativa e ilegitimidade passiva. Extinção do feito sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 972/2014 Preliminar: Ilegitimidade passiva. Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 929/2014 Preliminare: Ilegitimidade passiva. Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 929/2014 Preliminare: Ilegitimidade passiva. Extinção do mandamus sem resolução do mérito; PARECER PGFN/CRJ/Nº 932/2014 Preliminar: 1. Ilegitimidade passiva. 2. Inadequação da via eleita. Extinção do mandamus sem resolução do mérito.

Acima constam os dezessete mais recentes Pareceres proferidos com relação a Mandados de Segurança e segundo a opinião da Procuradoria da análise da norma material e processual tributária os contribuintes não tem razão em nenhum dos casos! Exercício semelhante foi realizado com relação às Notas e o resultado encontrado foi exatamente o mesmo.

Outras questões práticas submetidas à análise do órgão também seguem a mesma sorte, tais como questões relacionadas ao cumprimento de tratados internacionais, parcelamentos de débitos, contagem de prazos decadenciais e termos a quo de prazos de prescrição etc.

Desta forma, a conclusão prática a que se chega é que muito embora a Procuradoria da Fazenda Nacional seja órgão vinculado ao Ministério da Fazenda e represente a União, e tenha entre as suas atribuições fixar, no âmbito do Ministério da Fazenda, a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos, a interpretação que pratica nas mais das vezes se dá de forma absolutamente parcial e tendenciosa.

Em alusão a todo arcabouço teórico acima apresentado, é neste momento apresentada uma crítica pragmática acerca da postura do órgão em denegar inexoravelmente os pleitos dos que pleiteiam quaisquer direitos em face da União, o que gera inegavelmente insegurança jurídica e ausência de confiança sistêmica.

6 A INTERPRETAÇÃO COMO NA PRÁTICA – CONSIDERAÇÕES SOBRE CASOS PRÁTICOS

6. 1. Considerações Introdutórias

A teoria até o momento examinada nos permite o conhecimento de alguns dos aspectos mais fundamentais e necessários ao exercício interpretativo da norma jurídica, sendo estes os elementos que concorrem para que a mensagem seja produzida, entendida e aplicada.

Na teoria se trata de conciliar a linguagem e os signos a partir da lógica jurídica com o objetivo de examinar enunciados prescritivos criados, de modo que ao examiná-los e estruturá-los nos depararemos com a ejeção das normas a partir da construção das significações. Na prática se trata de entender a mensagem e aplicá-la. A norma jurídica tributária na sua função de norma de conduta deve ser exarada e compreendida por seus destinatários ou de nada valerá o comando exprimido pelo veículo qualquer que seja.

Como destacado linhas acima, no Brasil a norma tributária é absolutamente complexa e sistematicamente repleta de contradições, lacunas, obscuridades, omissões etc. encerrando inúmeras dificuldades aos seus destinatários. Em outras palavras, é caminho tortuoso o dos que tem que acompanhar e por em prática as determinações emanadas dos inúmeros veículos que quase todos os dias vêm à tona inovando nesta órbita.

E como estamos a falar em prática, me permito comentar caso que me ocorre neste exato momento em que escrevo, e que representa exemplo claro das dificuldades do dia a dia dos que tem contato com as normas tributárias brasileiras: Trata-se da dificuldade de um espanhol entender como funciona o sistema de substituição tributária para as contribuições ao PIS e a COFINS com relação a pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviços constantes do artigo 30 da Lei nº 10.833/2003. O comentário do espanhol traduzindo para o bom português foi “mas isso não faz o menor sentido!”, foi muito difícil fazê-lo entender, se é que realmente entendeu.

A substituição tributária pode até ter sentido em vista de diversos argumentos, mas sem dúvida que é absolutamente complexa e em muitos casos quase impossível de se explicar para alguém cuja realidade tributária se desenvolve de maneira tão mais simples.

Em meio às considerações práticas até este momento delineadas vimos que o Estado possibilita dispositivos ao contribuinte para dirimir as suas dúvidas de forma eficaz, inclusive de maneira formal e oficial, como se dá no processo de consulta exemplificado acima. Na

maioria dos casos, todavia, a dinâmica do dia a dia não permite que tal procedimento seja realizado e o contribuinte tem de optar rapidamente por um determinado caminho que, caso esteja “errado”, nas mais das vezes ao final representará a necessidade de recolhimento de eventual tributo devido e mesmo de todo e qualquer encargo incidente sobre a mora no respectivo pagamento.

Alguns contribuintes têm recursos ou meios para realizar consultas a profissionais especializados quanto às suas dúvidas nas áreas tributária/fiscal, e em meio a esta relação, para este último grupo, a responsabilidade em fornecer uma orientação ou parecer adequado é imensa, ainda que muitas vezes se trate de uma relação que preveja uma obrigação de meio e não de resultado (tal como ocorre com a relação entre advogado e seu cliente, por exemplo). É fato que tanto uma pessoa física quanto jurídica ao contratar determinado especialista espera dele a plena e correta solução das suas dúvidas, o que apesar de ser absolutamente compreensível nem sempre é possível, tamanha a dificuldade de alguns casos concretos.

E neste exato contexto apresentaremos adiante alguns casos concretos onde se fez imperativa uma árdua interpretação das entrelinhas do comando da norma tributária diante de casos concretos extremamente complexos, evidenciando toda a dificuldade que existe em prejuízo nas mais das vezes da figura do contribuinte, mas que fatalmente acaba por refletir em todo o sistema, nisso incluído o próprio Estado.

Nos casos que a seguir são apresentados toda a teoria acima desenvolvida se revela na forma da prática. Todo o caminho para a assimilação do conteúdo da norma se faz valer e cada elemento teórico é posto à prova. São situações cotidianas do universo tributário brasileiro onde o interprete deve se valer da lógica jurídica para examinar os mais intrincados enunciados prescritivos de direito positivo, e a partir da significação produzida em seu íntimo, compreender qual a relação de intersubjetividade regulada.

Os casos eleitos tem em comum a necessidade exaustiva de interpretação para entendimento e aplicação da norma. Em todos os três exemplos que seguem apresentados se fez necessária uma interpretação histórica, sistemática e teleológica do direito positivo aliada aos elementos internos e culturais existentes no íntimo do intérprete. A dificuldade de entendimento e de adequação dos casos concretos ao direito tributário se revelou tamanha ainda que existentes interpretações prévias emanadas do Poder Público em casos supostamente análogos. Os casos eleitos, enfim, representam de forma absoluta a falta de clareza e a extrema ausência de certeza que circunda o sistema tributário brasileiro.

6.2 A Contribuição Previdenciária sobre a Atividade de Carcinicultura

6.2.1 Síntese da Controvérsia

Um caso que representa muito bem a dificuldade na compreensão da norma jurídica tributária e a insegurança quanto à sua correta aplicação é o da tributação pela contribuição previdenciária patronal dos contribuintes que realizam a atividade de carcinicultura, que é o cultivo do camarão.

Esse caso é emblemático, pois apesar de existir manifestação da Receita Federal através de Solução de Consulta de caso muito semelhante, ainda assim a dúvida persistiu, tendo sido necessária uma minuciosa análise da legislação e o empreendimento de interpretações sob as formas histórica, sistemática e teleológica de forma profunda até a adoção de um posicionamento final.

Tem-se neste caso concreto um contribuinte de grande porte que realizava a produção do camarão em suas fazendas assim como a produção de frutas, mas que possuía sérias dúvidas acerca de como a legislação definia a sua natureza jurídica (se seria uma agro-indústria ou produtor rural) e por isso não sabia se deveria adotar uma nova sistemática de apuração e recolhimento da contribuição previdenciária que se alterou por diversas vezes com relação a tais espécies de contribuintes.

6.2.2 Desenvolvimento da Dúvida e a Interpretação Empreendida

Com relação às normas que deram origem à dúvida temos que sob a égide da Lei nº 8.212/91 a contribuição previdenciária patronal, devida pelos produtores rurais pessoas jurídicas / agroindústrias, seguia a regra estabelecida às pessoas jurídicas em geral, sendo recolhida sobre as folhas de pagamentos das empresas à alíquota de 20%.

Com o advento da Lei nº 8.870/1994, a contribuição devida à seguridade social pelo empregador pessoa jurídica que se dedicasse à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 2245 da Lei nº 8.212/1991, passou a se dar sobre a receita bruta das

⁴⁵ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

atividades rurais, sob as alíquotas de 2,5% (receita bruta proveniente da comercialização de sua produção) + 0,1% (receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho) + 0,25% (receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR)).

No ano de 2001, a Lei nº 10.256 inseriu o artigo 22-A ao bojo da Lei nº 8.212/91, determinando que as contribuições em tela (previstas nos artigos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991) incidissem sobre a receita bruta das agroindústrias, sob as alíquotas de 2,8% (receita bruta - considerando as contribuições ao INSS, RAT e SENAR), excetuando dessa regra algumas atividades específicas, como a de carcinicultura.

Cerca de dez anos depois, no ano de 2011, a Lei nº 12.546 introduziu novo comando relacionado à contribuição em evidência, e previu o seu recolhimento sobre a receita bruta também para atividades relacionadas à cultura do camarão (atividade prevista na TIPI sob o código 03.06), contudo, sob alíquota diferenciada (1% sobre a receita bruta).

Ou seja, foram diversas alterações da base de cálculo da contribuição previdenciária para pessoas jurídicas semelhantes e que poderiam se enquadrar numa ou noutra categoria, mas que não foi claramente apresentada pelas leis. As Leis falaram inicialmente em produtores rurais, pessoas jurídicas, depois em empregador pessoa jurídica, que se dedicasse à produção rural, e ainda em agroindústrias. A atividade de produção de camarão foi expressamente excluída de uma das leis, tendo sido incluída em outra posterior, não pela

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

descrição exata da atividade, mas sim pelo código da atividade prevista na “TIPI”. Não é tarefa nem um pouco fácil entender qual a regra que a empresa que realizou a consulta se enquadraria e em quais períodos.

Assim a legislação em questão gerou dúvidas consideráveis para a atividade de carcinicultura, em especial as seguintes: (i) No âmbito da legislação vigente, quais contribuintes poderiam ser considerados como uma agroindústria ou produtor rural pessoa jurídica para fins de recolhimento da contribuição previdenciária? (ii) a substituição da sistemática da contribuição em tela deveria ser alterada pelos tais contribuintes (folha de pagamento x receita bruta) desde a edição da Lei nº 8.870/1994 ou apenas com o advento da Lei nº 10.256/2001 (ou seja, com a introdução do art. 22-A da Lei nº 8.212/91)?

Para responder as duas primeiras foi necessário de início buscar diferenciar a agroindústria do produtor rural pessoa jurídica.

Com relação à contribuição previdenciária devida pelas pessoas jurídicas com atividades agrícolas, merece destaque o Decreto-Lei nº 1.146/1970, que de forma pioneira regulou a sistemática de apuração e recolhimento dessa espécie tributária. Tal norma definiu que o tributo incidiria sobre a “soma da folha mensal dos salários”, e elencou de forma taxativa as atividades que entendeu sujeitas a esta forma de apuração⁴⁶.

Nota-se que este decreto definiu algumas atividades como sujeitas à contribuição sobre a folha de salários, todavia, não conceituou ou diferenciou o produtor pessoa jurídica do industrial agrícola, apenas elencou as atividades sujeitas à regra.

É de se ressaltar que apenas anos mais tarde, a IN/RFB nº 971/2009, em seu artigo 165, §3º, expressamente afirmou que “Até 31 de outubro de 2001, enquadravam-se como agroindústrias, as indústrias com atividades relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, com ou sem produção própria”.

Assim, muito embora não se depreenda tal afirmação do texto do Decreto-Lei nº 1.146/1970, a Receita Federal, por meio de referida Instrução Normativa afirma que tal norma serviu para definir o conceito de agroindústria até o ano de 2001.

Por sua vez, a Lei nº 8.870/94 foi editada para alterar a contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em

⁴⁶ Indústria de cana-de-açúcar; Indústria de laticínios; Indústria de beneficiamento de chá e de mate; Indústria da uva; indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão; Indústria de beneficiamento de cereais; Indústria de beneficiamento de café; Indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal; Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas.

substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, determinando que a mesma passaria a incidir sobre a receita bruta da sua produção.

Para a definição do seu alcance, mais precisamente do sujeito passivo do tributo, a norma editada em 1994 fazia menção ao artigo 25 da Lei nº 8.212/91, especificamente em seu § 3º, que previa que:

Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilhagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

Nota-se que essa nova Lei abrangeu mais produtores do que o decreto de 1970, podendo-se afirmar que nesta ocasião restou definido o conceito de produtor rural pessoa jurídica. Entretanto, em verdade, até este momento não houve pela legislação nenhuma diferenciação entre o produtor rural pessoa jurídica e a agroindústria, sendo certo que em muitos casos os mesmos produtores contemplados por uma ou outra lei se confundiam.

A Lei nº 10.256/2001, por sua vez, inseriu no ordenamento o artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, e trouxe à tona o termo “agroindústria”, acompanhado da sua definição:

(...) para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Comparando o conceito de produtor rural pessoa jurídica definido pela Lei nº 8.870/94 e o de agroindústria trazido pela Lei nº 10.256/2001, temos como pontos fulcrais a existência ou não de industrialização realizada sob a forma “rudimentar” (menos complexa), e a existência ou não de industrialização de produção de terceiros.

Por sua vez, a Receita Federal do Brasil, através da IN nº 971/2009, ao conceituar produtor rural pessoa jurídica, acabou por “misturar” os conceitos, deixando claro que mesmo uma agroindústria poderia ser considerada como um “produtor rural pessoa jurídica” para fins da definição da sistemática de apuração e pagamento da contribuição patronal:

Art. 165. Considera-se:
(...)
b) produtor rural pessoa jurídica:

1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 175;
2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo;

Assim sendo, para a definição do enquadramento de uma pessoa jurídica numa ou em outra espécie se faz necessário analisar também os conceitos de produção rural, beneficiamento e industrialização rudimentar trazidos por aquela mesma norma:

(...) produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos;”
“beneficiamento, a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física e desde que não esteja sujeito à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), por processos simples ou sofisticados, para posterior venda ou industrialização, sem lhes retirar a característica original, assim compreendidos, dentre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento;”
“industrialização rudimentar, o processo de transformação do produto rural, realizado pelo produtor rural pessoa física ou pessoa jurídica, alterando-lhe as características originais, tais como a pasteurização, o resfriamento, a fermentação, a embalagem, o carvoejamento, o cozimento, a destilação, a moagem, a torrefação, a cristalização, a fundição, dentre outros similares;

Realizando a transposição dos conceitos até então expressos para o caso concreto, devemos ter claro que no caso do cultivo do camarão, a contribuinte que foi consulente no caso narrado, até o ano de 2012 apenas o cultivava antes da fase de beneficiamento. Apenas após esse período passou a criar as matrizes do camarão, aprimorar sua genética, cultivar a larva, fazer a engorda e a despesca (abate) e a seguir, dependendo da exigência de mercado, vender o camarão embalado e congelado, seja inteiro, sem cabeça ou sem casca. No caso das frutas, realizava o plantio e colheita para posterior comercialização, sem a transformação posterior em outro produto industrializado.

Sob este prisma, resta possível a interpretação de que aquele contribuinte deveria ter se adequado ao quanto dispôs a Lei nº 8.870/1994 desde o seu advento, substituindo a contribuição incidente sobre as folhas de pagamentos pela contribuição sobre a receita bruta de toda a sua produção (camarão e frutas), uma vez que a industrialização, da forma que realizava, se aproximava do conceito de “rudimentar” no que tange aos produtos de origem animal e vegetal que produzia.

Em 2012 a Receita Federal editou Instrução Normativa de nº 1.238/2012, que em seu “Anexo II” tratou das “Contribuições Devidas pela Agroindústria, Produtores Rurais (Pessoa Jurídica e Física), Consórcio de Produtores, Garimpeiros, Empresas de Captura de Pescado”.

Nessa norma, no que tange à contribuição devida pelo Produtor Rural Pessoa Jurídica, assim restou consignado:

3.1 As contribuições devidas pela pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural incidem sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, em substituição às instituídas pelos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e são calculadas de acordo com o código FPAS 744 (2,5% para Previdência Social; 0,1% para GILRAT e 0,25% para o Senar).

Também da norma acima se perfaz plenamente possível interpretar que a empresa contribuinte se enquadra no conceito de produtor rural pessoa jurídica. Nesse passo, sem dúvida de que a contribuição substitutiva referida é a tratada pela Lei nº 8.870/1994, considerando os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta das atividades exclusivamente rurais.

De outro lado, no tocante às agroindústrias aquela norma assim consignou:

1. AGROINDÚSTRIAS. As agroindústrias, exceto as de que tratam os incisos I e II do art. 111-F desta Instrução Normativa, sujeitam-se à contribuição substitutiva instituída pela Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001.

1.1 Ressalvada a hipótese contida no item 1.2, a contribuição da agroindústria sujeita à contribuição substitutiva instituída pela Lei nº 10.256, de 2001, para a Previdência Social, Gilrat e Senar incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção (FPAS 744) e, para as demais entidades e fundos incide sobre as folhas de salários dos setores, rural (FPAS 604) e industrial (FPAS 833), que devem ser declaradas separadamente.

1.2 Tratando-se de agroindústria sujeita à contribuição substitutiva instituída pela Lei nº 10.256, de 2001, que desenvolva atividade enumerada no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, nas condições do § 1º do art. 111 F, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2003, e desde que não caracterizada a hipótese dos §§ 4º e 5º, do mesmo artigo, as contribuições serão calculadas de acordo com os códigos FPAS 744 e 825.

Quanto ao disposto acerca das agroindústrias, existem exceções e peculiaridades que afastam a empresa então Consulente dessa categoria, tais como a exclusão da atividade de carcinicultura (incisos I e II do art. 111-F) e o seu não enquadramento nas atividades relacionadas ao Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970.

Assim, de uma análise sistemática e histórica da legislação que regula as contribuições previdenciárias das empresas produtoras rurais, a conclusão a que se chega é a de que a empresa contribuinte até o ano de 2012 (a partir de quando passou a industrializar de forma complexa e não apenas rudimentar) para fins de apuração e recolhimento do tributo deverá ser

considerada como produtor rural pessoa jurídica. Após o ano de 2012, de outro lado, deverá a Consulente ser considerada como uma agroindústria, situação que será devidamente analisada adiante.

Logo, a despeito de os conceitos legais se entrelaçarem em diversos aspectos, referida conclusão se dá essencialmente em razão de que (i) a empresa contribuinte até 2012 não se enquadrava nos termos do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, que segundo a IN 971/2009 definia as agroindústrias até 2001; (ii) a empresa se enquadrava perfeitamente nos termos do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, especificamente em seu § 3º, norma esta referida pela Lei nº 8.870/94 para classificar os produtores rurais pessoas jurídicas; (iii) ainda que as leis e instruções normativas possam levar a interpretação de que a contribuinte se enquadra no conceito de agroindústria antes mesmo de 2012, existem elementos e exceções legais que a afastam dessa espécie, tais como a exclusão da carcinicultura, a inexistência de industrialização de produção de terceiros e a não realização da industrialização complexa, enquanto, de outro lado, no caso de produtor rural pessoa jurídica o conceito se aplica plenamente.

Dessa forma, desde o advento da Lei nº 8.870/1994, deveria a tal empresa apurar e recolher a contribuição previdenciária patronal considerando a sua receita bruta!

Afastado o enquadramento da referida empresa como sendo uma agroindústria até o ano de 2012, é cediço que não se aplicaria ao caso concreto os termos da Lei nº 10.256/2001, restando afastada mormente a aplicação do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91.

Portanto, as duas primeiras questões inicialmente apresentadas foram respondidas da seguinte forma: (i) no âmbito da legislação vigente deve a empresa ser considerada como produtor rural pessoa jurídica para fins de recolhimento da contribuição previdenciária até o ano de 2012 e; (ii) a referida empresa deveria ter considerado a substituição da sistemática da contribuição em tela (folha de pagamento x receita bruta) desde a edição da Lei nº 8.870/1994, e nesse sentido, não há que se falar na segregação da receita bruta relativa a produção de frutas da relativa a atividade de produção de camarão uma vez que ambas as receitas sujeitam-se às mesma sistemática.

A situação, no entanto, se alterou em 2012, com o advento da Lei nº 12.546/2012.

Visando o crescimento e o desenvolvimento industrial e tecnológico do país, o Governo Brasileiro instituiu medida econômico-fiscal denominada “Plano Brasil Maior”, contemplando dentre as medidas previstas a chamada “desoneração da folha de pagamento” de setores específicos do mercado privado.

A desoneração das folhas de pagamento significa a alteração da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais, antes calculadas diretamente sobre a folha de salário dos empregados das empresas à alíquota de 20% (vinte por cento), e que passaram a ser calculadas sobre a sua receita bruta com alíquotas que variam entre 1% até 2%.

Dentre as atividades desoneradas, conforme a Lei nº 12.546/2011, incluem-se “as empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI (tabela de incidência do IPI) sob o código “03.06”, que passariam a recolher a referida contribuição considerando a aplicação da alíquota de 1% sobre a receita bruta.

Nesse sentido o artigo 8º da Lei nº 12.546/2011:

Art. 8º. Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013).

No Anexo I de referida Lei encontra-se o código NCM “03.06” que diz respeito a:

Crustáceos, com ou sem carapaça, vivos, frescos, refrigerados, congelados, secos, salgados ou em salmoura; crustáceos, com ou sem carapaça, defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; crustáceos com carapaça, cozidos em água ou vapor, mesmo refrigerados, congelados, secos, salgados ou em salmoura; farinhas, pós e pellets de crustáceos, próprios para alimentação humana.

Ou seja, a atividade relacionada à cultura de camarão.

Merece destaque o § 1º do art. 8º, redigido no seguinte sentido:

(...) § 1º O disposto no caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa; (Incluído pela Lei nº 12.715) Produção de efeito e vigência

II - não se aplica: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e (Incluída pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência (destacamos)

§ 2º Para efeito do inciso I do § 1º, devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda, previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

Assim, a partir do advento da nova Lei, para as empresas que realizem a atividade relacionada à cultura do camarão, a contribuição deverá ser recolhida à alíquota de 1%, a

menos que se dediquem a outras atividades cuja a receita bruta seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total da empresa, a quem a regra não se aplica.

É isso que se depreende da exegese literal da Lei nº 12.546/2011: a pessoa jurídica qualificada como agroindústria, e que recolha a contribuição relativa a carcinicultura sobre a folha de pagamentos deverá, a partir do advento da Lei nº 12.546/2011, recolher a contribuição sobre a receita bruta da atividade à alíquota de 1%.

Mas a questão que surge dentro do presente contexto é a seguinte:

E no caso do produtor rural pessoa jurídica, que recolha a contribuição sobre a receita bruta (Lei nº 8.870/94), deverá também esta pessoa jurídica submeter-se ao disposto na Lei nº 12.546/2011 e alterar a alíquota referente à receita bruta da atividade da produção de camarão?

A exata mesma questão em exame foi analisada pela Receita Federal através da Solução de Consulta nº 43 - Cosit - 2 de dezembro de 2013, da qual destacamos os seguintes trechos que apesar de longos, auxiliam na elucidação da questão ora em análise:

A princípio, pode parecer que basta a empresa fabricar os produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011, nos códigos enumerados no Anexo I da lei em referência, a exemplo do código 03.06, para, então, ter o direito de contribuir com um percentual de 1% (um por cento) sobre sua receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais; entretanto, como já bastante esmiuçado em linhas pretéritas, há o condicionante de que a determinação da lei sob reproche diz respeito à substituição das contribuições previstas nos ou seja, não basta a empresa somente fabricar os produtos listados no Anexo I, mas, indiscutivelmente, ela tem que ser um contribuinte que vinha contribuindo nos termos dos incisos especificados desse artigo 22 (vale dizer, contribuir sobre a folha de salários de empregados e trabalhadores avulsos, e sobre a folha de pagamentos dos contribuintes individuais), sem os quais, não há que se falar na substituição pretendida pela Lei n.º 12.546, de 2011.”

“Desta forma, impera dizer que, ao caso ora discutido, não se reconhece os efeitos da Lei n.º 12.546, de 2011, relativamente à pessoa jurídica que se dedique à produção rural, a exemplo da que produz o produto enumerado sob código 03.06 do Anexo I da mencionada lei, eis que o artigo 8º daquela lei trata da substituição previdenciária patronal dos incisos I e III da Lei n.º 8.212, de 1991, incidentes sobre a folha de salários de empregados e trabalhadores avulsos e da folha de pagamentos dos contribuintes individuais, não sendo esta a situação em que se enquadra a consulente, que hoje recolhe as contribuições previdenciárias patronais com base na receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, segundo artigo 25 da Lei n.º 8.870, de 1994.

A Solução de Consulta em tela é clara em afirmar que para os produtores rurais pessoas jurídicas, ainda que cultivem o produto constante do código da TIPI 03.06, não se aplica a substituição constante da Lei nº 12.546/2011, uma vez que desde a edição da Lei nº 8.870/94 deveriam recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta de forma definitiva, ou seja, para essas pessoas jurídicas já houve a desoneração da folha de salários.

Por outro lado, entende que a referida Lei é aplicável àqueles que recolham a contribuição sobre as folhas de salários (como é o caso das agroindústrias que possuíssem atividade de carcinicultura).

As razões principais trazidas pela Receita Federal para excluir os contribuintes da Lei nº 8.870/94 da novel regra da Lei nº 12.546/11 podem ser observados nos seguintes trechos da consulta:

Nota-se que se fosse possível a aplicação simultânea das Leis n.ºs 8.870, de 1994, e 12.546, de 2011, sobre os fatos geradores como relatados e analisados até o presente momento, ter-se-ia que a ora consulente deveria arcar com as seguintes incidências previdenciárias patronais:

a) contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, em substituição ao inciso I do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, conforme Lei n.º 8.870, de 1994 (artigo 25, inciso I);

b) contribuição de 0,1% (um décimo por cento) sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, em substituição ao inciso II do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, conforme Lei n.º 8.870, de 1994 (artigo 25, inciso II); e

c) contribuição de 1,0% (um por cento) sobre sua receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição ao inciso III do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, conforme Lei n.º 12.546, de 2011 (artigo 8º, caput).

Apenas argumentando, veja-se que tal interpretação teria o condão de ser mais prejudicial à consulente, pois, nos exatos termos aqui analisados, a alíquota de 1% (um por cento) de que trata a Lei n.º 12.546, de 2011, substituiria apenas a contribuição previdenciária patronal de 20% (vinte por cento) incidente sobre as remunerações pagas ou devidas aos contribuintes individuais pelos serviços prestados à pessoa jurídica que se dedique à produção rural, uma vez que a contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural (Lei n.º 8.870, de 1994) não foi substituída nos termos daquela lei de 2011.

Ainda por argumentação, soma-se à prejudicialidade de aplicação da Lei n.º 12.546, de 2011, o fato de que, ao substituir apenas a contribuição previdenciária patronal de 20% (vinte por cento) incidente sobre as remunerações pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a alíquota de 1% (um por cento) de que trata a referida lei teria, inclusive, de incidir sobre a receita bruta da pessoa jurídica que se dedique à produção rural ainda que não venha a demandar os serviços desses contribuintes individuais, enquanto na sua obrigatoriedade atual só há essa contribuição (no percentual de 20% sobre a remuneração) na eventualidade dos serviços prestados por esses contribuintes individuais à pessoa jurídica.

Desta forma, impera dizer que, ao caso ora discutido, não se reconhece os efeitos da Lei n.º 12.546, de 2011, relativamente à pessoa jurídica que se dedique à produção rural, a exemplo da que produz o produto enumerado sob código 03.06 do Anexo I da mencionada lei, eis que o artigo 8º daquela lei trata da substituição previdenciária patronal dos incisos I e III da Lei n.º 8.212, de 1991, incidentes sobre a folha de salários de empregados e trabalhadores avulsos e da folha de pagamentos dos contribuintes individuais, não sendo esta a situação em que se enquadra a consulente, que hoje recolhe as contribuições previdenciárias patronais com base na receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, segundo artigo 25 da Lei n.º 8.870, de 1994.

Em breve síntese, a manifestação da Receita Federal sustenta que a Lei nº 12.546/2011 apenas se aplica para as agroindústrias produtoras de camarão que nunca antes recolheram a contribuição patronal sobre a receita bruta.

O principal argumento destacado na Solução de Consulta acima é que no caso da Lei nº 8.870/94 a substituição da contribuição prevista na Lei nº 8.212/91 se dá pelos seus incisos I e II, e no caso da Lei nº 12.546/11, substituem-se os incisos I e III, havendo, portanto, incompatibilidade entre as normas. Além disso, caso a contribuinte objetivasse aplicar a Lei nº 12.546/11 de forma cumulativa à Lei nº 8.870/94, acabaria por elevar a sua carga tributária se comparado à aplicação apenas desta última Lei.

Em verdade, alguns dos argumentos trazidos pela Receita Federal em referida Solução de Consulta são frágeis e possuem pouca sustentação jurídica, podendo eventualmente ser contestados, contudo, a conclusão geral é correta e reflete uma análise sistemática, histórica e teleológica da legislação sob exame. Vale assim dizer, que de fato a Lei nº 12.546/11 não se aplica àquela empresa que estava inicialmente em dúvida.

Como visto as pessoas jurídicas em geral, fossem elas agroindústrias ou produtores rurais pessoas jurídicas, conforme o disposto no art. 22 da Lei nº 8.212/91, recolhiam a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento.

Em 1994, com o advento da Lei nº 8.870, foi alterada a base de cálculo da referida contribuição apenas para as pessoas jurídicas produtores rurais, que passaram a recolher sobre a receita bruta, independentemente da sua atividade. Ou seja, essa Lei levava em conta apenas e tão somente o aspecto intrínseco a cada pessoa jurídica, independentemente do produto que produzia, bastando que sua forma de produzir se enquadrasse nos termos do § 3º do artigo 25 da Lei nº 8.212/91⁴⁷.

Nesse momento os produtores pessoas jurídicas contribuía sobre a receita bruta da sua atividade, enquanto as agroindústrias (até o momento, consideradas como aqueles que se enquadrassem no Decreto-Lei nº 1146/70⁴⁸ e os excluídos do § 3º acima mencionado) continuavam a recolher a contribuição sobre a folha de pagamento.

⁴⁷ §3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

⁴⁸ Art. 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha

Com a introdução pela Lei nº 10.256/2001 do artigo 22-A à Lei nº 8.212/91, também as agroindústrias passaram a recolher a contribuição sobre a receita bruta da sua atividade, contudo, foi excetuado dessa regra a pessoa jurídica cuja atividade era a de carcinicultura, dentre outras.

Veja que até este momento já contribuía sobre a receita bruta os produtores rurais pessoas jurídicas, independente da sua atividade, e as agroindústrias, com exceção daquele produtor de camarão que realizava a industrialização complexa (não rudimentar) que continuava a ter de calcular a sua contribuição sobre a folha de salários.

Assim sendo, uma vez que o industrial produtor de camarão restara isolado da novel sistemática de apuração e recolhimento da contribuição patronal, veio a Lei nº 12.546/2011 e incluiu, dentre outros, especificamente o produto camarão sob a forma de recolhimento sobre a receita bruta.

De fato, as interpretações sistemática, histórica e teleológica da norma concorrem no sentido de que a Lei nº 12.546/2011 foi editada para aqueles que restaram “esquecidos” da nova base de cálculo e permaneciam apurando e recolhendo a sua contribuição sobre a folha de pagamentos.

No entanto, apesar de esta conclusão ser totalmente plausível, há de se destacar o fato de que não existe em nenhuma das normas analisadas até o momento uma proibição ou disposição expressa impedindo que o produtor rural pessoa jurídica produtor de camarão também se beneficie também da nova Lei que previu a alíquota de 1% sobre a receita bruta da carcinicultura. Vale dizer: não há proibição explícita para que aquele que já se beneficiava da regra do recolhimento pela receita bruta, à alíquota de 2,85%, não possa a partir de 2011 se valer da alíquota de 1%, já que se trata do mesmo produto.

Igualmente, em nenhuma disposição está expresso que aquele que recolhia a contribuição sobre a receita bruta desde as leis anteriores não poderá, agora, se valer da

mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

- I - Indústria de cana-de-açúcar;
- II - Indústria de laticínios;
- III - Indústria de beneficiamento de chá e de mate;
- IV - Indústria da uva;
- V - Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;
- VI - Indústria de beneficiamento de cereais;
- VII - Indústria de beneficiamento de café;
- VIII - Indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal;
- IX - Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas.

alíquota mais benéfica de 1%, ou seja, em nenhum lugar está escrito que a Lei nº 12.546, só vale para aqueles que recolham a contribuição sobre a folha de pagamentos, apesar de ser possível essa interpretação.

Todavia, apesar de não existirem tais disposições de forma expressa, da análise da Lei nº 12.546/2011 encontramos em sua redação elementos que denotam a efetiva razão que leva ao entendimento de que a referida Lei não se aplica àquela pessoa jurídica que já se encontrava desonerada. Um grande indício nesse sentido se encontra no comando do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, assim redigido:

Art. 9º Para fins do disposto nos art. 7º e 8º desta Lei:

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos art. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total.

O que se afere do trecho acima é que caso uma pessoa jurídica buscasse a aplicação da Lei nº 12.546/2011, em detrimento da Lei nº 8.870/94, teria ela de voltar a recolher o restante da contribuição devida referentes às demais receitas não relacionadas à carnicultura (no caso da contribuinte no exemplo, frutas) com base no artigo 22 da lei 8.212/91, isto é, voltando a tomar como base de cálculo a folha de pagamento, considerando, ainda, alíquota proporcionalmente variável de acordo com aquelas receitas, o que representaria uma regressão de regime indo em desencontro com as alterações legislativas que buscam desonerar as folhas de pagamento.

De fato, da mesma forma como entende a Receita Federal, tem-se que as disposições da Lei em evidência apontam no sentido de que a mesma não foi redigida levando em conta a possibilidade da sua cumulação com a Lei nº 8.870/1994.

6.2.3 Posicionamento Final

Este caso revela uma complexidade imensa, e por essa razão necessitou desde uma análise evolutiva da legislação representando uma interpretação histórica, até a sua comparação com diversas espécies vigentes no sistema, confirmando uma análise sistemática

e, ainda, por fim a necessidade de compreensão acerca de qual a seria a vontade do legislador encerrando uma análise teleológica.

De acordo com toda a discussão e interpretação empreendidas o posicionamento final que foi adotado neste caso foi o de que a partir de 2012 a empresa Consulente se tornou uma agroindústria conforme a conceituação legal trazida pela Lei nº 10.256/2001, e deveria a partir de então recolher a contribuição previdenciária patronal de acordo com a Lei nº 12.246/2011, ou seja, 1% sobre a receita bruta da produção do camarão e sobre a folha de pagamento para as demais receitas (frutas).

O acima delineado representa muito bem toda a concatenação da teoria que foi desenvolvida neste estudo e retrata de forma absolutamente real toda a dificuldade existente no processo de construção do sentido e da produção da norma jurídica de direito tributário no Brasil.

6.3 Aspectos sobre a Tributação de Jogos Eletrônicos Vídeo Games.

6.3.1 Síntese da Controvérsia

Situação que se revelou bastante complexa do ponto de vista interpretativo da legislação tributária brasileira inclusive considerando as dificuldades da conciliação das normas entre diferentes entes tributantes foi observada quando uma empresa que produzia jogos eletrônicos (vídeo games) decidiu instalar-se e operar no Brasil.

A empresa Consulente estava sediada na cidade de Pinhais-PR, com filial na cidade de São Paulo-SP (escritório comercial), e tinha como objeto social a “exploração de jogos eletrônicos recreativos”, mais precisamente, a importação (via trading) e comercialização de jogos eletrônicos (vídeo games) e seus acessórios.

A fim de consolidar-se no mercado brasileiro, a empresa objetivou examinar se as suas operações estavam adequada à legislação tributária nacional, afastando eventuais riscos existentes para a persecução do seu objeto social.

Contudo, em decorrência das discussões que se desenvolvem em torno da tributação de softwares e de jogos de vídeo games e em especial em razão das omissões normativas ou inexatidões constantes das Leis que regulam as operações com jogos eletrônicos, é

praticamente impossível apontar um cenário ideal e no qual inexistam riscos para os contribuintes envolvidos.

O presente caso retrata de forma absoluta a precariedade da legislação e a incerteza do direito uma vez que em parte a conclusão final foi a necessidade de requerer uma resposta da administração por meio de consulta formal.

6.3.2 Desenvolvimento da Dúvida e a Interpretação Empreendida

Em primeiro lugar não há na legislação a definição do que são os vídeo games, tendo os conceitos de ser emprestados de contextos análogos.

Partiu-se da definição análoga acerca de “Programa de computador” que foi definido através da legislação adiante mencionada como a formalização de um algoritmo em qualquer linguagem capaz de ser transformada em instruções que serão executadas por um computador, gerando os resultados esperados. Também é conhecido como software, software aplicativo, software de sistema ou simplesmente "programa". O termo software pode ser utilizado quando se quer designar um conjunto de programas ou, mais frequentemente, quando é feita uma referência à parte não física do sistema computacional, em contraposição ao termo hardware, que designa o conjunto de componentes eletrônicos que constituem um computador.

A Lei n.º 7.609/87 definiu os contornos do que o direito positivo brasileiro resolveu por determinar como programa de computador.

Art. 1º São livres, no País, a produção e a comercialização de programas de computador, de origem estrangeira ou nacional, assegurada integral proteção aos titulares dos respectivos direitos, nas condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

A lei acima foi alterada pela Lei n.º 9.609/98, mas manteve na integridade o significado acima delineado:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Importante salientar que a Lei n.º 9.609/98 enfatiza esta conclusão quando em seu artigo 2º determina que programas de computação têm natureza de obras literárias gozando deste mesmo regime de proteção.

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

Certo, portanto, que os programas de computador são materializados em arquivos físicos portáteis como mídias, pen drive, memory card, ou em outras circunstâncias é obtido por baixa diretamente de endereço eletrônico de provedor por meio do download.

Em se tratando de propriedade intelectual, suscitamos a Lei 9.464/98 que trata dos softwares. De acordo com o artigo 1º da Lei n.º 9.609/98 (Lei do software), Programa de Computador é:

(...) a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Entendemos, por fim, que em razão do que dispõe a legislação brasileira podemos tratar os softwares como termos sinônimos dos programas de computador, e, por sua vez, não há dúvida de que com base nas referidas definições, os jogos eletrônicos são espécies daqueles gêneros.

Fica claro desde já que para estabelecer o ponto de partida da aplicação da norma jurídica tributária foi necessária uma interpretação histórica e sistemática para suprir a lacuna existente na legislação, e assim incluir o vídeo game como uma espécie do gênero “softwares”.

E por receberem tratamento tributário distinto, há que se fazer a diferenciação entre softwares de “prateleira” (software desenvolvido em larga escala) ou softwares “personalizados” (software desenvolvido sob encomenda). Esta distinção é essencial para a caracterização do programa como uma simples mercadoria ou como o resultado de uma verdadeira prestação de serviços, para, assim, definir qual a tributação incidente sobre a sua importação e comercialização no Brasil.

O “software de prateleira” (off the shelf), ou sob a modalidade de “cópias múltiplas”, é comumente definido como o programa de computador produzido em larga escala, de maneira uniforme e colocado no mercado para aquisição por qualquer interessado.

Para essa primeira espécie, o tratamento que é dado pela legislação fiscal é como se tratasse de uma verdadeira mercadoria, sendo o próprio software e seu suporte físico (CD, DVD, GPS, etc.) uma só unidade para efeitos fiscais, devendo, portanto, ser tratado como mercadoria sujeita à incidência do “ICMS”.

Por outro lado, a legislação pertinente estabeleceu que o programa de computador desenvolvido de forma personalizada - software customizado - é obra intelectual protegida pelo direito de autor, dando, por sua vez, um tratamento especial no que diz respeito à tributação de sua importação e posterior comercialização no país. Como o software é definido como uma obra de propriedade intelectual, conseqüentemente, a sua importação é negociada mediante licenças de cessão de uso, e para esses casos considera-se existente uma prestação de serviços, sujeita ao “ISSQN”.

Importante destacar que o tratamento tributário concedido à importação do suporte físico propriamente dito, onde se insere o software personalizado (CD, DVD, GPS, etc.), é o mesmo de qualquer importação de equipamento, sendo necessária a determinação de seu valor aduaneiro para a quantificação da base de cálculo dos tributos, incidindo também sobre esse montante o “ICMS”.

Portanto, para os casos dos softwares personalizados, a tributação dos rendimentos pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, correspondentes aos direitos autorais decorrentes da aquisição do determinado software, devem ser segregados no documento de aquisição do programa compreendendo separadamente o valor pago a título de licença pelo uso do software (onde incidirá o “ISS”) e o valor do seu suporte físico (CD, DVD, GPS etc.) (onde incidirá o “ICMS”).

Logo, em breve síntese, nas operações com softwares de prateleira, produzidos em larga escala, incide o “ICMS”, e para os softwares personalizados, produzidos sob encomenda incidem tanto o “ISS” (sobre o valor das licenças de uso) quanto o “ICMS” (sobre o mero suporte físico).

De acordo com as definições acerca dos softwares “personalizados” ou de “prateleira”, temos que os jogos de vídeo games que eram comercializados pela empresa então Consulente deveriam ser considerados nessa última categoria.

O entendimento do órgão máximo da esfera administrativo-tributária, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é também expresso nesse sentido:

O caso em tela trata, portanto, dos chamados softwares de prateleira, pois sua venda se dá em série e num formato padrão (utilizáveis para o sistema de videogame (...)) e, como tal, o programa que ele contém também se constitui como mercadoria colocada à venda no comércio (...) (Acórdão nº 3101-00.351 — 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Assim, é evidente que a tributação dos vídeos games, devem se submeter à mesma regra aplicável aos softwares de prateleira, uma vez que se enquadram inexoravelmente nesse conceito.

Contudo, apesar de os vídeo games se enquadrarem de forma precisa a definição do software de prateleira, algumas das legislações tributárias estaduais diferenciam os jogos eletrônicos dos demais programas de computador, devendo ser dispensada atenção especial a esses casos.

A tributação do “ISSQN” é disciplinada nacionalmente pela Lei Complementar n.º 116/2003, muito embora a Constituição Federal tenha atribuído a competência para a instituição desse imposto pelos Municípios e o Distrito Federal.

Esse tributo tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à referida Lei Complementar, ainda que tais serviços não constituam atividade preponderante do prestador. Na citada lista, constam os itens 1.04 e 1.05, que fazem parte dos serviços de informática e congêneres e assim dispõem: "1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos" e "1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”

Em se tratando de software desenvolvido sob encomenda, direcionado a determinado usuário e para um fim específico, ou seja, tratando-se do software “personalizado”, a classificação que lhe é dada pela jurisprudência é sob a natureza jurídica de serviço, principalmente considerando o enquadramento promovido pela Lei Complementar 116/2003.

Nesse contexto, conforme decisões dos Tribunais, a exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao “ISS”. Segundo essas decisões, os programas de computador não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do “ICMS”.

Contudo, no caso da elaboração e comercialização de jogos de vídeo games, não se aplica a legislação do “ISS” apesar da referida disposição na lista, uma vez que os jogos são produzidos em larga escala, distanciando-se do conceito de prestação de serviços aplicável a elaboração de softwares customizados.

Como visto, nos softwares por encomenda o contratante do serviço define as características do produto do criador, tendo o encomendante direitos sobre os próprios arquivos fonte do programa de computador, o que não ocorre nos casos de jogos para vídeo games.

Assim, resumidamente, de acordo com a legislação do “ISS” e o entendimento da grande maioria dos municípios: (i) os programas elaborados especialmente para certo usuário (softwares personalizados) exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao “ISSQN” e (ii) os programas de computador feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme (softwares de prateleira) são mercadorias de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência somente do “ICMS”, sendo esse o caso dos vídeo games.

Consolidado o entendimento de que não se aplica o “ISS” às operações com vídeo games, pois não há prestação de serviços, vejamos de forma exemplificativa o quanto dispõe a legislação relativa ao “ICMS” de alguns dos principais Estados da Federação a este respeito.

Destaca-se que as legislações dos Estados brasileiros muitas vezes são omissas quanto à incidência do “ICMS” sobre jogos de vídeo games, devendo nesses casos ser a questão enfrentada sob a ótica da tributação incidente sobre os softwares de prateleira.

No Estado de São Paulo, o Decreto n.º 51.619, de 27.02.2007 que trata do cálculo específico da base de tributação do “ICMS” em operações com programas de computador, assim dispõe:

Art. 1º Na operação realizada com programa para computador ("software"), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.
Parágrafo único - O disposto no "caput" não se aplica aos jogos eletrônicos de vídeo ("videogames"), ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.

De acordo com o dispositivo acima, os jogos eletrônicos de vídeo (vídeo games), ainda que educativos qualquer que seja o suporte físico e o equipamento no qual sejam empregados, são tributados integralmente.

Assim, para os casos de operações com vídeo games há a desconsideração do valor unitário do mero suporte físico no qual o mesmo se encontra gravado para que seja tributado todo o valor do bem (incluindo, portanto, o valor da licença de uso), diferentemente do que ocorre com os demais programas de computador - softwares - propriamente ditos.

No Estado de Santa Catarina a situação é semelhante, conforme se denota da seguinte norma:

Art. 2º São isentas as seguintes operações internas e interestaduais:

LIX - saída de programas para computador, personalizados ou não, excluído o seu suporte físico, observado o disposto no §5º.

(...)

§5º O disposto no inciso LIX não se aplica aos jogos eletrônicos de vídeo (“videogames”), independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.

Nesse Estado tributa-se apenas o suporte físico dos softwares, sejam eles personalizados ou não, contudo, nos casos de vídeo games essa regra não se aplica por expressa disposição da lei, sendo evidente que haverá também a tributação de toda a operação (suporte físico + valor da “licença”) pelo “ICMS”.

No Estado do Paraná a interpretação da legislação do “ICMS” determina que todas as operações de circulação de mercadorias estão sujeitas à incidência do “ICMS”, ressalvadas as hipóteses de isenção estabelecidas em convênios celebrados e ratificados pelo Poder Executivo ou de suspensão conforme a operação realizada:

Isso significa que para efeito da legislação do imposto estadual, ocorre o fato gerador na saída de mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (art. 5º da Lei n.º 11.580/1996):

IV - a transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente.

Desta forma, a saída ou o fornecimento de programa de computador (software de prateleira) em tese são tributados na sua totalidade.

Ocorre, todavia, que nesse Estado as saídas internas e interestaduais de softwares, personalizados ou não, exceto em relação ao valor dos suportes informáticos, “mouse”, “eprons”, placas e materiais similares possuem isenção (RICMS-PR/2012, Anexo I, item 167).

Especificamente com relação aos jogos eletrônicos, Consulta (Consulta n.º 47, de 22 de maio de 2012) realizada por contribuinte da mesma natureza da empresa então Consulente naquele Estado foi respondida pela Secretaria da Fazenda da seguinte forma:

(...) o ICMS incide sobre o valor da operação ou prestação; porém, os produtos que a consulente comercializa abrangem os “suportes físicos” ou “mídias” e também o software (em forma de jogo eletrônico) nesses inseridos, e que possuem seu específico valor de comercialização. Sobre o valor total desses jogos (mídia e software) é que incidiria o ICMS, não fosse a isenção prevista (...)

Portanto, no que se refere ao “software”, personalizado ou não, como o contido no produto comercializado pela consulente na forma de jogos eletrônicos, a legislação prevê benefício fiscal isentando as saídas interna e interestadual desse produto.

Assim, embora dentro do campo de incidência do ICMS, nas operações próprias de saída interna ou interestadual do produto ou nas sujeitas à substituição tributária (relativamente a operações subsequentes a serem realizadas no território paranaense) a base de cálculo corresponde ao valor dos jogos eletrônicos e não abrange o valor do software no produto inseridos.

Desta forma, considerando que a análise da Fazenda Estadual expressamente destaca que os “produtos que a consulente comercializa abrangem os “suportes físicos” ou “mídias” e também o software (em forma de jogo eletrônico) nesses inseridos”, e que “(...) a base de cálculo corresponde ao valor dos jogos eletrônicos e não abrange o valor do software no produto inserido (...)” restou entendido que é possível haver a separação entre o suporte físico, que será normalmente tributado, e o software, cuja base de cálculo será o valor atribuído ao jogo propriamente dito, e sobre o qual não incide o “ICMS” em razão da isenção.

No Estado do Mato Grosso a legislação entende que “ICMS” incide sobre todas as operações com programas de computador, ainda que realizadas por transferências eletrônicas de dados.

A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é o valor da operação, assim, integra a base de cálculo do “ICMS”, nas operações realizadas com softwares, qualquer outra parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte informático, independentemente de sua denominação.

Dessa forma, para o caso dos vídeo games, entende-se que não há que se distinguir o suporte físico do próprio valor do software, sendo tributados os jogos de vídeo games como uma unidade inseparável.

A legislação do Rio de Janeiro (Decreto n.º 27.307/2000) entende que será tributado pelo “ICMS” o software não personalizado, comercialmente conhecido como software de prateleira, o qual é elaborado sem encomenda do usuário, por ser programa de computador destinado a comercialização ou industrialização.

Contudo, diferentemente das acima delineadas, referida legislação inclusive exclui da incidência do “ICMS” os casos onde há a cessão de contratos de licença ou de cessão de direitos relativos a programa de computador, personalizados ou não:

Art. 3.º O ICMS não incide na operação realizada com programa de computador personalizado elaborado por encomenda do usuário, assim como sobre contratos de licença ou de cessão de direitos relativos a programa de computador personalizado ou não, nas formas de:

I - Transferência Eletrônica: download - transferência de programas do computador licenciante, diretamente para o computador do usuário, via Internet, intranet e processos similares;

II - Licenças múltiplas: contratos de licenciamento autorizando o usuário final a interligar uma determinada quantidade de microcomputadores ou terminais a um servidor central onde uma cópia do software que se pretende usar já se encontra instalada;

III - Duplicação pré-ajustada: contratos de licenças múltiplas em que o usuário, a partir de uma cópia do programa de computador é autorizado a reproduzi-lo em um número pré-determinado de computadores;

IV - Duplicação pré-autorizada: contratos de licenças múltiplas em que o usuário, a partir de uma cópia do programa de computador, é autorizado a duplicá-lo na medida de suas necessidades e nos quais, mediante um relatório periódico, são cobradas as licenças adicionais do usuário;

V - Ampliação da rede: ampliação do número de usuários de uma licença de rede;

VI - Programa de computadores modulares: contratos de licenças, de uso de programas de computadores em que os programas são instalados de forma modular, não sendo obrigatoriamente adquiridos ou cobrados de imediato.

Nesse Estado, em casos de vídeo games, a interpretação da legislação demonstra que é possível separar o suporte físico da efetiva licença de uso, se esta última for adquirida para posterior comercialização sob uma das hipóteses acima elencadas.

Se, contudo, não houver precisamente uma compra de uma licença de uso, mas apenas de diversos suportes físicos com jogos gravados para a posterior comercialização, deverá incidir o “ICMS” sobre o valor de cada um dos jogos adquiridos e posteriormente comercializados como uma única unidade, sem separação.

Para o Estado de Minas Gerais a situação se assemelha ao Estado do Rio de Janeiro, uma vez que a Secretaria da Fazenda Estadual manifesta-se sobre a incidência do “ICMS” na comercialização de softwares produzidos em escala, (“de prateleira”), para uso de qualquer pessoa. Por outro lado, afirma que o imposto estadual não incide nos softwares produzidos especificamente para um usuário, por meio de um contrato de cessão ou licença de uso, em que incidirá o “ISS”.

Para esse Estado, as operações com softwares, a base de cálculo do “ICMS” será (i) valor do suporte físico ou informático de qualquer natureza, quando de uso exclusivo do encomendante ou (ii) 2 vezes o valor de mercado do suporte informático, nas situações em que seja destinado a comercialização em larga escala.

Portanto, para o Estado de Minas Gerais, assim como no Rio de Janeiro não há disposição expressa acerca de jogos de vídeo games, mas sim acerca da diferenciação entre softwares de prateleira ou customizados, razão pela qual para os casos dos “vídeo games” se faz possível separar o suporte físico da efetiva licença de uso se houver a compra efetiva da licença para posterior reprodução (não apenas dos diversos suportes físicos).

A legislação estadual do Rio Grande do Sul por sua vez, aponta que as saídas de programas para computador, sejam eles “customizados” ou “de prateleira”, realizadas desde

1º.09.1997, estão beneficiadas pela isenção do “ICMS”, excluindo-se desse benefício o valor do suporte físico.

Nesse sentido, temos que a base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é o valor da operação, ou seja, para as operações com softwares considera-se o valor do suporte informático.

Portanto, no caso do Rio Grande do Sul, assim como ocorre no Paraná, Rio de Janeiro e em Minas Gerais, também não há menção expressa quanto a jogos de vídeo games, sendo possível separar licença de suporte físico, a depender da natureza das operações.

Assim evidentemente complexa a questão da tributação dos vídeo games dentro do território brasileiro especialmente na esfera estadual, não havendo outra saída que não o exame e a interpretação exaustiva da legislação para o entendimento do tratamento que deve ser dado a esta espécie de software.

A situação ficou ainda mais complexa e demandou um exercício interpretativo árduo quando se passou a considerar a comercialização dos jogos eletrônicos em operações interestaduais uma vez que surgiu a figura da substituição tributária.

Diversas são as espécies de substituição, todavia, em se referindo ao “ICMS”, é comum que a lei determine que um dos sujeitos da cadeia recolha o “ICMS” devido pelos sujeitos subsequentes, caracterizando a tributação de evento futuro ainda não ocorrido (substituição tributária para frente).

Com relação as operações com vídeo games, por serem considerados “produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos”, as legislações estaduais costumam prever a existência da substituição tributária. Assim há a determinação acerca do recolhimento antecipado do “ICMS” incidente nas operações pelos estabelecimentos de fabricantes ou de importadores, ou, ainda, de arrematantes dessas mercadorias importadas do exterior.

Nesse sentido, os Estados de São Paulo, Santa Catarina, Paraná, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, dentre outros, através de disposições constantes dos respectivos regulamentos do “ICMS” preveem que deve ser considerado o regime de substituição tributária nas operações internas com jogos eletrônicos de vídeo (Jogos de vídeo dos tipos utilizáveis com receptor de televisão), classificados no código NCM 9504.10.0100.

Já nas operações interestaduais com disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem, foi celebrado por diversos Estados da Federação, incluindo quase que a totalidade dos Estados acima mencionados e também outros, o Protocolo n.º 19/85, que estabelece que:

Cláusula primeira: Nas operações interestaduais com disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem, relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM/SH, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários deste protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subseqüentes, bem como à entrada destinada a uso ou consumo do estabelecimento destinatário.

No Anexo Único referido na norma inserem-se discos para sistema de leitura por raio “laser” com possibilidade de serem gravados uma única vez (CD-R) e discos para sistemas de leitura por raio laser para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem, que representam suportes físicos para a gravação de “vídeo games”.

Apesar de não tratar especificamente de jogos de “vídeo games”, existem decisões exaradas pelas Secretarias da Fazenda do Paraná (Consulta n.º 47, de 22 de maio de 2012), do Distrito Federal (Solução de Consulta n.º 25/2011) e de Santa Catarina (Consulta n.º 89/11) que entenderam que contribuintes que tem como objeto social o comércio atacadista e varejista, importação e exportação de máquinas, fitas, aparelhos eletrônicos, cartuchos, CD’s, DVD’s e acessórios para vídeo games e computadores, cartas de jogar e brinquedos em geral, bem como a comercialização de direitos de uso de software, deveriam se valer dessa norma e considerar a substituição tributária para suas operações. Todavia, o código utilizado nas operações objeto das consultas dizia respeito ao suporte físico utilizado (8523.40.29).

Em especial a fundamentação trazida na Consulta realizada no Estado de Santa Catarina é contundente em considerar os jogos de vídeo games ao regime da substituição tributária:

Assim, de posse da tabela NCM verifica-se que a posição 8523 descreve “Discos, fitas, dispositivos de armazenamento não-volátil de dados à base de semicondutores, “cartões inteligentes (“smart cards”) e outros suportes para gravação de som ou para gravações semelhantes, mesmo gravados, incluídos as matrizes e moldes galvânicos para fabricação de discos, exceto produtos do Capítulo 37,” E o código 8523.40 descreve “suportes ópticos”. Já o código 8523.40.29 descreve apenas “outros”, referindo-se a outros produtos que, por certo, enquadram-se nas características definidas na posição 8523 e, também, naquelas do código 8523.40, que inclui a subposição 40.

Isto posto, responde-se à consulente que os jogos eletrônicos, classificados no código 8523.40.29 da NCM, são tributados pelo imposto estadual, considerando-se a sua integralidade - uma mercadoria, e, assim, tributados pelo valor de venda, em conformidade com o art. 2º, LIX, 5º do Anexo 2 e sujeitos ao regime de substituição tributária, em conformidade com o art. 142 do Anexo 3 do RICMS/SC-01.

A partir da análise das referidas legislações resta certo que para diversos Estados há a previsão acerca da substituição tributária nas operações realizadas com jogos eletrônicos (vídeo games) e também para o seu suporte físico. A questão que deve ser indagada, contudo, é se para todo e qualquer jogo de vídeo games e/ou seu suporte físico deve ser observado o regime de substituição tributária, independentemente do código “NCM” estar exatamente expresso na legislação.

De acordo com as respostas exaradas pelos Estados às consultas dos contribuintes acerca da aplicabilidade do regime “ST”, a observância do regime deve ser verificada sob a ótica da própria estrutura da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que é baseada em capítulos (2 primeiros dígitos da numeração), posição (4 primeiros dígitos da numeração), subposição (6 primeiros dígitos), item (7º dígito) e subitem (8º dígito). Sob essa perspectiva, portanto, poder-se-ia chegar ao entendimento de que apesar de não existir uma previsão expressa de cada mercadoria nas normas que prevêm a substituição, a verificação acerca do enquadramento da parte que define o gênero das mercadorias (capítulo e posição) seria suficiente para a consideração de determinada mercadoria, uma vez que ao menos o seu “gênero” poderia ser constatado como incluído ou não no regime de substituição.

Foi entendido em meio ao exame concreto da dúvida, contudo, que a observância de mero gênero ou indícios de que determinados bens devem se enquadrar no regime é insuficiente, ou seja, que a legislação tributária deve indicar com exatidão quais os bens que devem ser considerados sob a sistemática da substituição tributária, pois nesse campo não podem existir suposições.

Os Estados, todavia, em procedimentos de fiscalização podem entender de maneira diferente, e por essa razão aplicar penalidades aos contribuintes que não observem essa sistemática da substituição, razão pela qual restou entendido que a solução mais segura para as empresas, no caso de dúvidas, é a formulação de consulta formal aos Estados acerca da necessidade de inclusão das suas mercadorias específicas no referido regime “ST”, e até que haja uma resposta formal continue-se recolhendo o “ICMS” sob a sistemática que o contribuinte entenda mais adequada ou, por conservadorismo, cuja penalidade prevista seja a mais elevada.

No Estado do Paraná, por exemplo, onde encontrava-se sediada a empresa Consulente, fica sujeito à multa equivalente a 30% do valor do bem, da mercadoria ou do serviço o sujeito passivo que deixar de emitir ou entregar documento fiscal em relação a bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação tributada, inclusive as sujeitas ao regime de substituição tributária concomitante ou subsequente.

Nesse caso concreto fica evidente, portanto, que a única solução ao contribuinte seria a formulação de consulta aos entes tributantes respectivos, sendo certo que até fosse exarada uma resposta aos seus questionamentos deveria seguir um posicionamento que entendesse mais defensável ou mais conservador, o que evidencia de forma plena a insegurança sistêmica e a incerteza do direito que deve ser aplicado ao caso concreto.

6.3.3 Posicionamento Final

De toda a análise empreendida a tributação dos vídeo games foi considerada como a dos softwares de prateleira (produzidos em larga escala) e assim sujeita ao ICMS em detrimento do ISS. Por outro lado, com relação à comercialização dos jogos no mercado interno, em razão de uma análise sistemática da legislação aplicável, e em especial considerando o que dispõe a legislação e as decisões administrativas do Estado do Paraná (onde estava sediada a empresa Consulente), se fez possível segregação entre o suporte físico (mídias, DVDs, CDs, etc.) e os softwares propriamente ditos, em especial em razão da isenção do pagamento de ICMS sobre softwares concedida pela legislação daquele Estado.

Com relação ao regime de substituição tributária, de acordo com a legislação que rege o assunto, e também considerando decisões administrativas exaradas com relação a empresas da mesma natureza da Consulente, entendeu-se que se aplica às operações com vídeo games, todavia, apenas a realização de consulta específica à Secretaria da Fazenda Estadual é que solucionaria o caso a partir da expressa manifestação acerca da inclusão dos produtos comercializados pela empresa nessa sistemática.

6.4 Programa de Recuperação Fiscal – “Refis” e os Honorários Advocatícios

6.4.1 Síntese da Controvérsia

Trazemos, por fim, para análise, caso que apesar de contemplar um benefício fiscal acabou por representar incessantes dúvidas e insegurança não só aos contribuintes, mas também para a própria Receita Federal e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, gestores operacionais de referida benesse.

Este exemplo representa muito bem toda a complexidade do sistema de que vimos falando nestas últimas linhas, ao passo que a heterogeneidade de interpretações inclui toda a sorte de significações de todos os lados possíveis, emanadas da administração, do Poder Judiciário e também dos contribuintes.

Através da edição Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, o Governo Federal instituiu o chamado “Refis da Crise”, em referência à complicada crise econômica que recaiu sobre todo o mundo no ano de 2008. Referido programa permitiu aos contribuintes que parcelassem os seus débitos tributários em âmbito federal, inclusive débitos anteriormente parcelados, e não honrados, e mesmo débitos que consistiam objeto de execução fiscal.

Esta Lei e as incontáveis normas legais e infralegais que lhe seguiram em regulamentação certamente podem ser considerados como uma catástrofe do ponto de vista do entendimento e aplicação da norma tributária visto que geraram e ainda geram insegurança para a administração e para os administrados.

Dos inúmeros problemas relacionados a este programa de parcelamento que se tem notícia, e que variam desde problemas de interpretação das normas exaradas até problemas de sistema operacional, um dos que ainda parece não ter solução definitiva e promete ser recorrente perante os Tribunais por ter origem em norma passível de diversas interpretações é o relativo à cobrança de honorários advocatícios pela Fazenda Nacional perante o Poder Judiciário, após a renúncia e desistência pelo contribuinte das ações judiciais onde se discutia a exigibilidade de algum dos débitos que pretendeu parcelar.

6.4.2 Desenvolvimento da Dúvida e a Interpretação Empreendida

Essa controvérsia tem origem em um dos requisitos legais impostos pelo artigo 6º da Lei nº 11.941/09 para adesão ao parcelamento, e que se traduz na necessidade de o contribuinte desistir das ações judiciais onde discutia a exigibilidade de débito que objetivou parcelar, e ainda renunciar ao direito em que se fundou aludida ação. Tal situação gerou não só a impossibilidade de o contribuinte prosseguir com a discussão judicial no caso de seu parcelamento não ser deferido, como, segundo o entendimento da Procuradoria Geral Fazenda Nacional, na necessidade de serem devidos à União honorários advocatícios oriundos da referida desistência das ações em curso, como se o contribuinte tivesse sido vencido em referida disputa judicial.

Inicialmente, cumpre transcrever as regras constantes dos artigos 1º, §1º e 6º, §1º, da Lei nº 11.941/09, de onde se extrai a presente celeuma:

Art. 1º. Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.”

“Art. 6º. O sujeito passivo que possuir ação judicial em curso, na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, deverá como condição para valer-se das prerrogativas dos art. 1º, 2º e 3º desta Lei, desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, protocolando requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos do inciso V do caput do art. 269 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, até 30 (trinta) dias após a data de ciência do deferimento do requerimento do parcelamento.

§ 1º Ficam dispensados os honorários advocatícios em razão da extinção da ação na forma deste artigo (...).

A discussão em pauta tem origem basicamente nos dispositivos acima, conquanto a Fazenda Nacional, através dos mesmos, sustenta que apenas deverá ser observada a dispensa de honorários advocatícios quando se tratar de casos em que o contribuinte requeira o “reestabelecimento” de opção ou “reinclusão” em outros parcelamentos, devendo haver, em todos os casos, a renúncia e a desistência ao direito sobre o qual se fundou cada uma das ações pelo contribuinte.

Diante deste entendimento, a posição atual da Procuradoria da Fazenda Nacional desenvolve-se no sentido de que nas ações que não compreendam as naturezas acima mencionadas, quando houver renúncia ou desistência para a adesão ao parcelamento da lei nº 11.941/09, haverá a inclusão de honorários advocatícios no cálculo da parcela devida pelo contribuinte.

Na prática, quando do cálculo das parcelas devidas pelos contribuintes, muitas vezes estão sendo incluídos honorários advocatícios totalmente inadequados, considerando inclusive

ações em que nem mesmo haveria se falar em condenação a este título, seja pela natureza das causas, ou mesmo pelo contexto fático-processual de cada um dos feitos.

Tal cenário confirma o caráter meramente arrecadatório e desprovido de razoabilidade dos órgãos administradores do parcelamento atentando mais uma vez contra a confiança sistêmica tão exaltada neste estudo.

Com relação à presente discussão, cumpre distinguir a situação em que há a renúncia e desistência em ações de Embargos à Execução Fiscal das situações em que se trata de ações de natureza diversa. Tal distinção dá-se pelo fato de que em casos de Embargos à Execução Fiscal, embora não seja absolutamente pacífica, a jurisprudência determina, na maioria dos casos, a exclusão dos honorários advocatícios.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, através da sistemática de julgamento de recursos repetitivos (artigo 543 – C do Código de Processo Civil), consolidou o entendimento de que em se tratando de desistência da ação para os fins de adesão ao parcelamento de que tratou a Lei nº 10.684/2003, em sede de Embargos à Execução Fiscal, seria indevida a condenação do contribuinte em honorários advocatícios, mesmo havendo expressa previsão legal, uma vez já incluído, no débito consolidado, o encargo de 20% (vinte por cento) previsto no Decreto-Lei 1.025/69, no qual se encontra compreendida a verba honorária. Segue a ementa representativa desse julgado:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDA PELA FAZENDA NACIONAL. DESISTÊNCIA, PELO CONTRIBUINTE, DA AÇÃO JUDICIAL PARA FINS DE ADESÃO A PROGRAMA DE PARCELAMENTO FISCAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS (ARTIGO 26, DO CPC). DESCABIMENTO. VERBA HONORÁRIA COMPREENDIDA NO ENCARGO DE 20% PREVISTO NO DECRETO-LEI 1.025/69.1. A condenação, em honorários advocatícios, do contribuinte, que formula pedido de desistência dos embargos à execução fiscal de créditos tributários da Fazenda Nacional, para fins de adesão a programa de parcelamento fiscal, configura inadmissível bis in idem, tendo em vista o encargo estipulado no Decreto-Lei 1.025/69, que já abrange a verba honorária (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 475.820/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 08.10.2003, DJ 15.12.2003; EREsp 412.409/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 10.03.2004, DJ 07.06.2004; EREsp 252.360/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.12.2006, DJ 01.10.2007; e EREsp 608.119/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 27.06.2007, DJ 24.09.2007. Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 1.006.682/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.08.2008, DJe 22.09.2008; AgRg no REsp 940.863/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 27.05.2008, DJe 23.06.2008; REsp 678.916/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 15.04.2008, DJe 05.05.2008; AgRg nos EDcl no REsp 767.979/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.10.2007, DJ 25.10.2007; REsp 963.294/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.10.2007, DJ 22.10.2007; e REsp 940.469/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 11.09.2007, DJ 25.09.2007).2. A Súmula 168, do Tribunal Federal de Recursos, cristalizou o entendimento de que:

"o encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios". 3. Malgrado a Lei 10.684/2003 (que dispôs sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social) estipule o percentual de 1% (um por cento) do valor do débito consolidado, a título de verba de sucumbência, prevalece o entendimento jurisprudencial de que a fixação da verba honorária, nas hipóteses de desistência da ação judicial para adesão a programa de parcelamento fiscal, revela-se casuística, devendo ser observadas as normas gerais da legislação processual civil. 4. Conseqüentemente, em se tratando de desistência de embargos à execução fiscal de créditos da Fazenda Nacional, mercê da adesão do contribuinte a programa de parcelamento fiscal, descabe a condenação em honorários advocatícios, uma vez já incluído, no débito consolidado, o encargo de 20% (vinte por cento) previsto no Decreto-Lei 1.025/69, no qual se encontra compreendida a verba honorária. 5. In casu, cuida-se de embargos à execução fiscal promovida pela Fazenda Nacional, em que o embargante procedeu à desistência da ação para fins de adesão a programa de parcelamento fiscal (Lei 10.684/2003), razão pela qual não merece reforma o acórdão regional que afastou a condenação em honorários advocatícios, por considerá-los "englobados no encargo legal de 20% previsto no Decreto-Lei no 1025/69, o qual substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios". 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. Com relação à Lei nº 11.941/09, em casos análogos ao acima exposto, ou seja, em casos em que há desistência da ação e renúncia ao direito cuja mesma se baseou, e tratando-se de Embargos à Execução Fiscal, verifica-se que há casos onde igualmente se determinou a exclusão da verba honorária, à exemplo: TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. LEI 11.941/2009. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Cinge-se a controvérsia à possibilidade de inclusão de honorários advocatícios, fixados por título judicial, no parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009. 2. A hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN), pressupõe concessão "na forma e condição estabelecidas em lei específica" (art. 155-A do CTN). Tal exigência decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público, que inspira o art. 150, § 6º, da Constituição da República. 3. O preâmbulo da Lei 11.941/2009 afirma que ela se destina a alterar a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Sob essa óptica, portanto, deve ser interpretado o seu art. 1º, §§ 1º e 2º, que não prevê, expressamente, ser possível incluir a verba sucumbencial. 4. Os honorários sucumbenciais são fixados por sentença, não se submetendo à constituição por ato de autoridade administrativa. Por constarem em título executivo judicial, não se sujeitam à execução fiscal, como já decidiram ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ (cf. REsp 891.878/PE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 14.4.2009, DJe 6.5.2009; REsp 1126631/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20.10.2009, DJe 13.11.2009). 5. A interpretação sistemática dos artigos do aludido diploma legal revela que as características dos créditos de que trata a Lei 11.941/2009 são incompatíveis com a natureza dos honorários de sucumbência. Quando o legislador pretendeu autorizar a inclusão dessa verba em parcelamento fiscal fê-lo expressamente, como no caso do art. 13, § 3º, da Lei 9.964/2000. 6. Recurso Especial não provido. (Resp. 1263847 / RS. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 28/10/2011)

Por outro lado, existem decisões contemporâneas relacionadas ao parcelamento da Lei nº 11.941/09, tratando também de Embargos à Execução Fiscal, que determinam a inclusão de aludida verba honorária, baseado em argumentação ainda diversa das acima contempladas.

Das ementas exemplificativas acima expostas, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça não possui a sua jurisprudência totalmente consolidada acerca da inclusão ou não dos

honorários advocatícios no cômputo do parcelamento em se tratando da desistência e renúncia em sede de Embargos à Execução Fiscal.

A esse respeito, em razão da existência da Súmula 168⁴⁹ do extinto Tribunal Federal de Recursos, temos que os honorários nas execuções fiscais já compõem o valor das mesmas e devem ser visto como “encargos legais” dessas demandas.

Deste modo, apesar de existirem decisões desfavoráveis, por se tratar da minoria, há total plausibilidade na alegação de que tais honorários são indevidos em virtude de uma interpretação sistemática do ordenamento tributário vigente.

Por outro lado, a questão é ainda mais dificultosa em se tratando de Ações de natureza diversa da de Embargos à Execução Fiscal, como uma Ação Anulatória de Débito Fiscal, por exemplo, de que o contribuinte tenha desistido para adesão ao parcelamento.

Para essas hipóteses não se pode utilizar a argumentação acima delineada de forma tão sucinta e objetiva, pois não há como acima apontado a existência de encargos legais que façam as vezes dos honorários advocatícios. No entanto, diversos interpretando todo o contexto que envolve esse benefício, diversos outros argumentos podem ser utilizados para sustentar a exclusão dos honorários no cômputo das parcelas a serem recolhidas pelo contribuinte.

Em primeiro lugar a análise da jurisprudência é absolutamente indispensável. No Recurso Especial nº 1263847 / RS, o Ministro Herman Benjamin do Superior Tribunal de Justiça, que defende a exclusão dos honorários em sede de Embargos à Execução Fiscal, asseverou que “Os honorários sucumbenciais são fixados por sentença, não se submetendo à constituição por ato de autoridade administrativa”.

A partir de tal argumento, e mesmo em vista da redação da norma constante do artigo 6º da Lei nº 11.941/2009, é possível defender a interpretação de que em caso da desistência de ações de qualquer natureza, não é possível a inclusão de honorários advocatícios pelo ente administrativo no cômputo das parcelas devidas a título do parcelamento se não houver a expressa condenação a este título pelo juiz daquele caso concreto.

Buscando suporte da jurisprudência na interpretação normativa, destaque para decisão proferida o que aponta o acórdão do Des. Otávio Pamplona do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Recurso de Apelação de número 2005.72.04.011126-3, que se valeu de uma interpretação sistemática da Lei:

⁴⁹ “O encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios”.

TRIBUTÁRIO. DECISÃO HOMOLOGATÓRIA DA RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE QUE SE FUNDA A AÇÃO. DISPENSA DE PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA LEI Nº 11.941/09.1. Consoante se verifica do disposto na Lei nº 11.941/09 (art. 6º), bem como na Portaria PGFN/RFB nº 06/09 (art. 13), para a adesão ao parcelamento de que tratam os referidos atos normativos, impõe-se a desistência da ação na qual se discute o débito que se pretende parcelar, com a renúncia ao direito sobre o qual esta se funda.2. Dessa forma, independentemente de se tratar de ação na qual se discute a inclusão/reinclusão em outros parcelamentos ou de ação na qual se busque desconstituir o crédito tributário objeto de execução fiscal, como no presente caso, aplicável a regra prevista no § 1º do art. 6º da Lei nº 11.941/09, que dispensa a parte renunciante do pagamento da verba honorária, sob pena de afronta ao espírito do aludido diploma legal, que pretende facilitar o pagamento de débitos perante a Receita Federal, mediante a concessão de alguns benefícios aos contribuintes, abreviando demandas que poderiam se estender indefinidamente, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, com o risco de, ao final, não haver qualquer pagamento.3. Dessarte, a Lei nº 11.941/09, relativamente à verba honorária, deve ser interpretada no seu conjunto, pois, se o próprio legislador, aprioristicamente, remitiu, em todas as hipóteses, o valor integral do encargo legal, o qual, como é cediço e sumulado (Súmula nº 168 do extinto TFR), substituiu os honorários advocatícios, quer na execução, quer nos embargos, não faria sentido que o Judiciário, ao homologar uma condição necessária à adesão ao parcelamento/pagamento à vista nos termos da aludida lei, impusesse a condenação na verba honorária. Isso, a toda evidência, contraria o espírito da lei, que é o de, além de incentivar o pagamento e arrecadação de débitos atrasados, também dar cabo a toda discussão judicial, não se justificando que prosseguissem as ações judiciais apenas para a cobrança da verba honorária, o que, a toda evidência, assoberbaria o Poder Judiciário.

Em linhas processuais, a análise sistemática promovida permite a conclusão de que somente o juiz pode fixar os honorários sucumbenciais, tendo sido apresentados como fundamento os artigos 26 e 20 do Código de Processo Civil. A interpretação encerrada é no sentido de que a Fazenda não pode, por imposição, fixá-los, salvo se já tivesse sido fixado em lei.

O mesmo recurso acima ementado também deixa clara a possibilidade do empreendimento de uma interpretação histórica e teleológica para afastar esse ônus do contribuinte, sem que isso implique violação de qualquer outro dispositivo legal. Tal entendimento foi abarcado no voto exarado pelo referido Desembargador nos seguintes termos:

(...) Dessa forma, independentemente de se tratar de ação na qual se discute a inclusão/reinclusão em outros parcelamentos ou de ação na qual se busque desconstituir o crédito tributário objeto de execução fiscal, como no presente caso, aplicável a regra prevista no § 1º do art. 6º da Lei nº 11.941/09, que dispensa a parte renunciante do pagamento da verba honorária, sob pena de afronta ao espírito do aludido diploma legal, que pretende facilitar o pagamento de débitos perante a Receita Federal, mediante a concessão de alguns benefícios aos contribuintes, abreviando demandas que poderiam se estender indefinidamente, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, com o risco de, ao final, não haver qualquer pagamento.

A interpretação transcende o texto legal, e deve ser considerada também com relação a falta de distinção por parte da Fazenda Nacional da postura do contribuinte de boa-fé (regra) da postura do contribuinte de má-fé (exceção), que os precedentes judiciais criariam se prevalecesse a determinação da inclusão dos honorários advocatícios de modo indiscriminado nas ações onde houve renúncia e desistência pelos contribuintes.

Essa distinção é representada pelos contribuintes que sempre cumpriram com as suas obrigações fiscais, ou que discutem seus débitos de forma legítima, e que estarão sendo colocados em situação pior do que aqueles que nunca desembolsaram um centavo para pagar os seus tributos.

De uma interpretação teleológica não se pode nem cogitar que a Lei 11.941/2009 teria sido editada com esse propósito.

De um lado, os contribuintes que respeitam a Fazenda Pública, e que voluntariamente buscaram exercer seu direito legítimo e legal de se insurgirem contra a cobrança de tributo que reputam ser indevido por meio do ajuizamento de medidas judiciais, terão que suportar os pesados ônus de sucumbência ao aderir ao “Refis da Crise”. De outro lado, os poucos contribuintes que não nutrem qualquer respeito pela Fazenda Pública e que deixaram de pagar tributos de forma contumaz para usufruir dos rendimentos do capital, se evadindo da citação da execução fiscal, esvaziando seu patrimônio para não garantir o juízo ou somente o fazendo de forma forçada, não terão de pagar um centavo sequer ao tomar essa mesma atitude.

Essa discrepância fica ainda mais evidente nos casos em que o contribuinte é condenado ao pagamento de honorários advocatícios nas ações em que possui a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, por conta do pedido de desistência e renúncia para fins de adesão ao “Refis da Crise”.

Durante as discussões perpetradas em torno do parcelamento em questão, verifica-se quase que diariamente a concessão de medidas liminares ou decisões que o valham demonstrando que o espírito da Lei nº 11.941/09 deve zelar pelo princípio da isonomia, ou seja, a Fazenda Nacional não pode exercer discriminação com relação aos diversos contribuintes, ainda mais em casos de total discrepância como os ora delineados.

Trata-se de outro argumento que pode ser utilizado na tentativa de ilidir a inclusão dos honorários nas ações tributária das mais diversas naturezas.

Por outro lado, o que se pode vislumbrar é o confronto de questões processuais e constitucionais. Trata-se da obrigação do ente administrativo e mesmo do Poder Judiciário em

respeitar o princípio constitucional de proteção da confiança exaustivamente mencionado neste estudo.

Como já demonstrado e exaltado o princípio da proteção da confiança direciona-se para o futuro (previsibilidade, imutabilidade das situações etc.). Relaciona-se com o ambiente de direito seguro.

Por isso, temos que o contribuinte precisa saber antecipadamente o que dele se deseja. O princípio da proteção da confiança não se destina a impedir o exercício de qualquer função, mas serve para substanciar outros dois princípios, o da segurança jurídica e o da publicidade. É a própria concreção, a solidificação do Princípio da Segurança Jurídica.

No caso do parcelamento da Lei nº 11.941/09, como já salientado, não há especificação quanto à sucumbência em qualquer norma o que supõe a generalidade da supressão, especialmente quando não anteriormente fixada por sentença. Desse modo, o que se deve proteger também é a estabilidade da relação, nesse caso, uma moratória com imposição de desistência dos processos.

Assim, a desistência e renúncia ao direito sobre qual se fundam as ações do contribuinte é imposição compulsória que não pode, de forma alguma, onerar o aderente ao parcelamento, sob pena de ferir os princípios constitucionais.

Como acima salientado, a determinação de desistência das ações e do direito ao qual se fundam é determinação do artigo 6º da Lei nº 11.941/09. Tal artigo, por sua vez, também em seu §1º previu a dispensa dos honorários advocatícios em razão da extinção da ação, sob a redação do seu próprio caput. Cabe ainda outra interpretação. Se em todas as ações de autoria do contribuinte houve a necessidade de renúncia e desistência acima mencionadas, como defende a Fazenda Nacional, é de se indagar o porquê o §1º de tal artigo 6º, ao dispensar os honorários, apenas se refere às ações em que “(...) ação judicial em curso, na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos (...)”?

Sob a lógica da Fazenda Nacional, portanto, também apenas deveria haver a desistência das ações judiciais “(...) na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos (...)”.

Logo, é possível a interpretação restritiva do artigo 6º da Lei nº 11.941/09, no sentido de que não deveria determinar que houvesse a desistência de todas as ações em curso do contribuinte, mas apenas e tão somente as em que discutisse restabelecimento ou reinclusão em parcelamento.

No entanto, se ampliativa a interpretação, devemos entender que a dispensa de honorários advocatícios relacionados a essas desistências deverão compreender todas as ações em curso do contribuinte, sejam elas de qualquer natureza.

Esse argumento é fruto de uma pura interpretação do comando exprimido na norma jurídica.

6.4.3 Posicionamento Final

A Fazenda Nacional entende que a redação do artigo 6º da Lei nº 11.941/09 em questão é suficiente para determinar a cobrança de honorários em todas as ações em que houve a desistência e renúncia ao direito em que se fundaram, independentemente de se tratar de casos de restabelecimento ou reinclusão de débitos de outros parcelamentos. O contribuinte, por sua vez, entende de modo diverso, apresentando outros argumentos que em tese são aptos a reverter a pretensão do Fisco Federal, e nesse sentido existe quem argumente que a redação do referido artigo tenha sido propositadamente editada para possibilitar referida cobrança por parte da Fazenda.

Todavia, muito embora questões semelhantes relacionadas à cobrança de honorários já tenham sido enfrentadas em outros parcelamentos, e atualmente já estejam pacificadas perante os Tribunais nacionais, é fato que com relação à Lei nº 11.941/09 novas teses vem sendo desenvolvidas pelos contribuintes em vista da redação do artigo 6º acima mencionado, e é certo que referidas discussões chegarão aos Tribunais Superiores para nova discussão.

A argumentação proveniente das mais diversas espécies de interpretação dos contribuintes varia desde a interpretação do próprio texto legal do artigo 6º acima mencionado, até a essência da natureza jurídica dos honorários advocatícios, buscando a demonstração de qual a sua real finalidade e se há mesmo a necessidade do seu pagamento nos casos em exame. De toda essa discordância, e em meio a tantas incertezas que surgiram com a instituição do chamado “REFIS da crise”, a única certeza que se tem hoje é a de que as divergências de pretensões entre Fisco e contribuinte estão longe de acabar.

Diante das considerações acima, sejam elas subjetivas ou mesmo objetivas, fica consignado que apesar de diversas decisões judiciais terem sido proferidas em prol do Fisco, determinando a inclusão dos honorários advocatícios no cálculo das parcelas devidas em função da adesão ao benefício fiscal da lei nº 11.941/09, não deve ser ignorado que a questão ainda não foi debatida à exaustão, muito pelo contrário, os contribuintes têm se deparado com

decisões de diversas naturezas diariamente, a depender de cada caso concreto, e que são fruto do mais legítimo exercício da hermenêutica aplicada na prática.

7 CONCLUSÃO

Uma das dificuldades em teorizar sobre um sistema tributário melhor é o ódio aos impostos. Este é um dos fatores que acaba por desviar as pautas relacionadas com a interpretação da legislação tributária para um caminho mais frágil do ponto de vista da evolução acadêmica do tema.

A despeito das críticas apresentadas refletidas do quanto delineado linhas acima, deve estar claro que este estudo não representa de forma alguma a odiosidade à tributação, mas justamente o contrário.

O que defendemos fortemente é que a norma jurídica seja produzida de forma clara para que seja compreendida de forma plena, regulando-se a conduta da maneira como objetivou o legislador, fortalecendo o interesse público e diminuindo-se toda sorte de injustiças. Isso deve acontecer sem que o caminho para a compreensão e aplicação da norma seja tão tortuoso e potencialmente lesivo para o sujeito mais fraco da relação, que nas mais das vezes é o contribuinte.

Desde o início nos preocupamos em entender como a norma é produzida, quais os elementos que concorrem para que seja interpretada e aplicada para, então, evoluirmos as discussões no sentido das melhorias que poderiam ser implementadas ao sistema tributário.

A análise teórica exposta cumpriu com o objetivo proposto no que tange à compreensão dos elementos que concorrem para a criação da norma jurídica. Aprendemos que a língua, a linguagem e os signos são elementos essenciais para a construção da norma em um universo onde os seres humanos necessitam de comunicação, mas também está claro que a mensagem que se transmite é captada pelo interprete levando em conta além da linguagem, mas também outros elementos externos.

Tem papel essencial, a lógica.

Sobretudo para a produção e compreensão da norma jurídica, a lógica liga-se ao intelecto do ser humano e aos valores do homem, representa os objetos ideais e culturais que servirão ao direito positivo e à Ciência do Direito. O homem quando escreve o comando normativo e quer regular algo se vale no seu íntimo da lógica oriunda de tudo aquilo que conhece e vivenciou, é fruto da sua cultura, da sua experiência. O direito é objeto cultural. A norma escrita, a norma interpretada e a norma aplicada decorrem da experiência e da cultura. Os elementos atuam em conjunto. A língua e a linguagem, os signos e também a lógica são essenciais para que se crie e interprete o direito positivo a partir da produção das normas jurídicas.

As normas jurídicas de direito tributário são normas de conduta cuja linguagem que lhe é inerente é a linguagem prescritiva. O objetivo é expelir comandos dirigidos ao comportamento humano. Referida espécie de linguagem é própria das estruturas normativas e estará presente sempre que houver falar-se em prescrição do dever ser social.

E enquanto ao direito positivo fala-se em linguagem prescritiva, refletindo o chamado “mundo do dever ser”, de outro lado, o objeto da linguagem descritiva é a Ciência do Direito, que atua na análise e interpretação lato sensu daquelas mesmas normas jurídicas que compõem o complexo sistema de direito positivo.

A dualidade de linguagens se presta à construção e análise da norma jurídica, ou seja, a produção e a interpretação das normas jurídicas de direito tributário.

Assim fica evidente que a experiência e a cultura influirão tanto para o direito positivo quanto para a Ciência do Direito, que serve ao direito positivo esmiuçando os seus objetos, conferindo-lhes um sentido ordenado e descritivo.

A teoria examinada permitiu também a compreensão do processo criativo de ejeção das normas a partir da análise do que são os enunciados prescritivos e o que representa a respectiva significação.

O “texto de lei” aparece como o suporte linguístico dado à norma jurídica. Sem texto escrito não há como o cognoscente aferir o seu juízo de valor (exercício do intelecto) sobre determinada matéria, tornando sendo o ponto de partida, ou seja, o suporte físico da significação. O texto de lei fornece os comandos linguísticos de determinada realidade materializados em enunciados prescritivos, a partir dos quais, pela utilização do intelecto variável de cada sujeito é possível chegar a uma interpretação, também chamada de significação.

Assim resta evidente que a lógica terá papel fundamental no processo de criação, interpretação e aplicação ao passo que inspiradora do mais íntimo espírito reflexivo existente em cada ser, florescendo no intérprete verdadeira significação representativa de uma norma jurídica em sentido estrito.

Diante dos textos de direito positivo e na busca pela significação que refletirá a verdadeira regulação da conduta tutelada pela norma, identificamos quatro planos distintos que auxiliam o intérprete na busca da interpretação e compreensão das normas jurídicas e o que merece maior destaque o quarto e último identificado por “vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas”.

O destaque é para este derradeiro plano vez que é neste momento que se relacionará a norma ejetada com o sistema jurídico vigente de modo a proporcionar uma verdadeira análise

sistemática de geração de sentido do comando examinado. A partir daí que se traçam vínculos com todo o sistema jurídico desde a norma de maior hierarquia até outras, permitindo um complexo entendimento daquele comando normativo em relação aos demais já pré-existentes. Neste momento se tem conhecimento bastante da norma para verificar se há inconstitucionalidades, vícios em normas inferiores com relação a norma examinada, se de fato aquela norma é aplicável a determinado caso concreto em detrimento de outra norma etc.

E nesse complexo universo de busca pelo sentido das normas, os métodos interpretativos serão fundamentais e sem dúvida de grande auxílio no objetivo final que é entender e aplicar a norma tributária. Inexiste, contudo, um método único e infalível apto a extrair de todo comando normativo o espírito da norma, representando o seu único e verdadeiro sentido e alcance.

De um plano pragmático, certa é a multiplicidade potencial de interpretações de um mesmo enunciado prescritivo, daí se falar em homogeneidade sintática e heterogeneidade da semântica e pragmática das normas jurídicas. Em outras palavras, os enunciados são veiculados através do direito positivo, e ofertados aos intérpretes que de acordo com a sua própria lógica, cultura, ambiente e experiência extrairão deles as mais variadas significações.

Não há método, percurso, ou o que quer que seja que garanta que apenas um sentido seja extraído da mesma norma jurídica, pois a significação emana de forma intrínseca de acordo com a experiência de cada ser no universo em que convive. Embora contribuam significativamente para tanto, não serão puramente os métodos interpretativos e nem as análises estritamente teóricas ou técnicas que garantirão o equilíbrio sistêmico.

O exame da teoria revelou as minúcias da produção da norma e também do seu processo de compreensão, mas fincamos entendimento de que outros elementos concorrem para que as compreensões sejam inesgotáveis e evoluam constantemente.

A evolução da sociedade de forma geral e os acontecimentos cotidianos são extremamente relevantes e alteradores das formas de pensar e do próprio espírito do interprete. Acontecimentos de grande relevância, grandes descobertas, guerras devastadoras, alterações climáticas ou mesmo mudanças de regimes e governos, e inúmeros outros acontecimentos são completamente relevantes na evolução do direito e conseqüentemente na forma com que as normas jurídicas são produzidas e interpretadas especialmente porque falamos em descrever e regular o comportamento social em relações de intersubjetividade.

Examinada a teoria e identificados os elementos externos que concorrem para as mudanças de entendimentos sobre as regras jurídicas afirmamos com certeza que inexistem regras pré-estabelecidas de como um modelo infalível de interpretação das normas. A

interpretação é inesgotável e conta com inúmeros obstáculos e mutações tantas quanto o tempo passe a sociedade se altera.

Assim, vinculamos a teoria à realidade ao admitir que embora haja uma infinidade de interpretações, o percurso gerador do sentido das normas jurídicas é completamente relevante assim como a exegese dos textos jurídicos para possibilitar uma melhor incursão no conteúdo disciplinado pela norma.

A teoria é essencial ao melhor balizamento da prática.

E ao ingressarmos nas análises dos casos práticos, foram examinados casos que em comum revelaram a necessidade exaustiva de interpretação para entendimento e aplicação da norma. Infelizmente o que ficou claro é que o sistema não funciona como dele se espera, ao menos nos dias de hoje.

Em todos os exemplos se fez necessária uma interpretação histórica, sistemática e teleológica do direito positivo, e ainda assim a dificuldade de entendimento e de adequação dos casos concretos ao direito tributário se revelou tamanha ainda que existentes interpretações prévias emanadas do Poder Público em casos supostamente análogos. Os casos eleitos representaram de forma absoluta a falta de clareza e a extrema ausência de certeza que circunda o sistema tributário brasileiro e que é observada diariamente pelos operadores do direito.

Não identificamos através deste estudo métodos infalíveis de interpretação para solucionar a complexidade do sistema tributário, mas a despeito de todo o arcabouço teórico e exames do plano da realidade prática, entendemos que a chave para o equilíbrio nas relações intersubjetivas em direito tributário é a confiança sistêmica.

São as expectativas legítimas que farão o papel fundamental de conciliar as multiplicidades de entendimentos. E no estabelecimento desta confiança que reside o principal desafio dos intérpretes e aplicadores do direito quanto a adequação entre a realidade social e a aplicação do direito posto. A criação e a interpretação, assim como a aplicação da norma jurídica, dependem da certeza do direito e da confiança no sistema jurídico como um todo. As normas não surtem o efeito que delas se espera se não houver segurança nas relações jurídicas.

E nesse passo a origem dessa confiança é nada mais do que o Estado, ainda que todos devam agir de acordo para a sua perpetuação.

Nesse contexto deveras interessante à nossa conclusão é a noção da “confiança legítima” que se alinha com o que entendemos por um ambiente tributário seguro e justo, e

que por contemplar situações futuras e não aquelas já protegidas pelo direito positivo transcende a simples noção da boa-fé e da segurança jurídica.

Corroborando parte da doutrina contemporânea, para nós a confiança legítima decorre da prática de interpretação ou aplicação da lei pelo mesmo ou por vários contribuintes e assim desencadeará uma expectativa de confiança em um agir tanto da administração como dos administrados legítimo e alinhado com a legalidade, coerência entre a forma de interpretação e transparência de informações e daí resultam o equilíbrio inclusive com a cooperação e diligência dos próprios contribuintes.

Não é difícil de imaginar que o sujeito de direito necessita para a vivência no mundo social a certeza e a confiança de que determinado evento irá gerar o dever de pagar tributo, todavia, em um montante pré-estabelecido e num momento exato e que de outro lado, é essencial que saiba que um determinado evento não configura hipótese de incidência com relação ao pagamento de algum tributo, e, se por acaso passar a configurar, terá ele tempo suficiente para se programar ao desembolso financeiro. O contribuinte deve ter certeza de que aquela sentença transitada em julgado lhe garante o direito de deixar de recolher determinada exação inconstitucional e, igualmente, que o parcelamento da dívida acarretará a suspensão da exigibilidade do crédito sem que se tomem medidas constritivas do seu patrimônio. Fundamental que haja segurança e certeza, o que certamente nenhum indivíduo quer é ser pego de surpresa com uma exigência fiscal para a qual não há previsão no ordenamento ou que ainda que haja, tenha sido instituída de forma sorrateira.

E assim sendo, o que criticamos severamente neste estudo e que atenta contra a confiança que exaltamos é a falta de clareza da norma jurídica que parece redigida propositalmente para dificultar o seu entendimento e cumprimento, e também a pseudo interpretação de órgãos do Estado que atuam de forma tendenciosa para garantir a arrecadação desviando-se do verdadeiro interesse público que é o bem estar social. Só haverá clareza, harmonia e equilíbrio se houver confiança mútua. Este é o plano ideal e sua realização depende tanto da administração como dos administrados, a responsabilidade é de todos.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo. Ed. MP. São Paulo. 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário** – 7ª ed. rev. atual e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

LOBATO, Valter de Souza. **O princípio da confiança retratado no código tributário nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos**. CONJUR disponível em <<http://www.conjur.com.br/>>. Acesso em 15.09.2014 às 22:58 hs.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Barcelona: Anthropos, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 12ª Edição, Malheiros.

NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal** – 3ª ed. São Paulo, Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10 ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado. 2008.

STAHL, Sidney. **Reflexões sobre a falta de clareza**.

TORRES, Heleno Taveira. **“Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário”**. CONJUR disponível em <<http://www.conjur.com.br/>>. Acesso em 11.10.2014 às 21:18 hs.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. **Níveis de linguagem em Kelsen** (Norma jurídica/proposição jurídica). In *Escritos jurídicos e filosóficos*, vol. 2.